Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Diplomová práce

Zhodnocení vlivu finanční krize na vývoj daňového mixu v zemích EU

Barbora Matějková

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Barbora Matějková

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení vlivu finanční krize na vývoj daňového mixu v zemích EU

Název anglicky

Evaluation the Impact of Financial Crisis on the Tax Mix Development in the EU countries

---

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy vývoje daňového mixu a statistického testování zhodnotit strukturu daňových výnosů v zemích Evropské unie.

Metodika

Základní teoretická báze bude vytvořena prostřednictvím kompilace poznatků z dostupné odborné literatury a dalších relevantních zdrojů. Na základě analýzy vývoje daňového mixu v zemích Evropské unie bude provedena komparace zemí dle geografické polohy a posouzení vlivu celosvětové finanční krize na jednotlivé trendy ve zdanění. Pro analýzu budou využita data z publikace Eurostat: Taxation trends in the European Union. S využitím metody statistického testování hypotéz bude zjištěn statisticky významný vliv finanční krize na strukturu daňových výnosů v jednotlivých zemích EU.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Daň, daňový mix, daňový systém, daňová struktura, harmonizace, Evropská unie, finanční krize.

Doporučené zdroje informací

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8

LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0

ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008, xvi, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 9788087480236

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukalová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení vlivu finanční krize na vývoj daňového mixu v zemích EU", jsem vypracovala samostatně pod vedením Ing. Gabriely Kukalové, PhD., a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2016 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukalové, PhD., za odborné vedení a připomínky. Poděkování patří také mé rodině a všem, kteří mi při studiu a zpracování diplomové práce pomohli.

Zhodnocení vlivu finanční krize na vývoj daňového mixu v zemích EU

Souhrn

Diplomová práce se zabývá tématikou vývoje daňového mixu v zemích EU v důsledku vlivu finanční krize. Hlavním cílem práce je na základě analýzy a komparace vývoje daňového mixu jednotlivých zemí, roztříděných dle geografické polohy, jejich zhodnocení. Je provedeno statistické testování významnosti změn ve struktuře průměrného daňového mixu zemí Evropské unie. V teoretické části je provedena kompilace poznatků z dostupné odborné literatury. V analytické části je analyzován vývoj podílu jednotlivých druhů daní na daňovém mixu jednotlivých skupin zemí. Dále je provedena komparace průměrného daňového mixu a za jednotlivé skupiny zemí, roztříděné dle geografické polohy. V závěrečné analytické části je provedeno testování pomocí párového Studentova t-testu, zda došlo u jednotlivých daní ke statisticky významným změnám ve vybraném období.

Klíčová slova: Daň, daňový mix, daňový systém, daňová struktura, harmonizace, Evropská unie, finanční krize.

Evaluation the Impact of Financial Crisis on the Tax Mix Development in the EU countries

Summary

The dissertation deals with the theme of development of tax mix in the EU in a consequence of the financial crisis. The main aim of this work is the evaluation of individual countries based on analysis and comparisons of the development of their tax mixes; these countries are classified by their geographical location. There is statistical significance test of changes in the structure of the average tax mix European Union countries made. The theoretical part is based on a compilation of findings from available literature. In the analytical part there is an analysis of the evolution of the proportion of individual types of taxes in the tax mix; it is again focused on individual groups of countries. These countries were grouped together by the world side to east, west, north and south units. It is followed by the comparison of the average tax mix. And the same is made for different groups of countries categorized by geographical location. At the end of analysis the test is performed by paired Student's t-test; the aim is find out whether there are statistical significant changes of the individual taxes in the time of selected period.

Keywords: Tax, tax mix, taxation system, taxation structure, harmonization, European Union, financial crisis.

Obsah

1 **Úvod** **11**

2 **Cíl práce a metodika** **12**

2.1 Cíl práce 12

2.2 Metodika 13

3 **Teoretická východiska** **17**

3.1 Daň 17

3.1.1 Charakteristika 18

3.1.2 Funkce 18

3.2 Daňový systém 19

3.2.1 Daňová konkurence, koordinace a harmonizace 20

3.2.2 Požadavky kladené na daňový systém 22

3.2.3 Faktory ovlivňující výnosy v daňových systémech 24

3.2.4 Složitost daňového systému 26

3.2.5 Daňová kvóta 28

3.2.6 Mezinárodní srovnání pomocí daňové kvóty 29

3.2.7 Daňový mix 31

3.2.8 Daňové reformy 34

3.3 Světová finanční krize 38

3.3.1 Finanční krize jako fáze hospodářském cyklu 38

3.3.2 Faktory vedoucí k vzniku krize 40

3.3.3 Přelití krize do Evropy 44

4 **Analytická část** **50**

4.1 Nové trendy v daňových systémech členských států Evropské unie 51

4.2 Přímé daně podílející se na daňovém mixu v zemích EU 52

4.2.1 Daň z příjmů fyzických osob 54

4.2.2 Daň z příjmů právnických osob 57

4.2.3 Ostatní přímé daně 61

4.3 Nepřímé daně podílející se na daňovém mixu v zemích EU 64

4.3.1 Daň z přidané hodnoty 66

4.3.2 Spotřební daně 69

4.3.3 Ostatní spotřební daně 73

4.4 Sociální pojištění 75

4.5 Komparace celkového daňového mixu podle skupin zemí 78

5 **Statistické vyhodnocení dat** **89**

5.1 Přímé daně 89

5.1.1 Daň z příjmu fyzických osob ... 92
5.1.2 Daň z příjmu právnických osob ... 96
5.1.3 Ostatní přímé daně ... 99
5.2 Nepřímé daně ... 102
5.2.1 Daň z přidané hodnoty ... 106
5.2.2 Spotřební daně ... 109
5.2.3 Ostatní nepřímé daně ... 112
5.3 Sociální pojištění ... 115

6 **Shrnutí výsledků a doporučení ... 118**

7 **Závěr ... 124**

8 **Seznam použitých zdrojů ... 127**

9 **Přílohy ... 130**

Seznam zkratek ... 134

Seznam grafů

Graf 1: Daňová kvóta v EU-27, USA, Japonsku a Austrálii ... 30
Graf 2: Hospodářský cyklus ... 39
Graf 3: Zadlužení domácností ve Spojených státech amerických (v mld. USD) ... 42
Graf 4: Vývoj vybraných finančních ukazatelů mezi lety 2007-2014 ... 48
Graf 5: Vývoj průměrů přímých daní zemí EU rozčleněných dle geografické polohy ... 53
Graf 6: Podíl DPFO na daňovém mixu členských zemí EU v roce 2012 ... 55
Graf 7: Vývoj průměrů členských zemí EU u DPFO mezi lety 2000-2012 ... 56
Graf 8: Podíl DPPO na daňovém mixu členských zemí EU v roce 2012 ... 58
Graf 9: Vývoj průměrů členských zemí EU u DPPO mezi lety 2000-2012 ... 59
Graf 10: Podíl ostatních přímých daní na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012 ... 61
Graf 11: Vývoj průměrů členských zemí EU u ostatních daní mezi lety 2000-2012 ... 62
Graf 12: Vývoj průměrů nepřímých daní zemí EU rozčleněných dle geografické polohy ... 65
Graf 13: Podíl daně z přidané hodnoty na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012 ... 67
Graf 14: Vývoj průměrů DPH zemí EU rozčleněných dle geografické polohy ... 68
Graf 15: Podíl spotřební daně na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012 ... 71
Graf 16: Vývoj průměrů spotřební daně zemí EU rozčleněných dle geografické polohy ... 72
Graf 17: Podíl ostatních spotřebních daní na daňovém mixu v zemích EU v r. 2012 ... 73
Graf 18: Vývoj průměrů ostatních spotřebních daní zemí EU ... 74
Graf 19: Podíl sociálního pojištění na daňovém mixu v zemích EU v r. 2012 ... 75
Graf 20: Vývoj průměrů sociálního pojištění v zemích EU ... 76
Graf 21: Průměrný daňový mix EU-27 ... 78
Graf 22: Daňový mix severských zemí ... 80
Graf 23: Daňový mix východních zemí ... 82
Graf 24: Daňový mix západních zemí ... 84
Graf 25: Daňový mix jižních zemí ... 86
Graf 26: Změny ve struktuře přímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ... 92

Graf 27: Změny ve struktuře daně z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *95*
Graf 28: Změny ve struktuře daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *98*
Graf 29: Změny ve struktuře ostatních přímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *101*
Graf 30: Změny ve struktuře nepřímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2007-2008 ..... *105*
Graf 31: Změny ve struktuře daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *108*
Graf 32: Změny ve struktuře daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *111*
Graf 33: Změny ve struktuře ostatních nepřímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009 ..... *114*
Graf 34: Změny ve struktuře sociálního pojištění na celkových daňových příjmech mezi lety 2007-2008 .... *117*

Seznam tabulek

Tabulka 1: Třídění daní podle Evropské komise *33*
Tabulka 2: Ukazatele ekonomické výkonnosti EU-27 mezi lety 2007-2014 ..... *45*
Tabulka 3: Členění států do skupin dle geografické polohy *50*
Tabulka 4: Sazby daně z příjmů ve vybraných zemích EU v roce 2016 ..... *55*
Tabulka 5: Změny sazeb daně z příjmu právnických osob mezi lety 2007-2015 ..... *60*
Tabulka 6: Spotřební daň a DPH u tvrdého alkoholu (stav k 1.1.2016) *70*
Tabulka 7: Vývoj ukazatelů EU-27 v porovnání s daňovými příjmy *79*
Tabulka 8: Vývoj ukazatelů severské skupiny v porovnání s daňovými příjmy *81*
Tabulka 9: Vývoj ukazatelů východní skupiny v porovnání s daňovými příjmy *83*
Tabulka 10: Vývoj ukazatelů západní skupiny v porovnání s daňovými příjmy *85*
Tabulka 11: Vývoj ukazatelů jižní skupiny v porovnání s daňovými příjmy *88*
Tabulka 12: Podíl přímých daní za roky 2008 a 2009 ..... *91*
Tabulka 13: Párový t-test u přímých daní *91*
Tabulka 14: Podíl daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009 ..... *94*
Tabulka 15: Párový t-test u fyzických osob *94*
Tabulka 16: Podíl daně z příjmů právnických osob za roky 2008 a 2009 ..... *97*
Tabulka 17: Párový t-test u právnický osob *97*
Tabulka 18: Podíl ostatních přímých daní za roky 2008 a 2009 ..... *100*
Tabulka 19: Párový t-test u ostatních přímých daní *100*
Tabulka 20: Podíl nepřímých daní za roky 2007 a 2008 ..... *103*
Tabulka 21: Párový t-test u nepřímých daní *104*
Tabulka 22: Podíl daně z přidané hodnoty za roky 2008 a 2009 ..... *107*
Tabulka 23: Párový t-test u daně z přidané hodnoty *107*
Tabulka 24: Podíl spotřebních daní za roky 2008 a 2009 ..... *110*
Tabulka 25: Párový t-test u spotřebních daní *110*
Tabulka 26: Podíl ostatních nepřímých daní za roky 2007 a 2008 ..... *113*
Tabulka 27: Párový t-test u ostatních nepřímých daní *113*
Tabulka 28: Podíl sociálního pojištění za roky 2007 a 2008 ..... *116*
Tabulka 29: Párový t-test u sociálního pojištění *116*
Tabulka 30: Složitost daňového systému za rok 2015 ..... *130*
Tabulka 31: Vývoj souhrnné daňové kvóty v zemích EU 2000-2012 ..... *131*
Tabulka 32: Sazby daně z přidané hodnoty 2001-2015 část 1. ..... *132*
Tabulka 33: Sazby daně z přidané hodnoty 2001-2015 část 2. ..... *133*

1 Úvod

Z pohledu dnešní doby prošly daně dlouhou a významnou cestou ve svém rozvoji. Z původně nepravidelně uvalovaných daní na zboží, pozemky a stavby hrazené do panovníkovy pokladny pro jeho potřeby a ochranu obyvatel se daně postupně vyvinuly až do současné podoby. Dnešní moderní státní zřízení stojí na daňových systémech, bez kterých by jejich existence, v podobě jak ji známe, již nebyla možná. Daňové systémy poskytují zemím nejdůležitější zdroj příjmu do veřejných rozpočtů. Struktura daňových systémů se mezi zeměmi odlišuje, každá země má své specifické rysy zakořeněné díky odlišné kultuře, myšlení a ustáleným národním zvykům.

Protože nás daně obklopují neustále během každodenního života a týkají se každého subjektu v ekonomice, jsou jejich případné změny vždy pozorně sledovány. Míra, v jaké daňové zatížení dopadá na důchod poplatníka, výrazně ovlivňuje jeho chování a motivaci k zaměstnanosti. Vysoké daňové zatížení působí negativně na výdajovou stránku, ochotu utrácet a brzdí ekonomický růst. Potenciální investoři si vybírají vhodné lokality dle výhodnějších ekonomických podmínek a vysoká míra daňového zatížení pro ně může být odrazující pro investice v dané zemi. Z hlediska ekonomiky daně slouží jako důležitý nástroj působící zejména na oblast zaměstnanosti, hospodářského růstu a konkurenceschopnosti země.

V dnešní době se tak stává predikce daňových příjmů nezbytnou, je důležitá zejména pro pokrytí veřejných výdajů a plánování budoucího ekonomického vývoje země. Celkovou sumu a strukturu daňových příjmů, které nazýváme daňový mix, ovlivňuje řada faktorů. Pro mnoho zemí, které vstoupily do Evropské unie po roce 2000, vyplynula z přijetí členství řada nových povinností v přizpůsobení se společné daňové legislativě. Členské státy jsou ovlivněny společnou koordinací a harmonizací pocházející z Bruselu, kterou musí implementovat do národní legislativy. Aby daňový systém správě fungoval, měl by být jednoduchý a efektivní. Dosáhnout splnění obou kritérií současně ale není jednoduché, tyto faktory působí současně proti sobě.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy vývoje daňového mixu a statistického testování zhodnotit vliv finanční krize na strukturu daňových příjmů členských států Evropské unie. V analýze budou použita data od roku 2000 do roku 2012. Data zveřejňuje Eurostat s určitým časovým zpožděním, proto budou v analýze použita poslední veřejně dostupná data za rok 2012.

Prvním dílčím cílem bude vytvoření - pomocí kompilace poznatků z dostupné odborné literatury - zpracování základní teoretické báze. V ní budou definovány pojmy používáné v další části práce, popsány ukazatele měřící daňové zatížení v jednotlivých zemích, zhodnoceny ukazatele ekonomické výkonnosti mezi lety 2007-2014 pro průměr 27 členských států. Z důvodu rozsáhlého vlivu finanční krize na změny v daňových systémech zemí budou popsány problémy pojící se s uplatňováním daňových reforem. Bude popsán vývoj finanční krize od jejího vzniku ve Spojených státech amerických až po zasažení evropského kontinentu.

Následující kapitoly budou věnovány analytické části práce. Nejprve budou nastíněny nejnovější daňové trendy, které v současné době probíhají, a trendy, které se dají očekávat v blízké budoucnosti v rámci zemí Evropské unie. Bude analyzován vývoj podílu jednotlivých daní na celkových daňových výnosech v čase a jejich podíl v roce 2012. Dále bude provedena komparativní analýza jednotlivých skupin daňových mixu u rozčleněných skupin zemí.

Poslední část práce je věnována statistickému testování hypotéz, zda měla finanční krize statisticky významný vliv na změnu struktury daňových mixů uvnitř společenství zemí Evropské unie.

2.2 Metodika

V úvodu tvorby diplomové práce bude proveden výběr vhodné literatury, která bude nápomocna při řešení analytické části. Po výběru literatury nastane fáze jejího studia, která bude zaměřena na vybrání příslušných témat vztahující se k předmětu diplomové práce. V této části práce bude provedena komparace literárních zdrojů a popis jednotlivých pojmů. Na konci této kapitoly dojde na základě pozorování a měření ke zhodnocení ukazatelů ekonomické výkonnosti 27 členských států Evropské unie.

V diplomové práci budou při hodnocení vývoje daňových mixů v rámci zemí Evropské unie využita data do roku 2012. Z důvodu nedostupnosti aktuálnějších dat o vývoji daňových mixů v následujících letech proto bude analyzována skupina 27 členských států Evropské unie. Zkoumán bude vývoj bez Chorvatska, to přistoupilo do Evropské unie v roce 2013. Od té doby se počet členských států ustálil na čísle 28.

Data používaná v této práci se řídí dle metodiky ESA 95, ta byla platná ve sledovaném období. V současné době se používá - pro třídění daní do jednotlivých skupin - metodika ESA 2010, ale k té nebude dále přihlíženo.

Pro účely této práce budou státy rozčleněny do čtyř skupin dle jejich geografické polohy. Na pobaltské státy se pro zjednodušení celkové interpretace bude nahlížet jako na součást východní skupiny zemí, v minulosti byly součástí komunistického bloku. Z důvodu historického původu Slovinska, vzniklo rozpadem Jugoslávie, se také tato země bude řadit do skupiny východních států.

Analytická část práce bude rozdělena do tří podkapitol. V počátku analytické části práce bude provedena komparace daňových mixů členských států roztříděných do čtyř skupin podle geografické polohy. Každé skupině daňového mixu bude věnována samostatná podkapitola mapující měřením jejich vývoj mezi lety 2000-2012 s důrazem na období propukající finanční krize mezi lety 2007-2009. V této části práce bude provedena identifikace faktorů, které měly vliv na zřetelné změny ve sledovaném období. Ke zjištění vlivu odlišných ekonomických podmínek v rámci Evropské unie na podíl daní v

jednotlivých letech se dospěje komparací a měřěním pomocí statistických indexů. Aktuální stav daňového zatížení u jednotlivých skupin zemí pak bude proveden porovnáním jejich podílu na celkovém daňovém mixu.

Měření v analytické části bude provedeno za pomoci indexového, časového srovnávání. Využity zde budou statistické indexy bazické a řetězové. Pomocí bazického indexu bude srovnáván podíl jednotlivých daní v předkrizovém období a v dalších letech. V procentuálním vyjádření vzniknou hodnoty vypovídající o změnách oproti základnímu období. Daný vzorec lze zapsat ve formě

$$\text{Bazický index} = \frac{\text{Hodnota veličiny v následujícím období}}{\text{Hodnota veličiny v základním období}} \times 100\ \%$$

Řetězovými indexy bude porovnávána procentuální změna oproti předešlému období. Vzorec, pro výpočty bude použit následující

$$\text{Řetězový index} = \frac{\text{Hodnota veličiny v aktuálním období}}{\text{Hodnota veličiny v přechozím období}} \times 100\ \%$$

Meziročně bude rovněž počítáno tempo přírůstku, díky tomuto indexovému ukazateli budou zjištěny změny hodnot u jednotlivých skupin daní v rámci geografických skupin členských zemí. Ke zjištění změn bude využit tento vzorec

$$\text{Tempo růstu} = \frac{\text{Hodnota v aktuálním období} - \text{hodnota v předchozím období}}{\text{Hodnota veličiny v přechozím období}} \times 100\ \%$$

V poslední části analytické části bude zpracován komparativní experiment za účelem zjištění, zda finanční krize měla statisticky významný vliv na strukturu daňového mixu členských zemí Evropské unie. Ke zhodnocení vlivu se použije statistického testování pomocí párového testu Studentova t-rozdělení. Roky pro hodnocení statistické významnosti budou vybrány s ohledem na možný vliv časového zpoždění, dle největších procentuálních změn v období let 2007-2009.

Testována proti sobě bude vždy nulová hypotéza vyjadřující, že střední hodnota měření před a po pokusu se rovnají neboli rozdíl středních hodnot párových měření je nulový. Vliv finanční krize na změny odehrávající se u dané skupiny daní bude statisticky nevýznamný. Nulovou hypotézu lze obecně vyjádřit zápisem

$H_0 : \mu 1 = \mu 2$, tedy $d = 0$, kdy d je střední hodnota rozdílů $d_i = x_{1i} - x_{2i}$

a vzorcem

$$\bar{d} = \frac{\sum_i (x_{1i} - x_{2i})}{n} = \bar{x}_1 - \bar{x}_2 = 0$$

Alternativní hypotéza popírá platnost nulové hypotézy a bude nastavena na potvrzení statisticky významného vlivu finanční krize při nerovnosti středních hodnot. Její zápis má následující formu

$H_1 : \mu 1 \neq \mu 2$, tedy $d \neq 0$

Po stanovení testovaných hypotéz bude určena hladina významnosti testu, která vymezuje pravděpodobnost chyby zamítnutí nulové hypotézy, i když platí. Pro účely diplomové práce bude zvolena hladina významnosti na úrovni 0,05, tedy 95%.

Pro stanovení rozhodnutí o platnosti či neplatnosti nulové hypotézy bude zapotřebí stanovit hodnotu testovacího kritéria. Testování bude probíhat na rozdílu dvou středních hodnot, a proto bude stanoven Studentův t-test, jehož vzorec zní

$$t = \frac{\bar{d}\sqrt{n-1}}{s_d}$$

kde s_d vyjadřuje směrodatnou odchylku hodnot d_i

Studentovo t-rozdělení má zvonovitý tvar a je symetrické kolem nuly. Šířka křivky t-rozdělení je specifická pro jednotlivé výběry dat, lišící se podle počtu stupňů volnosti. Čím vyšší n bude, tím vyšší a užší tvar bude mít křivka Studentova t-rozdělení a bude se tak blížit k normálnímu rozdělení.

Výpočet počtu stupňů volnosti se provede jako

$$n = (n – 1)$$

kde n vyjadřuje počet pozorování.

Po kontrole normálního rozdělení budou vyhledány ve statistických tabulkách hodnoty t-rozdělení dle stanoveného kvantilu zohledňující pravděpodobnostní chybu ve výpočtu. Takto nalezený kvantil bude použit jako kritická hodnota pro statistické testování parametrického Studentova t-testu.

Posléze bude stanovena pravděpodobnostní hodnota p. Vyjadřuje nejnižší možnou hladinu významnosti, při které lze ještě zamítnout nulovou hypotézu. Na základě jejího výsledku bude možné usuzovat na zamítnutí nulové hypotézy při různé hladině významnosti. Čím nižší hodnota p vyjde, tím větší bude průkaznost o správnosti zamítnutí nulové hypotézy.

Na základě statistické indukce bude pomocí získaných údajů z testovaných dat zamítnuta či potvrzena nulová hypotéza týkající se základního souboru dat.

3 Teoretická východiska

Předmětem této kapitoly je teoretické vymezení daňových pojmů, které budou v diplomové práci dále používány. Nejdříve je definována daň, její třídění, funkce a zásady potřebné k jejímu efektivnímu uvalení s minimalizací vedlejších distorzních účinků do ekonomiky. Další část kapitoly se zabývá podrobněji daňovým systémem. Faktory, které ho ovlivňují, a ukazatele, pomocí nichž lze porovnávat daňové zatížení zemí z celého světa. Poslední část kapitoly se zabývá světovou finanční krizí a jejími dopady do výkonnosti ekonomiky evropských států.

3.1 Daň

Před téměř tři sta lety pronesl Benjamin Franklin, bývalý americký státník a vynálezce, na adresu daní: „In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes“. Z dnešního pohledu se v této jediné větě zdrcadlí pravda o důležitosti existence daní pro zajištění chodu státu. Vzhledem k významné roli daní se zdá téměř neuvěřitelné, že se dosud nikde v zákonech České republiky nevyskytuje jedna určitá, pevně zakotvená definice daně. Její vymezení lze nalézt pouze v daňovém řádu, výhradně jen pro jeho účely. A to i přes skutečnost, že v Ústavě České republiky lze nalézt povinnost její úhrady.[1]

O jednoznačně platné definici daně lze mezi státy vést dlouhé diskuze – je to dáno její bohatou historií, během níž nabývala nejrůznějších podob. Oproti původnímu vnímání úhrady daně se zásadně liší formou v podobě peněžního plnění. Mezinárodní organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) používá pracovní verzi shrnující význam daně takto: compulsory unrequited payment to the government[2], jedná se o povinnou platbu plynoucí vládě na nenávratném principu. Dle výše uvedeného popisu lze tak daň definovat jako povinnou platbu uloženou na základě zákona, která plyne přímo do veřejného rozpočtu.

[1] Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
[2] OECD. Glossary of Tax Terms [online]. 2015 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T

3.1.1 **Charakteristika**

K tomu, aby daně mohly v ekonomice správně působit, musí platit tyto tři základní charakteristiky:

Nenávratnost pro daňový subjekt znamená, že úhradou daně mu nevzniká nárok na zpětné protiplnění. Tím se zásadním způsobem liší od půjčky, kdy se po předem stanovené době majetek navrací zpět jejímu majiteli.

Neekvivalence vyjadřuje, že podíl, jímž se podílí na celkových daňových příjmech, nevypovídá nic o jeho podílu na spotřebě veřejných finančních statků či nároku na budoucí plnění z veřejných výdajových rozpočtů.

Neúčelovost spočívá ve skutečnosti, že nikdo ve chvíli úhrady daně neví, na financování čeho budou tyto finanční prostředky použity. Daně plynou do veřejného rozpočtu, ten je dále přerozděluje.[3]

3.1.2 **Funkce**

Daně plní obecně celou řadu funkcí, mezi nejdůležitější se řadí:

Fiskální – vyjadřuje schopnost daňových výnosů naplnit veřejný rozpočet, tato funkce je pro politické představitele vždy nejzásadnější. Při změně daňových zákonů či sazeb daně by měly být zhodnoceny případné důsledky na daňové výnosy a ekonomiku jako celek. Nedostatečná právní úprava či neočekávané zvýšení daňové zátěže by mohlo vést v konečném důsledku k opačným výsledkům, než bylo původně zamýšleno.

Alokační – stát se pomocí této funkce snaží vyrovnávat neefektivnosti zapříčiněné existencí tržních mechanismů, kdy podle něj nedochází k optimálnímu rozložení zdrojů. Zařadit do této skupiny lze i dotace či možnosti odpočtu od daně u oblastí, které stát považuje za účelné podporovat.

[3] Výjimku z tohoto pravidla tvoří například úhrada silniční daně, z výnosu této daně se financuje přímo výstavba a údržba silnic a dálnic.

Redistribuční – rozdělení příjmů ve společnosti prostřednictvím tržních mechanismů není zdaleka rovnocenné. Stát toto řeší pomocí transferů, čímž dochází k přerozdělování bohatství od bohatších k chudším obyvatelům. Tento redistribuční efekt byl v České republice zřejmý do roku 2008, kdy se používalo progresivní zdanění důchodů u daně z příjmů fyzických osob, sazby se pohybovaly v rozmezí 12-32 % v závislosti na výši příjmů.

Stimulační – v tomto případě stát využívá vlivu daní, jenž má na poplatníka. Ten se zpravidla snaží co nejvíce snížit svou daňovou povinnost a stát se ho pomocí tohoto nástroje snaží přimět k určitému vhodnému chování či naopak od nějakého chování odradit. Příkladem může být poskytnutí daňové úlevy pro zaměstnavatele zaměstnávající osobu se zdravotním postižením.

Stabilizační – slouží jako pomocný prvek, jenž má pomoci zmírnit následky výkyvů ekonomického cyklu. Předpokladem pro využití této formy jsou vládou vytvořené rezervy v období konjunktury. V období stagnace mohou posloužit k nastartování ekonomiky.

3.2 Daňový systém

Pojem daňový systém lze chápat z několika úhlů pohledu, lze ho definovat jako souhrn všech daní vybíraných na daném území a zároveň zahrnující vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se vybírají.[4] Z této definice vyplývá, že se jedná o určitý, pravidly uspořádaný souhrn daní. Skutečnosti, že k naplnění veřejných rozpočtů lépe slouží více menších daní než jedna velká, jsou si v dnešní době vědomi vládní představitelé stále více.

[4] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6

V dnešní době, kdy dochází k čím dál větší vzájemné provázanosti trhů a národních ekonomik, si státy stále více uvědomují zvyšující se potřebu celosvětové koordinace národních daňových systémů. Charakteristiky nynějších podmínek fungování daňových systémů ekonomického a politického prostředí lze shrnout v následujících bodech[5]:

- dochází ke stále většímu propojení národních ekonomik a trhů,
- rostou daňové úniky a s tím i možnosti utajování příjmů plynoucí z ciziny pomocí daňových rájů,
- četné transfery daňových základen uvnitř zemí s jednotným vnitřním trhem,
- významná daňová konkurence mobilních základen,
- snahy o přitvrzení podmínek pro možnost odlivu kapitálu ze země,
- problém u nadnárodních společností s rozdělením zisku a daní z něj plynoucí mezi jednotlivé země.

Všechny výše zmíněné body nutí jednotlivé státy k reakci na neustále se měnící podmínky; mezi nejznámější a v posledních letech nejvíce uplatňované patří daňová konkurence, koordinace a harmonizace.

3.2.1 **Daňová konkurence, koordinace a harmonizace[6]**

S nárůstem globalizace můžeme již řadu let pozorovat trend v nárůstu přesunů daňových základen, do zemí s nižším daňovým zatížením. Daňové subjekty se snaží racionálním způsobem minimalizovat svou daňovou povinnost a to využitím *daňové konkurence*, která mezi státy vládne. Vznik jednotného společného evropského hospodářského prostoru vzniku těchto transakcí výrazným způsobem napomohl. Země se přirozeně snaží přilákat zahraniční kapitál a jeden z vhodných způsobů je právě příznivý daňový režim uplatňovaný na daňové základny.

[5] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1
[6] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

Ačkoliv konkurence obecně zvyšuje efektivitu alokace omezených zdrojů, v tomto případě není pozitivní vliv tak jednoznačný. Pokud daňový poplatník využívá v zemi veřejných služeb, daň ale odvede v jiném členském státě, pak původní země přichází o ekvivalentní protihodnotu za své poskytnuté služby. Vznikají jí navíc náklady na výběr daně, v konečném důsledku to může vést k poddimezování funkce státu a snižování poskytovaných služeb veřejným sektorem.

Možnost přesunu daňové základny není u všech daní stejná. Za nejmobilnější základ daně jsou obecně považovány výnosy z finančního kapitálu, základ daně u daně z přidané hodnoty, spotřební daně či zisky právnické osoby. Z tohoto důvodu dochází ke stanovování minimálních a maximálních daňových sazeb, které se používají na jednotlivé daňové základny. Dále jsou členské státy povinny zahrnout do své legislativy směrnice a nařízení Evropské unie o přibližování daňových pravidel, aby docházelo k menším rozdílům ve zdanění mezi jednotlivými členskými státy.

Za první stupeň přibližování daňových pravidel je chápána *daňová koordinace*. Koordinace probíhá na základě uzavírání mezinárodních dohod a smluv, které mají za cíl zamezení arbitrážních obchodů, dvojího zdanění či vznik daňových rájů. Je zde kladen důraz na informovanost správců daně o příjmech jejích rezidentů v zahraničí.

Pokročilejším stupněm sbližování daňových pravidel, ve kterém dochází k přizpůsobování celého daňového systému a daní, je *daňová harmonizace*. Povinnost harmonizace národní legislativy vyplývá členským státům z mezinárodní smlouvy, v níž se zavázaly dodržovat společná pravidla. Každá daň musí projít v rámci harmonizace třemi fázemi. Nejprve je určena daň, která má být podrobena harmonizaci. Poté proběhne harmonizace daňového základu a po ní daňové sazby. Cílem celého procesu není stanovení úplně stejné daně v každém členském státu unie, ale jejich sblížení na nejvyšší možné úrovni. Hlavním cílem harmonizačních snah v Evropské unii je umožnění volného pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb v členských státech bez zbytečných překážek ve formě daní. Důležitým bodem je harmonizace v otázkách daňové správy, kde dochází nejen k prohloubení informovanosti o daňových rezidentech a nerezidentech, ale i mezi ostatními institucemi jednotlivých zemí.

V Evropské unii jsou jako harmonizační nástroje využívány směrnice a nařízení. Zatímco směrnice dává členským státům rady, jak dosáhnout stanoveného cíle, nařízením se musí země řídit, jde o obecně závazný právní nástroj.

3.2.2 **Požadavky kladené na daňový systém**

Již v dobách Adama Smithe si mnozí ekonomové uvědomovali důležitosti požadavků na dokonalý daňový systém a jednotlivé daně. Mezi základní požadavky lze uvést[7]:

Efektivnost – efektivností se rozumí, že uvalením daňového zatížení nedochází k distorzním účinkům. Poplatníci by se v případě nepřiměřeného zdanění snažili vyhnout zdaněnému zboží či službě a cíleně by vyhledávali jejich substituty nezatížené daní. Tento proces není efektivní jak pro stát, jenž nevybere zamýšlenou daň, tak ani pro poplatníka, jemuž vznikají dodatečné náklady na vyhledání substitutu. Efektivností se však myslí i náklady spojené s administrativou výběru daně, ty by měly být nižší než výnosy z ní plynoucí.

Pozitivní vliv na ekonomické chování subjektů – nemělo by docházet k omezování nabídky pracovních sil ze strany zaměstnanců, ochotě spořit a přijímat podnikatelská rizika. Daňový systém by měl působit pozitivně na ekonomické chování subjektů a vést k růstu ekonomiky jako celku.

Spravedlnost – měla by zajistit rovnoměrnou redistribuci důchodů, které jsou pokřiveny tržními vlivy. Na spravedlnost se můžeme dívat ze dvou úhlů pohledu, principu platební schopnosti a principu prospěchu. První z nich říká, že každý má platit právě tolik, kolik odpovídá jeho možnostem. Každý by měl platit stejně. Problematické ale zůstává vyřešení otázky, jak je možné toto změřit. Druhý pohled je založen na principu prospěchu z dané části veřejně poskytované služby.

[7] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

Správné působení na makroekonomické agregáty – krátkodobě mohou mít daně vliv na efektivní poptávku soukromého sektoru, jenž je součástí celkového objemu poptávky. Mírou vlivu lze pak daně považovat za stabilizátory celkové efektivní poptávky.

Právní perfektnost a politická průhlednost – perfektní právní opora v zákoně s jasně definovanými předměty daně, je nezbytná k minimalizaci daňových úniků. Politická průhlednost souvisí s lobbistickými skupinami, kdy by neměla jednotlivá formulace právní úpravy výrazně prospívat některým daňovým subjektům. S tím souvisí požadavek *transparentnosti*, kdy by mělo být veřejně známé, jak daně působí, od koho, na co a kam výnosy z nich plynou.

Pružnost – v souvislosti s celosvětovou finanční krizí se v některých zemích viditelně projevilo, jak důležité je dodržování této zásady. Pružnost vyjadřuje schopnost reakce vládních činitelů na neustále se vyvíjející požadavky společnosti a výkyvy ekonomiky. Tato zásada se však dostává do vzájemné kolize s požadavkem právnických osob na *předvídatelnost* daňového systému, pro možnost plánování činnosti do budoucích let.

Zabezpečení dostatečného daňového výnosu – v reakci na trend posledních let, nárůstu veřejných dluhů, vznikl tento požadavek na zajištění dostatečného množství finančních prostředků na jejich pokrytí. V jednotlivých zemích dochází k zavádění nových daní např. na výrobky s větším podílem cukru či cholesterolu.

Jednoduchost a srozumitelnost – vypovídá o potřebě formulace daňových zákonů takovým způsobem, aby daňový subjekt měl přehled o rozsahu požadovaných daňových povinností na něj kladených. To pomáhá daňovému poplatník k dopřednému odhadu své daňové povinnosti, umožňuje mu efektivnější plánování a rozhodování v rámci podnikání. Komplikovaná právní úprava s řadou požadavků totiž napomáhá spíše než k spravedlivějšímu zdanění důchodů naopak vytváření prostoru pro obcházení zákona. Toho jsou si v posledních desetiletích vědomi i političtí představitelé a dochází ke značným úpravám daňových zákonů, které jdou naproti daňovým poplatníkům.

3.2.3 **Faktory ovlivňující výnosy v daňových systémech**[8]

Faktory ovlivňující ukazatele lze zařadit do těchto skupin:

- ekonomické,
- politické,
- kulturně historické,
- administrativně-institucionální,
- technického pokroku,
- globalizace.

Ekonomické faktory vyjadřují, jak daňový systém ovlivňuje struktura ekonomiky a její vývoj. Na výši daňových výnosů a jejich strukturu má výrazný vliv odvětvová a geografická struktura země, struktura jejích pracovních sil, míra hospodářského růstu, inflace a začlení ekonomiky v mezinárodním obchodě. Odvětvová struktura národního hospodářství výrazným způsobem ovlivňuje míru koncentrace ekonomiky, tím působí i na podíl korporací a četnost samostatně podnikajících fyzických osob. Tato skutečnost poté působí na rozložení podílu hrazených daní korporacemi a od jednotlivců. V zemích, ve kterých se vyskytuje vyšší podíl korporací, je navíc relativně vyšší podíl zaměstnanců než samostatně podnikajících fyzických osob.

V této skupině zemí může vláda díky srážce daně u zdroje klást větší důraz na příjmy z daní fyzických osob; dochází k minimalizaci prostoru pro ovlivňování či zatajování výše příjmu. Tím je vládám těchto zemí umožněno klást větší důraz na příjmy přímé, plynoucí z daní z příjmů fyzických osob než z daní nepřímých. Naopak v zemích, jež jsou typické velkým podílem samostatně podnikajících osob, dochází k většímu podílu nepřímého zdanění.

Veškeré daně, které se na daném území země vybírají, musejí mít právní oporu v zákoně. Jednotlivé zákony jsou v zemích s parlamentní demokracií navrženy vládou a následně schváleny parlamentem. Daně jsou však podobně jako jiné nástroje využívané

[8] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

politickými stranami před volbami jako silný nástroj pro ovlivnění potencionálních voličů. Je proto patrné, že zejména v mezidobí voleb hrají *politické faktory* důležitou úlohu. Krátkodobě mohou dokonce politické důvody zcela zastiňovat ekonomické chování politických subjektů. Tento jev je nejvíce patrný před a po volbách.

Každá země má své *kulturně-historické* faktory, které významným způsobem ovlivňují její daňový systém. Ačkoliv se Evropská unie snaží o postupnou harmonizaci daňových systémů, právě tento faktor zapříčiňuje její pomalý postup. V členských státech Evropské unie je možné se setkat s různými druhy platební morálky a fungováním státního aparátu zabývajícího se správou daně.

Dalšími faktory jsou *faktory administrativně-institucionální.* Tyto faktory vychází z vládního, parlamentního a byrokratického působení na zákonem ukládané daně. I když znění daňových zákonů upravuje vláda a parlament, v konečném důsledku rozhodují o efektivitě provádění daňových opatření berní úředníci. Je to dáno tím, že zůstávají na svých pozicích zpravidla déle než političtí představitelé.

Je také očividné, že byrokratický aparát má averzi k častým změnám. Ty mu totiž přinášejí více práce a komplikací. Proto se jim snaží lobbováním a nezřídka svou nečinností bránit.

Do skupiny faktorů administrativně-institucionálních je možné zařadit taktéž ústavněprávní uspořádání státu. V zemích s federativním uspořádáním se ukázalo, že mívají nižší daňovou kvótu. To je přičítáno důsledku boje o kompetence a finanční zdroje jednotlivých správních úrovní.

Poslední dva faktory nabývají v posledních letech stále více na významu. Jedná se o *faktor technického pokroku*, který v současné době umožňuje stále dokonalejšími a propracovanějšími způsoby zprostředkovávat obchody přes internet či provádět obchodování s finančními deriváty. Technologický pokrok působí výrazným způsobem na obě protistrany, investorům otevírá nové možnosti daňových úniků a byrokratickému

aparátu umožňuje použití stále účinnějších nástrojů k vybírání daní a zabránění snahám o zatajování příjmů.

Druhým, intenzivněji se projevujícím faktorem daňových systémů posledních let, je faktor *globalizace*. Globalizace neboli rostoucí mezinárodní hospodářská integrace[9], přináší v současné době vyšší požadavky na přizpůsobování úprav daní společné legislativě zemí Evropské unie. Žádná z členských zemí Evropské unie již v dnešní době nemůže rozhodovat o svém daňovém systému, aniž by zohlednila mezinárodní podmínky, které se zavázala dodržovat. Faktor globalizace v Evropské unii tak způsobuje vzájemnou koordinaci v přelévání daňových reforem ze země do země.

Mezi dva nejdůležitější faktory ovlivňující objem vybraných daní patří bezesporu složitost daňového systému a období hospodářského cyklu, ve kterém se ekonomika nachází.

3.2.4 **Složitost daňového systému**

O komplikovanosti českého daňového systému a potřebě jeho změny se vedou v posledních letech dlouhodobé diskuze mezi politickými stranami. V roce 2009 shrnul Jiří Nekovář, bývalý prezident Komory daňových poradců České republiky, tehdejší stav v jedné větě: *„Daňový systém už je tak složitý, že mu nerozumějí ani daňový poradci.“*[10] Hlavní problémy podle něj spočívají v aplikaci veřejnoprávních norem, jež jsou povinni poplatníci uplatňovat a až s určitým časovým zpožděním se ukáže, zda postupovali správně. Český daňový systém podle něj není složitější než v okolních zemích, jako je Německo či Velká Británie. Politici však vytvářejí nestabilní daňový systém nejrůznějšími zjednodušeními, čímž systém komplikují a rozšiřují o další výjimky. Jen v předpisech, týkajících se daně z příjmů, došlo od poloviny devadesátých let zhruba k 120 novelizacím.[11] Podobný názor vyjádřil při předkládání novely zákona i Václav Votava za

[9] Globalizace. Evropská komise [online]. 2014, 09/10/2014 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/international/globalisation/index_cs.htm

[10] PETŘÍČEK, MARTIN a IVANA OKLEŠŤKOVÁ. Zdaňujme to, co neuteče. Ekonom [online]. 2007, (51-52) [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2128&nLanguageID=1

[11] VORTELOVÁ, Věra. Stát by měl rozlišit podvodníka a slušného podnikatele. Tradenews [online]. 2014, (3) [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: http://itradenews.cz/rozhovory/151/stat-by-mel-rozlisit-podvodnika-a-slusneho-podnikatele

ČSSD, který prohlásil: *„Současný daňový systém je nepřehledný, složitý, nespravedlivý a neefektivní. Systém, v jehož stinných zákoutích se umějí někteří velmi efektivně pohybovat a z něj také profitovat.“*

O složitosti celosvětového daňového systému každoročně informuje studie Světové banky Doing Business, jejíž hodnoty pro členské státy Evropské unie jsou v tabulce č. 30. Dle výzkumu je potřeba na zpracování odvodu daní v České republice až 405 hodin za rok a celosvětově se řadí na 122. místo.[12] V porovnání s ostatními zeměmi Evropské unie potřebuje více času na odvod daní už jen Bulharsko s 423 hodinami za rok. Celosvětově nejlépe se z členských zemí Evropské unie umístilo Irsko (6. místo), Dánsko (12. místo) a Finsko (17. místo). Česká republika vychází jako země s druhým nejhorším ukazatelem. V poměru k celoevropskému průměru (186 hodin) je zapotřebí více jak dvojnásobné množství času na odvod daní do státního rozpočtu České republiky. Mezi členské země Evropské unie s nejnižším počtem hodin patří: Lucembursko (55 h), Estonsko (81 h), Irsko (82 h).[13] [14]

V absolutním vyjádření celosvětového ukazatele se za Českou republikou (122. místo) nachází ze zemí Evropské unie pouze Itálie (137. místo). Ve studii Světové banky se Česká republika dlouhodobě pohybuje mezi zeměmi s nejhorším ukazatelem daňové zátěže pro podnikatele. V minulých letech vlády avizovaly snahu o zjednodušení daňového systému a skutečně se Česká republika společně s Finskem a Bulharskem zařadila mezi země, které za posledních osm let nejvíce zapracovaly a snížily dobu potřebnou ke splnění daňové povinnosti se správcem daně. Přesto Česká republika stále patří v celosvětovém srovnání (sloužícím potenciálním investorům) mezi země se značně byrokratickým státním aparátem. Z hlediska času, který je nutné strávit při plnění daňové povinnosti, pak působí značně nepřívětivě.

[12] WORLD BANK GROUP. Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency [online]. 2015 [cit. 2015-09-14]. ISBN 978-1-4648-0352-9. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf str. 181

[13] WORLD BANK GROUP AND PWC. Paying Taxes 2016: The Global Picture [online]. 2016, 153 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes

[14] Postavení zemí v celosvětovém srovnání je ovlivněno celkovým ročním počtem daňových plateb, dobou potřebnou k vyplnění tiskopisů, výpočtu daně, její úhradě a celkovým daňovým zatížením.

Z tohoto důvodu je potřeba, aby se Česká republika více inspirovala v otázce chodu správy daně v okolních členských zemích. V nich dochází k časově a administrativně efektivnějšímu výběru daně.

3.2.5 **Daňová kvóta**

Daňová kvóta je jedním z nejdůležitějších a nejznámějších souhrnných makroekonomických ukazatelů umožňujících mezinárodní srovnání daňového zatížení obyvatel. Počítá se poměrem veškerých vybraných daňových příjmů veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu země uváděného v běžných cenách. Hodnota daňové kvóty vyjadřuje *„Jak velký díl nezůstává těm, kteří důchod vytvořili, ale rozděluje se prostřednictvím veřejných fondů na daňovém principu.“*[15] Definici lze dále doplnit slovy: „*Říká, kolik z každé koruny nově vytvořené hodnoty se vybere jako daň.“*[16]

Členění daňové kvóty probíhá podle toho, co všechno zařadíme či vynecháme v čitateli zlomku. Lze ji rozdělit podle obsahu na čistou a složenou, dále může být dle použité metodologie jednoduchá nebo konsolidovaná. Rozdíl spočívá v tom, že čistá zahrnuje daně v právním slova smyslu na rozdíl od složené, jenž obsahuje mimo to i další povinné odvody odpovídající ekonomickému pojetí daně. Jednoduchá daňová kvóta v tomto případě neobsahuje pojistné sociálního zabezpečení (dle klasifikace OECD 2000/HDP). Konsolidovaná daňová kvóta se pak odlišuje od jednoduché tím, že umožňuje zamezit duplicitnímu započtení příjmů, jež je financováno veřejným rozpočtem z již vybraných daní.

$$Daňová\ kvóta = \frac{Celkové\ daňové\ příjmy}{Hrubý\ domácí\ produkt} \times 100$$

[15] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6

[16] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

Výsledná hodnota ukazatele však může být zkreslena nedokonalostmi, které vyplývají z toho, co vše bude zahrnuto pod pojem daň a na odhadu hrubého domácího produktu. Mezinárodní srovnání tak může být ovlivněno těmito faktory[17]:

- šedou ekonomikou podhodnocující HDP dané země,
- nezahrnutím tzv. daňových výdajů do daňové kvóty (daňové výhody),
- poskytnutím vládních záruk za půjčky,
- vládními regulacemi,
- daněmi placenými ze sociálních dávek,
- způsobem výpočtu daňových příjmů.

S ukazatelem daňové kvóty se úzce pojí podobný ukazatel stanovující pomyslnou hranici, od kdy vydělávají daňový poplatníci již jen sami na sebe. Tímto ukazatelem je tzv. Den daňové svobody. Vychází z principu, že daňový poplatníci jsou povinni odvést formou daní určitou část svého příjmu do veřejného rozpočtu. Ode dne daňové svobody plyne veškerý výdělek na konto daňového poplatníka, do té doby šel celý jeho výdělek na účet státu.

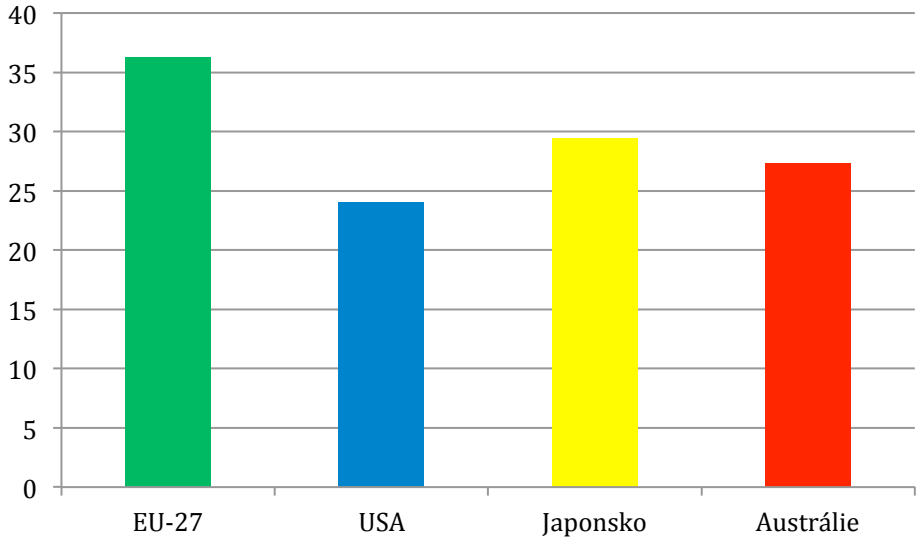
3.2.6 **Mezinárodní srovnání pomocí daňové kvóty**

Ukazatel daňové kvóty je často využívaný pro srovnání daňových výnosů zejména mezi odlišnými světadíly. Struktura ukazatele zjednodušuje jeho výpočet a díky využívání shodné metodiky všemi státy má výbornou vypovídací schopnost. Hodnoty ukazatele daňové kvóty jsou vypovídající pro mezinárodní organizace, obyvatele a potenciální investory. Pro konečné zhodnocení daňové zátěže mezi jednotlivými státy musí být v konečném důsledku zohledněny i další faktory. Mezi zeměmi může být odlišný způsob výpočtu základu daně, země mohou vykazovat vysoké daňové sazby, ale poskytovat výhodné investiční nabídky pro investory.

[17] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

V dnešní moderní globalizované době je vhodné porovnávat země v celosvětovém měřítku. Proto je potřeba porovnávat daňové zatížení zemí Evropské unie například s vyspělými zeměmi, jako jsou Japonsko, Spojené státy a Austrálie.

Graf 1: Daňová kvóta v EU-27, USA, Japonsku a Austrálii



Zdroj: OECD.stat.org, vlastní zpracování

Vývoj hodnot souhrnné daňové kvóty v jednotlivých členských státech Evropské unie lze nalézt v tabulce č. 31 dostupné v příloze. Z grafu č. 1 je ihned zřejmý výrazný rozdíl v míře daňového zatížení v zemích Evropské unie a ostatních zemích světa. Rozdíl mezi Spojenými státy americkými a Evropskou unií je více než 12 procentní. Vysvětlení takto velkého rozdílu lze hledat v historicky zakořeněné tradici evropského sociálního systému. Ten lze v porovnání s těmito zeměmi považovat za jeden z nejpropracovanějších. V rámci členských zemí se ale vyskytují značné rozdíly, plynoucí zejména z odlišně vysokých daňových sazeb. Velký vliv má mimo jiné i způsob výpočtu daňové povinnosti.

3.2.7 **Daňový mix**[18]

V předešlé podkapitole o daňové kvótě bylo řečeno, že se jedná o souhrnný makroekonomický ukazatel. Daňový mix lze pak chápat jako dílčí daňovou kvótu, ukazující v jakém poměru jsou uplatňovány přímé daně k nepřímým. Jelikož se diplomová práce zabývá vývojem daňového mixu členských zemí Evropské unie, je zde uvedena jeho definice a charakteristika. Daňovému mixu jednotlivých skupin zemí se podrobněji věnuje praktická část.

Daňový mix nás zjednodušeně informuje o struktuře daňového systému, neboli říká, jakému podílu daní dává daný stát přednost. Ukazatel zjistíme podílem výnosu jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu v zemi.

Struktura daňového mixu jednotlivých zemí odpovídá zejména jejich tradicím a dlouhodobé daňové politice. Výraznějším uplatňováním důchodových daní jsou charakteristické země vyspělých ekonomik s řádnou daňovou morálkou, jíž se mohou chlubit především země anglosaské a severské. Tyto země řadí k důchodovým daním i příspěvky na sociální zabezpečení.

V zemích s obecně špatnou daňovou morálkou a nízkými důchody se využívají vysoké nepřímé daně. V těchto zemích bývají ve většině případů nízké sazby osobních důchodových daní. Vyšší nepřímé zdanění je vhodné používat z důvodu vysoké četnosti poplatníků, kteří z rozličných důvodů nejsou ochotni platit daně. Zdanění je poplatníkům méně na očích, je skryto ve zboží a službách. Jejich existenci daňový poplatník nevnímá v tak vysokém měřítku i díky tomu, že platba daně prochází přes jednotlivé plátce daně, od nichž poplatníci zboží a služby nakupují.

Státy kladoucí vysoký důraz na sociální zabezpečení obyvatel jsou charakteristické vysokými příspěvky na sociální zabezpečení hrazeného prostřednictvím povinného pojištění. Tímto způsobem se od sebe odlišují země, ve kterých mají občané právo na

[18] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

bezplatnou zdravotní péči, popřípadě jsou hrazeny ze soukromých zdrojů. Podobně jako u nepřímých daní, jsou i příspěvky na sociální zabezpečení strhávány přímo u zdroje popřípadě jako daně z objemu mezd. To umožňuje vládě, do jisté míry minimalizovat potenciální daňové úniky.

Diskuze o optimální daňové struktuře jsou i v dnešní době neustále aktuálním tématem. Hlavním předmětem debat bývá vztah přímých a nepřímých daní v daňové soustavě. Některé země zastávají názor, že by se daňové břemeno uvalené na poplatníka mělo z větší části uplatňovat pomocí jeho spotřeby, cestou nepřímých daní. Tím by se odlehčilo zdanění příjmů, mělo motivační vliv k práci a podařilo by se vyhnout obecné nelibosti poplatníků k placení daní.

Obě strany mají své zastánce i odpůrce a mezi hlavní argumenty zastánců významnějšího uplatňování nepřímých daní, zejména zdanění spotřeby, patří tyto argumenty:

- nepřímé daně pomáhají snížit daňové úniky, jejich realizace se stává stále složitější,
- při podmínkách nízké inflace jsou nepřímé daně charakteristické vyšší výnosou pružností,
- na rozdíl od osobních důchodových daní realizuje zdanění spotřeby nižší administrativní náklady,
- progresivní přímé daně zmenšují úspory,
- nepřímé zdanění je obecněji chápáno jako méně distorzní oproti zdanění přímému, které je pro poplatníky více viditelné a může mít na některé z nich odrazující účinek od hledání práce.

Odpůrci, kteří jsou proti přesunu daňového břemene na nepřímé daně, uvádějí jako své důvody:

- daň z přidané hodnoty vykazuje vysoké administrativní náklady,
- nepřímé daně zvyšují nárůstem spotřebitelských cen inflaci,
- spotřební daně jsou nespravedlivé z pohledu jejich vlivu na přerozdělení příjmů ve společnosti (regresivní),
- zdanění spotřeby vytváří distorze, je tedy neefektivní.

V posledních letech lze pozorovat v mnoha zemích klesající podíl přímých daní na daňovém mixu. Je to dáno snahou vlád skrýt daňovou zátěž do zboží a služeb, kde je pro poplatníky méně viditelná. Slouží jako stabilní zdroj příjmů do státních rozpočtů a může napomáhat ke snižování daňových úniků. Zároveň mohou nepřímé daně sloužit i jako užitečný nástroj při pokusu o „nenápadné“ zvýšení celkového daňového zatížení v zemi.

Daňový mix v podstatě vychází z klasifikace daní Evropské komise podle metodiky ESA 95, jejíž třídění znázorňuje tabulka č. 1.

Tabulka 1: Třídění daní podle Evropské komise

Evropská komise	ESA 95	ESA 95 kódy
Nepřímé daně	Daně z výroby a dovozu	D. 2
DPH	DPH	D. 211
Spotřební daně	Spotřební daně + spotřební daně	D.214A + D.2122C
Ostatní nepřímé daně	Daně z dovozu a dovozní cla mimo DPH, mimo Spotřebních daní, daně z produktů bez DPH a dovozních daní, mimo spotřebních daní, Ostatní daně z výroby	D.212 – D.2122C + D.214 – D.214A + D.29
Přímé daně	Běžné daně z důchodu, jmění a jiné, Kapitálové daně	D.5 + D.91
Osobní daně z příjmu	Daně z příjmu jednotlivce nebo domácnosti včetně daní ze zisků z držby	D.51a + D.51c1
Daně z příjmu korporací	Daně z příjmů nebo zisků společností včetně zisků z držby	D.51b + D.51c2
Ostatní daně z příjmu a kapitálu	Ostatní daně ze zisků z držby, Daně z výher v loteriích nebo hernách, Ostatní daně z příjmu jinde neuvedené, Ostatní běžné daně, Kapitálové daně	D.51c3 + D.51d + D.51e + D.59 + D.91
Sociální pojištění	Povinné skutečné sociální příspěvky zaměstnavatelů, Povinné skutečné sociální příspěvky zaměstnanců, Povinné skutečné sociální příspěvky OSVČ a nezaměstnaných	D.61111 + D.61121 + D.61131
Daně a sociální příspěvky vyměřené, jejichž výběr je však nepravděpodobný	Kapitálové transfery od vládních instrukcí příslušným sektorům představující stanovené daně a sociální příspěvky, které se pravděpodobně nebudou vybírat	D.995

Zdroj: EUROSTAT. Taxation trends in the European Union 2014: Annex B - Methodology and explanatory notes; vlastní zpracování

V současné době se třídění daní již řídí dle nové metodiky ESA 2010 přijaté Evropským parlamentem a Radou dne 21. 5. 2013. Data pro následnou studii se ale řídí metodikou ESA 95, proto nebude k nové metodice dále v práci jakkoliv přihlíženo.

Všechny členské státy Evropské unie mají povinnost třídit daně podle společné metodiky ESA. Všechny skupiny daní jsou harmonizovány v průběhu let směrnicemi. Nejdále se došlo v harmonizaci daní u nepřímých daní, kde byly stanoveny minimální a maximální sazby, ve kterých se mohou sazby daně pohybovat.

Problémem u přímých daní nadále zůstává nedostatečná harmonizace daňového základu, který výrazně ovlivňuje konečnou výši daně. U nepřímých daní, zejména pak u daně z přidané hodnoty, může hodnocení vývoje mezi zeměmi znesnadňovat skutečnost, že některé členské státy uplatňují jednu, dvě či tři sazby daně. V oblasti sociálního pojištění některé členské státy zahrnují dávky sociálního pojištění do osobní daně od fyzických osob.

3.2.8 **Daňové reformy**

Daňové reformy jsou chápány jako nástroj změn současného daňového systému, a to ať už se jedná o modifikaci struktury daní nebo daňové mixu. Obecným cílem daňových reforem je zlepšení stávajícího stavu s pozitivním vlivem na budoucí ekonomiku země, spravedlivější přerozdělení daňového břemene, než tomu bylo před reformou, nebo vedoucí k poklesu státního dluhu.[19] Správně nastavený daňový systém - s řádným zajištěním pomocí daňové legislativy - představuje jeden z klíčových faktorů pro zabezpečení stabilních příjmů do státního rozpočtu. Z důvodu neustálého vývoje na finančních trzích dochází proto i v daňových systémech k neustálým změnám, musí se přizpůsobit novým situacím. Daňové reformy mohou být vyvolány nejen politickými, ale i ekonomickými příčinami, například v reakci na finanční krizi, která silně narušila rovnováhu v daňové struktuře. V souvislosti s daňovými reformami však můžeme pozorovat i pravidelné daňové reformy související s politickým cyklem silně závislým na období voleb.

[19] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

Při vymezení daňové reformy je potřeba ji diferencovat od menších úprav v daňových zákonech. Dá se říci, že se jedná o „systematickou změnu více parametrů daní vyvolanou nově formulovanými cíli daňové politiky.“[20] Aby mohly být jednotlivé změny v daňové legislativě pokládány za daňové reformy, je potřeba naplnění nejméně jednoho z těchto atributů:

- významné změny daňového mixu,
- zamýšlené změny daňové incidence,
- zavedení nových daní nebo rušení stávajících.

Daňové reformy lze členit na:

- technické reformy – Jedná se o reformy malého rozsahu, které se uskutečňují v krátkém časovém období. Velmi často obsahují odhady hypotetických dopadů do ekonomiky u jednotlivých daní. K jejich zavádění se používají předpisy, dochází k nim kontinuálně a dopad na ekonomiku bývá pouze okrajový.
- koordinační reformy – Jejich realizace může být důsledkem rozsáhlých otřesů v ekonomice, většinou mají dopad na všeobecnou rovnováhu příjmů. Obsahují dva a více daňových základen. Někdy se vyvinou z řady technických norem. Mohou obsahovat řešení spojená s úpravami odlišných politických instrumentů než daní.
- komplexní daňová reforma – Jedná se o rozsáhlou daňovou reformu obsahující mnoho částí daňové struktury.
- strategické reformy – Lze na ně nahlížet z pohledu mezinárodní konkurence, kdy jejich předmětem jsou změny efektivní daňové sazby na mobilní daňové základny. Tento typ reforem se týká změn sazeb u daní, jež mají za cíl zabránit úbytku domácích aktivit a jejich přilákání ze zahraničí.

[20] VANČUROVÁ, Alena. Daňové reformy ČR. Komora daňových poradců [online]. 2011 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf

V dnešní době lze pozorovat vlivem globalizace zvyšující se pružnost základů daně korporátních daní. Politické strany se čím dál více přiklánějí ke snižování sazby korporátní daně, tím dochází ke změně významu postavení jednotlivých daní v rámci daňového mixu směrem k méně mobilnímu předmětu daně, jímž je spotřeba.

Po druhé světové válce došlo ve vyspělých západních zemích k několika vlnám daňových reforem. Postupně se projevovaly od 70. let 20. století i v dalších zemích s tržními ekonomikami. Mezi jejich společné rysy se řadily:[21]

- zavádění systémů sociálního pojištění a jejich oddělení od individuálních důchodových daní,
- snižování sazeb osobních důchodových daní,
- snižování počtu pásem osobních důchodových daní,
- zavádění daně z přidané hodnoty na místo doposud uplatňované obratové daně,
- zvýšení snah o daňovou spravedlnost, přehlednost daní a zjednodušení daňových zákonů,
- rušení širokého množství úlev, výjimek a osvobození,
- rozšiřování daňové základny důchodových daní,
- rozpočtová neutralita.

V tranzitivních ekonomikách respektive zemích bývalého komunistického bloku se uskutečnily v průběhu 80. a 90. let významné reformy daňových systémů. Cílem reforem bylo vytvoření ekonomického prostředí, které by bylo slučitelné s tržním prostředí vyspělých států. Daně uplatňované v centrálně plánovaných ekonomikách byly charakteristické značnou deformací. Z hlediska vlastností se vyznačovaly nespravedlností, neefektivitou a neprůhledností. Dokladem nespravedlivého přístupu může být odlišný přístup ke zdanění státních podniků, živnostníků nebo zaměstnanců. Existence přibližně 1800 sazeb daně z obratu pak důkazem neprůhlednosti. V některých zemích pocházelo někdy i více než 90 % daní z plateb od podniků, tyto prostředky stát následně přerozdělil podle cílů komunistické vlády. Stát i ukládal tzv. kriteriální odvody z pracovních sil nebo

[21] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3

používání zdrojů pro ovlivnění chování podniků k jejich šetrnému zacházení, jehož přidělování se neřídilo tržním mechanismem a docházelo k jeho plýtvání.

V současném období 21. století existují naprosto odlišné podmínky fungování ekonomiky spojené s rychlým rozvojem informačních technologií a technického pokroku na celosvětové úrovni. Díky propojenosti mezinárodních trhů a národních ekonomik je stále významnější jejich vzájemná souvislost a klade tak vysoké nároky na přizpůsobovací mechanismy pomocí daňových reforem. U nich je potřeba provést důkladnou analýzu a simulaci dopadů jednotlivých úprav na daňové systémy a ekonomické subjekty v ní působící. Existence nových podmínek pro realizaci komplexních daňových reforem, u kterých je potřeba nového pohledu, si byl vědom i R. Bahl.[22] Ten upozornil na jednotlivé zásady vhodné ke zvážení při plánování daňové reformy a její realizaci:

- výlučně stav fiskální krize může zajistit úspěch komplexní daňové reformy,
- při jejím uskutečnění musí zasáhnout jako velký třesk, v kontrastu s pozvolným vývojem,
- hnací silou reformy nemůže být cíl vertikální spravedlnosti,
- v koncepci komplexní daňové reformy má vliv daní na ekonomické rozhodování významnější roli než tomu bylo v minulosti,
- příhodnější je použití fiskální, než daňové reformy,
- politické vysvětlení reformy musí předcházet administrativnímu.

V dnešní době otevřených světových ekonomik se silným konkurenčním prostředím je pro vlády důležité držet se výše uvedených zásad. Země musí působit přitažlivě pro potenciální investory, jimž vlády vytvářejí podnikatelsky přívětivé prostředí bez jakýchkoliv bariér v přirozeném růstu. Ekonomické subjekty se mohou volně rozhodovat o umístění svých sídel a provozoven. Pro vlády je tudíž nezbytné vytvářet vhodné daňové prostředí, s řádným informačním politickým systémem o případných daňových změnách a komplexních reformách. Po všeobecné diskuzi s odbornou veřejností pak přistoupit k administrativní úpravě.

[22] Bahl, R., How to Approach Comprehensive Tax Reform: Have the Rules of the Game Change? in The Challenges of Tax Reform in the Global Economy, 2006, Atlanta

3.3 Světová finanční krize

Celosvětová finanční krize, která zhruba od poloviny roku 2007 vypukla ve Spojených státech amerických, má dodnes zásadní vliv na ekonomický vývoj v členských zemích Evropské unie. Mnohými ekonomy je poslední finanční krize považována za jednu z nejhorších od Velké hospodářské krize probíhající od konce 30. let 20. století. Proto je zde provedeno vymezení pojmu finanční krize, shrnutí nejdůležitějších faktorů vedoucích k jejímu vzniku, s popisem okamžiku splasknutí spekulační bubliny na hypotečním trhu ve Spojených státech amerických a uvedení číselného vyjádření dopadů krize prostřednictvím základních ukazatelů ekonomické výkonnosti Evropské unie jako celku.

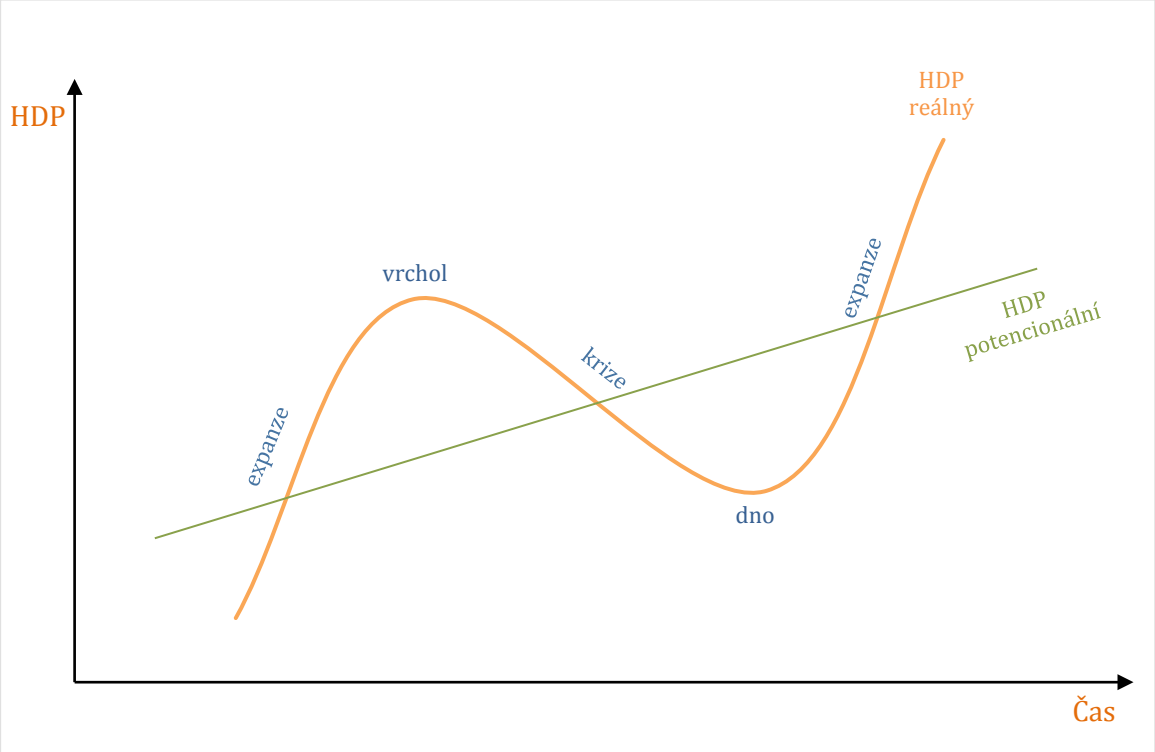
3.3.1 Finanční krize jako fáze hospodářském cyklu[23]

Hospodářský vývoj se postupem času vyvíjí, ekonomika zažívá různé fáze hospodářského cyklu. V nepravidelných intervalech v ní dochází ke změnám s fází poklesu a nárůstu reálného produktu.

Jeden z nejvýznačnější světových ekonomů, Paul. A Samuelson popsal hospodářský cyklus jako „*výkyvy ve výstupu, příjmech a zaměstnanosti, jež postihují celou ekonomiku a obvykle trvají mezi dvěma až deseti lety. Pro tyto ekonomické výkyvy je charakteristická ekonomická expanze nebo naopak útlum ve většině sektorů ekonomiky najednou.*“ Pro modelování hospodářského cyklu neexistuje žádný vzorec, podle kterého by se dal určit počátek a délka trvání jednotlivého cyklu. Žádné dva hospodářské cykly nevypadají zcela stejně, svou charakteristikou se dají přirovnat k výkyvům počasí. Hospodářský cyklus zahrnuje čtyři fáze, jež se v ekonomice vyskytují s nestejnou délkou a intenzitou chování. Expanze a vrchol představují dvě hlavní fáze, vrchol a sedlo vyjadřují body, v nichž dochází k celkovému hospodářskému obratu.

[23] SAMUELSON, Paul Anthony a William D NORDHAUS. Ekonomie: 18. vydání. Vyd. 1. Praha: NS Svoboda, 2007, xxiii, 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3

Graf 2: Hospodářský cyklus



Zdroj: Hospodářský cyklus, dostupné z: http://slideplayer.cz/slide/3180196/, vlastní zpracování

Počátek hospodářského útlumu lze indikovat podle určitých faktorů. A to i přesto, že na jeho předpověď neexistuje jednoznačný vzorec. Dochází k prudkému poklesu spotřebitelských nákupů a hromadění firemních zásob. Firmy snižují zásoby a tím dochází k poklesu reálného hrubého domácího produktu. Investice do výrobního zařízení a budov se strmě snižují. Klesá poptávka po práci a dochází k zvýšení nezaměstnanosti. Klesá výstup ekonomiky a ten zpomaluje inflaci. Mzdy a ceny v sektoru služeb kolísají a mírně se zvyšují. Zisky firem a ceny akcií prudce klesají, lidé si méně půjčují a úrokové míry tím klesají.

Obecně lze vymezit dvě výchozí teorie původu hospodářského cyklu, vnější a vnitřní. Vnější teorie nachází původce hospodářského cyklu ve výkyvech vně ekonomického systému, mezi ně patří například války, volby, migrace, vědecké objevy, technologické inovace. Na rozdíl od ní vnitřní teorie vidí v hospodářské expanzi i počátek nadcházející recese a naopak. Tyto mechanismy se navzájem ovlivňují a vyvolávají následující hospodářský cyklus.

Příkladem vnitřní teorie původu hospodářského cyklu byla poslední celosvětová finanční krize vyvolaná „nafukováním a splaskáváním“ spekulativních bublin. V důsledku rozsáhlé globalizace finančních trhů došlo k postupnému přelévání nákazy do mnoha dalších světových ekonomik.

3.3.2 **Faktory vedoucí k vzniku krize**

Původcem krize se staly Spojené státy americké, země s jednou z nejvyspělejších světových ekonomik, s vlastní národní měnou a samostatnou měnovou politikou. Na počátku stála spekulační bublina na americkém hypotečním trhu, vyvrcholila v roce 2007. V následujícím roce 2008 se krize s časovým zpožděním přelila do dalších ekonomik a postupem času se z ní stala celosvětová finanční krize, jejíž existenci nemohl už nikdo přehlížet. Samotných příčin vedoucích k vzniku finanční krize ve Spojených státech amerických bylo několik. V průběhu let 1995 – 2000 nastal skokový nárůst a příliv inovací v oborech zaměřujících se na počítačové technologie, software a internetové společnosti. Nastala široká vlna spekulací s akciemi, firmy získávaly rychle a poměrně levně kapitál neustálými emisemi nových akcií. V tomto období se zvýšily investice do informačních technologií a softwaru o 70 procent, celkově tvořily jednu pětinu nárůstu hrubého domácího produktu. Ceny akcií internetových firem rapidně rostly, docházelo k jejich nadhodnocení. Investoři se stali postupem času nedůvěřivými ohledně reálné hodnoty firem, do nichž investovali, a snažili se prodat akcie, než jejich cena spadne. Díky tomu hodnota akcií skokově klesla z několika set dolarů na pár pencí za akcii, což vedlo ke krachu velkého množství firem. Propad investic na akciovém trhu, ke kterému došlo mezi lety 2000 – 2003, se spolupodílel na hospodářské recesi a vedl ke snížení růstu ekonomiky.[24]

[24] SAMUELSON, Paul Anthony a William D NORDHAUS. Ekonomie: 18. vydání. Vyd. 1. Praha: NS Svoboda, 2007, xxiii, 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3

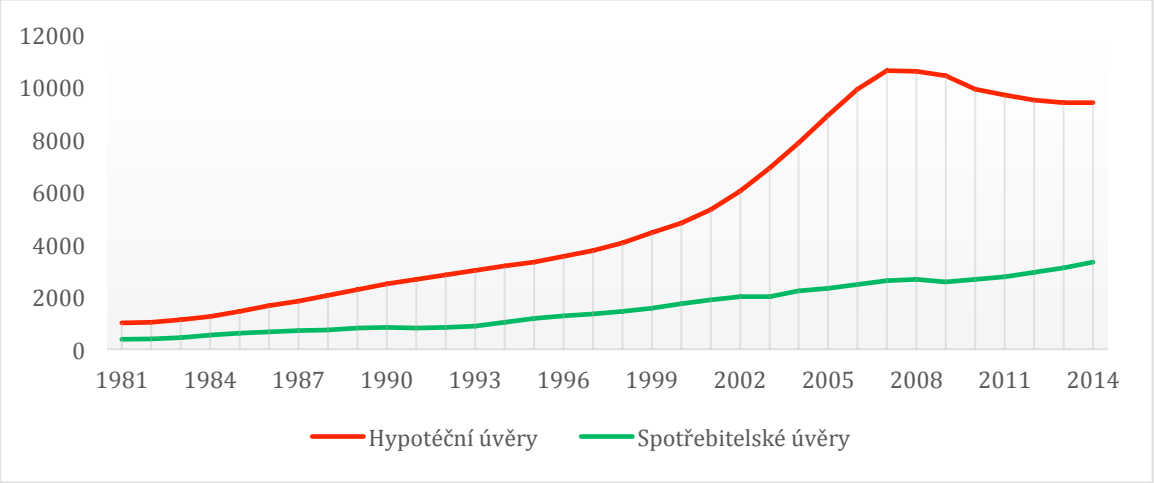
V reakci na to, aby FED zabránil propadu ekonomiky do hluboké recese, přistoupil mezi lety 2001 - 2005 ke snížení úrokové sazby na historická minima z 6,50 na 1,75 procent.[25] Tímto krokem přispěl k poklesu úrokových sazeb u veškerých poskytovaných úvěrů ve Spojených státech amerických. Spolu s nízkými úrokovými sazbami a podpůrnými programy americké vlády na podporu bydlení se americké domácnosti rychle naučili žít na dluh.

Výsledkem celkově nedbalého přístupu monitorovacího procesu poskytování úvěrů byla rezignace bankovních institucí na daná opatrnostní pravidla. V tehdejší době pro poskytnutí hypotéky nebyla důležitá schopnost splácet půjčku, nýbrž schopnost jejího poskytovatele prodat hypotéku třetí straně k její následné sekuritizaci a dalšímu prodeji. Finanční instituce měly zájem o maximalizaci rozsahu poskytovaných úvěrů a v politickém zájmu bylo vynaložení úsilí o co nejvyšší možnou pomoc při zajištění bydlení.[26] Snadný způsob k získání hypotéky i méně bonitních klientů, u kterých hrozilo vysoké nebezpečí nesplacení úvěrů, a neomezené možnosti refinancování úvěrů vedly k neustálému zadlužování a přehnanému růstu cen nemovitostí.

Míra, v jaké stoupal objem poskytnutých úvěrů, výrazně převyšovala souběžný ekonomický růst země. Mezi lety 2000 – 2005 se míra hypotečního zadlužení zvýšila až o 75 procent. Celková míra zadlužení Spojených států amerických se do roku 2005 rovnala téměř tři a půlnásobku celostátního hrubého domácího produktu, dosahovala bezmála 44 bilionů.[27] Trend nárůstu zadlužení amerických domácností ukazuje následující graf.

[25] Fed cuts rates a quarter point. CNN. CNN Money [online]. 2001 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://money.cnn.com/2001/12/11/economy/fed/
[26] SINGER, Miroslav. ČNB. Finanční krize: příčiny a možné dopady na českou politiku [online]. 2008 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/konference_projevy/vystoupeni_projevy/download/Singer_20081029_Appia.pdf
[27] FOSTER, John Bellamy a Fred MAGDOFF. Velká finanční krize: příčiny a následky. 1. české vyd. Všeň: Grimmus, 2009, 156 s. Ekonomie (Grimmus). ISBN 978-80-902831-1-4

Graf 3: Zadlužení domácností ve Spojených státech amerických (v mld. USD)



Zdroj: Federalreserve, z dat dostupných na http:// federalreserve.gov; vlastní zpracování

O existenci určitých náznaků, signalizujících blížící se krizi, informovala před jejím vypuknutím řada ekonomů a ekonomických časopisů, z nichž lze uvést například červnové číslo časopisu The Economist z roku 2005. V článku „The global housing boom" autor přímo označil cenový boom nemovitostí ve Spojených státech amerických za jednu z největších spekulačních bublin v historii. Svou teorii dokládal srovnáním nadhodnocených cen nemovitostí s jejich nájemními cenami.[28]

Dalším faktorem vedoucí ke krizi byla tzv. sekuritizace. Za jejich vznikem stál zájem investorů o uplatnění volných finančních prostředků do bezpečných, málo rizikových komodit se zajímavými výnosy. Podstata sekuritizace spočívala v soustřeďování vybraných aktiv stejného typu do balíčků, proti nimž byly emitovány derivátové cenné papíry. Tímto způsobem byly konstruované výnosy kryty výnosy z aktiv obsažených v podkladovém balíčku. Sekuritizace se týkala ve velkém množství i cenných papírů jištěných hypotékami, které byly ohodnocovány ratingovými agenturami známkou úvěrohodnosti. Sekuritizace dovedla z podkladového balíčku rizikových hypoték vytvořit velkou porci zdánlivě bezrizikových cenných papírů.

[28] Special Report: In come the waves - The global housing boom. *The Economist* [online]. 2005, 2015-02-07, : 73 [cit. 2015-10-05]. ISSN 00130613. Dostupné z: http://search.proquest.com.zdroje.vse.cz/docview/224012810/fulltext/5AECD71D32BC4165PQ/3?accountid=17203

Vysoce hodnocené cenné papíry měly otevřené dveře na celosvětový trh, kde pro zahraniční investory znamenaly vodítko k relativně bezpečné investici. Touto cestou se poté americké riziko schopnosti splácet hypotéky dostalo do celého světa.[29]

V roce 2004 poskytla Komise pro cenné papíry a burzy (Security and Exchange Commission) výjimku pěti významným investičním bankám, kterými byly Goldman Sachs, Merrill Lynch, Lehman Brothers, Bear Stearns, Morgan Stanley. Do té doby dosahovala povolená hodnota finanční páky neboli maximálního poměru cizích zdrojů banky na vlastním kapitálu, hodnoty 12. Poskytnutá výjimka umožnila její navýšení až na hodnotu 40. Když ve stejném roce FED navýšil úrokové sazby a tím se zvýšily i úrokové sazby hypotečních úvěrů, u cen nemovitostí nerostly stejnou rychlostí. Zvyšující se úrokové míry vedly k nárůstu počtu neplacených hypoték a subjektů neschopných je splácet. Vysoký nárůst počtu nemovitostí, které na něj z jedné strany umisťovali samotní vlastníci a z druhé strany banky, vedl k přesycenosti trhu a celkovému poklesu tržních cen nemovitostí. Vlastníci nemovitostí se tak mohli ocitnout v situaci, kdy jim ani prodej nemovitosti nestačil na pokrytí splacení úvěru.

Stav na americkém hypotečním trhu způsobil ztrátu důvěry investorů cenných papírů jištěných hypotékami. Jejich ceny výrazně poklesly a banky, které do nich předtím investovaly, začaly mít významné potíže s likviditou. Největší problémy postihly zejména banky s vysokou finanční pákou. Hrozila jim insolvence. Banky si mezi sebou přestaly navzájem půjčovat a omezily poskytování úvěrů do ekonomiky.[30] Mezi tyto banky patřila banka Bear Stearns, která na počátku roku 2008 fúzovala s bankou JP Morgan. FED přislíbil až 30 miliard dolarů na financování méně likvidních aktiv společnosti Bear Stearns. Bez dotace FED by se zmiňovaná fúze pravděpodobně nikdy neuskutečnila. Jeho zásluhou nedošlo k nastartování řetězové reakce, která by s určitostí vedla k propadu ekonomiky do recese.[31]

[29] DĚDEK, Oldřich. Doba eura: úspěchy i nezdary společné evropské měny. Praha: Linde Praha, 2014, 335 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-933-5
[30] SINGER, Miroslav. ČNB. Finanční krize: příčiny a možné dopady na českou politiku [online]. 2008 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/konference_projevy/vystoupeni_projevy/download/Singer_20081029_Appia.pdf
[31] KOHOUT, Pavel. Finance po krizi a co bude dál. 2. vyd. Praha: Grada, 2010. 266 stran. s. 60-62. ISBN 978- 80-247-3583-2

Přelomovým okamžikem světové finanční krize se stal bankrot investiční banky Lehman Brothers v září roku 2008. Po jejím pádu zachvátila finanční trhy panika a obavy z případného pádu dalších finančních institucí. Důvěra na trhu zcela vymizela, tržní ocenění ztratilo u mnohých finančních produktů vypovídací schopnost. Ještě tentýž měsíc byl narychlo přijat speciální krizový zákon (Emergency Economic Stabilization Act), bylo vyčleněno 700 miliard amerických dolarů na kapitálové injekce do bankovního sektoru určené pro odkupy cenných papírů jištěnými hypotékami. Ani rozsáhlé záchranné plány ale nedokázaly zabránit propadu americké a evropské ekonomiky do hluboké hospodářské recese.[32]

3.3.3 **Přelití krize do Evropy**

Zpočátku finanční krize se na evropském kontinentu mohlo zdát, že události amerického hypotečního trhu jsou od evropských zemí daleko. Všeobecně převládalo přesvědčení o zdravých základech evropské ekonomiky, které nemůžou informace o dění v zámoří podlomit. V červenci 2008 Evropská centrální banka dokonce navýšila úrokové sazby v reakci na vrchol hospodářského cyklu, jímž evropská ekonomika tehdy procházela. Po pádu investiční banky Lehman Brothers však systémové selhání finančního trhu pocítila i Evropa. Jednou z příčin tvrdého dopadu na evropskou ekonomiku lze hledat v četných investicích evropských bankovních institucí uskutečněných ve Spojených státech amerických.[33]

Finanční krize v Evropě postupem času přešla v krizi hospodářskou a její následky nejvážněji pocítily nejslabší evropské státy, v kterých následně vytvořila i krizi dluhovou. Mezi země, které nejvíce zasáhla krize, a musely požádat o finanční pomoc, patřily Maďarsko, Lotyšsko, Rumunsko, Řecko, Portugalsko, Španělsko, Itálie, Kypr. Vlivem finanční krize se výrazně snížil HDP, zvýšila se inflace, nezaměstnanost, došlo taktéž k nárůstu vládních deficitů a dluhu. Na základě toho muselo být přijato mnoho

[32] [33] DĚDEK, Oldřich. Doba eura: úspěchy i nezdary společné evropské měny. Praha: Linde Praha, 2014, 335 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-933-5

nepopulárních úsporných opatření v zemích evropské sedmadvacítky. Následně byla nucena podat demisi řada vlád členských zemí.

Celkový ekonomický vývoj v Evropské unii shrnuje tabulka č. 2 se základními ekonomickými ukazateli výkonnosti.

Tabulka 2: Ukazatele ekonomické výkonnosti EU-27 mezi lety 2007-2014[34]

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Růst HDP (%)	4,9	1,3	-5,6	1,7	1,9	-0,2	0,3	1,7
Míra inflace (%)	3,3	5,3	1,3	2,1	3,3	2,9	1,3	0,3
Míra nezaměstnanosti (%)	6,4	6,3	8,9	10,1	10,0	10,6	10,9	10,2
Bilance běžného účtu (% HDP)	-1	-2,1	-0,7	-0,5	-0,3	0,5	-	-
Vládní deficit (% HDP)	- 0,9	-2,5	-6,7	-6,4	-4,5	-4,3	-3,3	-3
Vládní dluh (% HDP)	57,9	61	73,1	78,5	81	83,8	85,5	86,8

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Vývoj reálného HDP

S příchodem finanční krize se v roce 2008 výrazně pozastavil růst hrubého domácího produktu, v následujícím roce se ekonomika členských zemí propadla do hluboké recese. Jedinou výjimku mezi zeměmi představovalo Polsko, které si udrželo kladný hospodářský růst ve výši 3,9% (2008) a 2,6% (2009). Od roku 2010 docházelo k postupnému znovuoživování ekonomického růstu, jenž se v roce 2011 projevil téměř ve všech členských státech, ale v roce 2012 došlo opět k poklesu. Nižší růst HDP v roce 2012 byl způsoben zejména propukající dluhovou krizí v jihoevropských zemích – v Řecku, Portugalsku, Španělsku, Itálii, a v jedné západoevropské - v Irsku.

Růst HDP se mezi zeměmi Evropské unie v průběhu let významně lišil, v posledním sledovaném roce 2014 dosáhlo nejvyššího nárůstu Irsko (+4,8%), Maďarsko (+3,6%), Malta (+3,5%), Polsko (+3,4%) a naopak nejvyšší pokles zaznamenaly Kypr (-2,3%), Itálie (-0,4%) a Finsko (-0,1).

[34] Údaje jsou počítány pro EU-27, ačkoliv v roce 2013 přistoupilo Chorvatsko do EU. Důvodem je zaměření práce na posouzení daňových mixů, u kterých jsou data dostupná do roku 2012.

Celkově z údajů vyplývá, že hospodářská výkonnost států Evropské unie mezi lety 2004-2014 poklesla o 2,4% a mezi lety 2008-2009 došlo k výraznému až 6,9% poklesu hrubého domácího produktu.[35]

Míra inflace

V důsledku krize míra inflace mezi lety 2008 a 2009 výrazně poklesla až o 4%, což vedlo k výraznému snížení spotřebitelských cen u zboží a služeb. Zatímco mezi lety 2004-2007 se inflace spotřebitelských cen měnila v řádu setin procent, od roku 2008 je patrná výrazná, až 4procentní volatilita, za níž stály výrazné změny cen potravin a zejména cen energie. Hodnota naměřená v roce 2014 byla historicky nejnižší mírou inflace v Evropské unii naměřenou od roku 1997, v průběhu roku se dostávala i do záporných hodnot.[36]

Míra nezaměstnanosti

Před vypuknutím krize docházelo mezi lety 2004-2008 k postupnému snižování míry nezaměstnanosti. Před rokem 2005 se odehrával pokles míry nezaměstnanosti rychleji v zemích platících eurem, od roku 2005 se tento trend zcela obrátil.

Zatímco v roce 2004 bylo v členských zemích při míře nezaměstnanost 8,7 % téměř 18,9 milionu obyvatel bez práce, do roku 2008 se nezaměstnanost snížila na 6,3 % a na méně než 14,5 milionu obyvatel. V důsledku krize se mezi lety 2008-2010 navýšila nezaměstnanost zhruba o 9,6 milionu obyvatel. V roce 2013 se pak míra nezaměstnanosti vyšplhala na doposud nejvyšší naměřenou úroveň 10,9 % s 26,4 milionu obyvatel. Krize se výrazně promítla i do míry nezaměstnanosti mladých lidí do 25 let, která mezi lety 2007-2008 dosahovala nejnižší hodnoty 15,9 % a nejvyšší naměřené hodnoty v roce 2013 s 23,6%. Historicky v zemích Evropské unie platilo, že míra nezaměstnanosti žen byla vyšší v průměru o 1,5 %. Od roku 2009 se rozdíl mezi muži a ženami pohybuje okolo 0,5 %.

[35] Eurostat Statistics Explained: Národní účty a HDP. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National_accounts_and_GDP/cs
[36] Eurostat Statistics Explained: Consumer prices - inflation and comparative price levels. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Consumer_prices_-_inflation_and_comparative_price_levels

V porovnání s vývojem ve Spojených státech amerických, kde byla míra nezaměstnanosti v roce 2000 na úrovni 4 %, v Evropské unii dosahovala 9,2 %. Spojené státy americké vykazovaly výrazně nižší míru nezaměstnanosti do 2008, poté však nastal podobně jako u členských zemí Evropské unie strmý nárůst. Na konci roku 2014 dosahovala míra nezaměstnanosti ve Spojených státech amerických 6,2 %, tedy byla o 4 % nižší nežli v Evropské unii.[37]

Vládní deficit

Přes skokový nárůst vládního deficitu mezi lety 2008-2009 z -2,5 % na -6,7 % lze pozorovat jeho postupný návrat k -3 % v roce 2014. Za snížením v posledním sledovaném roce stojí Dánsko, Německo, Lucembursko a Estonsko, které jediné dosáhly přebytku veřejných financí. Dalších 11 zemí, mezi které se řadí i Česká republika, dosáhly deficitu pod 3 %. Nejvyšší schodky veřejných financí měly Kypr (-8,8 %) a Španělsko (-5,8 %). [38]

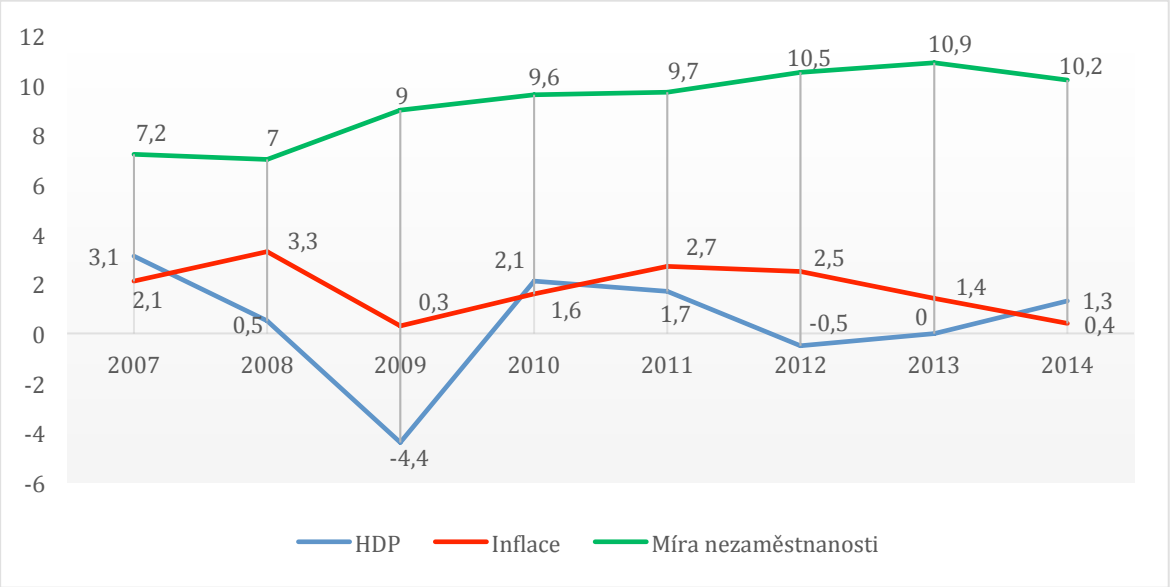
Vládní dluh

Od roku 2009, kdy průměrný vládní dluh v Evropské unii skokově narostl o 12 %, lze pozorovat neustálý vzestupný trend. Nejvyšší meziroční nárůst mezi lety 2013-2014 proběhl na Slovinsku (+10,6 %), Bulharsku (+9,3 %) a okolo 5 % ve Španělsku, Kypru a Švédsku. Oproti tomu v Irsku se podařilo snížit dluh o 13,5 %, Polsku o 5,6 %, České republice a Německu o 2,4 %.

V roce 2014 přesahovalo 16 z 28 členských států Evropské unie 60 procentní hranici poměru dluhu k HDP. Přitom tato hranice je pevně zakotvena v Maastrichtských kritériích a její splnění je nezbytnou součástí podmínek pro možný vstup zemí do 3. fáze Evropské hospodářské a měnové unie, na jejímž konci je možné zavedení společné evropské měny.[39]

[37] Eurostat Statistics Explained: Unemployment statistics. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Unemployment_statistics
[38] Eurostat Statistics Explained: Government finance statistics. 2015. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics
[39] Eurostat Statistics Explained: Structure of government debt. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Structure_of_government_debt

Graf 4: Vývoj vybraných finančních ukazatelů mezi lety 2007-2014



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Z celkového pohledu na vývoj finančních ukazatelů je možné pozorovat jejich poměrně stabilní vývoj trvající u ukazatelů míry inflace a nezaměstnanosti do roku 2008. Ukazatel vývoje hrubého domácího produktu začal vykazovat problémy již po roce 2007. Zatímco míra nezaměstnanosti po roce 2008 neustále stoupala, míra inflace a HDP zaznamenala v průběhu let výraznou variabilitu. U vývoje HDP a míry inflace můžeme pozorovat podobný vývoj trvající mezi lety 2008-2012, kdy obě křivky spolu navzájem kopírovaly rostoucí a klesající trend. S poklesem HDP docházelo rovněž k poklesu inflace a naopak.

Z dnešního pohledu se ukazatele vývoje HDP a míry inflace v průměru mezi členskými zeměmi ustálily. Přetrvávající otázkou ale zůstává řešení vysoké míry nezaměstnanosti, kterou za sebou finanční krize ponechala. Z posledních měření je patrný její mírný pokles, přesto zůstává vysoké procento zejména mladých lidí bez práce. I nadále přetrvává problém se zadluženými členskými státy Evropské unie, v důsledku finanční krize se ještě prohloubil. Řadě zemí byly poskytnuty finanční půjčky ze zdrojů vybraných od daňových poplatníků celé Evropské unie a tyto státy dosud nejsou schopny vyrovnaného hospodaření s možností postupného splácení vypůjčených finančních prostředků.

Jak vyplývá nejen z makroekonomických ukazatelů mapujících vývoj v Evropské unii, krize ukázala v plné síle na řadu nedostatků, které v sobě skrývá členství v tak velké organizaci. Díky vysokému počtu členských států a delšímu rozhodovacímu období dochází ke zpožděné a nedostatečné reakci.

4 Analytická část

Následující část diplomové práce je věnována komparaci a analýze daňových mixů členských států Evropské unie. Státy jsou rozčleněny do čtyř skupin podle geografické polohy - na státy severské, jižní, západní a východní; přesné členění zemí lze spatřit v tabulce č. Do skupiny východních států jsou řazeny bývalé postkomunistické státy; včetně pobaltských států, které prošly v průběhu dvou desetiletí postupným přechodem od centrálně plánovaného hospodářství k tržnímu. Je zde pracováno s průměrným daňovým mixem EU-27, průměrem daňových mixů jednotlivých skupin a reálnými hodnotami daňových mixů všech členských států. Nejprve je provedeno srovnání dlouhodobého vývoje průměrů daňových mixů jednotlivých geografických skupin s průměrem EU-27; se zaměřením na členské státy s výrazně odlišnými hodnotami od ostatních států. Další část práce se zabývá podrobnější komparací vývoje podílů jednotlivých daní na daňovém mixu u geograficky členěných skupin zemí. V další kapitole je pak provedeno statistické testování významnosti změn ve struktuře daňových mixů u 27 členských států Evropské unie.

Tabulka 3: Členění států do skupin dle geografické polohy

Severské státy	Jižní státy	Západní státy	Východní státy
Dánsko	Kypr	Rakousko	Bulharsko
Finsko	Řecko	Belgie	Česká republika
Švédsko	Itálie	Francie	Slovensko
	Malta	Německo	Maďarsko
	Portugalsko	Irsko	Polsko
	Španělsko	Lucembursko	Rumunsko
		Nizozemsko	Slovinsko
		Velká Británie	Estonsko
			Litva
			Lotyšsko

Zdroj: vlastní zpracování

4.1 Nové trendy v daňových systémech členských států Evropské unie

Ekonomická krize silně zasáhla evropskou ekonomiku. Členské státy si tehdy uvědomily nutnost zlepšení hospodaření s veřejnými financemi. V reakci na udržitelnost veřejných financí v době krize přistoupila řada států k rychlým opatřením, mezi které patřilo zvyšování daní. To je nicméně obecně škodlivé pro ekonomický růst. S polevující finanční krizí se pak v řadě zemí ukázala potřeba fiskální konsolidace, strukturálních reforem a využití daňové politiky k motivaci investic.

V posledních několika letech docházelo k nárůstu celkového daňového zatížení v poměru k HDP. Do budoucích let se předpokládá stabilní daňová zátěž u přímých a nepřímých daní, u příspěvků na sociální zabezpečení pak mírné snižování. Zdanění práce v Evropské unii se obecně považuje za vysoké. Zejména v průběhu krize působilo škodlivě, jak na stranu nabídky, tak poptávky po práci a výrazně napomohlo k vysokému nárůstu nezaměstnanosti. Evropská komise proto, v reakci na škodlivý vliv vysokého zdanění práce na růst ekonomiky, vydala do budoucích let doporučení k přesunu daňové zátěže od zdanění práce na zdanění spotřeby, majetku a ekologické daně na ochranu životního prostředí.

Do budoucích let se dá očekávat, že se Evropská komise bude snažit přimět členské státy k tvorbě širších daňových základen s nižšími daňovými sazbami, jež by napomáhaly k postupnému růstu ekonomiky. Větší pozornosti by se mělo dostat i snižování daňového zatížení nízkopříjmových skupin obyvatel. V posledních letech pokračuje trend v zužování základu daně, jež by měl vést ke stimulaci investic a vyšší konkurenceschopnosti, rozšiřování daňových základen k omezení prostoru ve vyhýbání se zdanění a zároveň rušení nevýhodných daňových pobídek. Velký pokrok proběhl také v oblasti elektronizace státních správ, napomáhá k větší propojenosti a spolupráci při vymáhání daňových dluhů a zabránění daňovým únikům.

V oblasti spotřebních daní byla od 1. ledna 2015 přijata nová legislativa u DPH. Ta se týká telekomunikací, vysílání a elektronických služeb. Ty jsou nově zdaňovány

systémem země v místě bydliště spotřebitele. Tato nová právní úprava by tak měla vést ke snížení ekonomických deformací mezi členskými státy a přinést dodatečné příjmy.[40]

4.2 Přímé daně podílející se na daňovém mixu v zemích EU

Přímé daně jsou pro své bezprostřední působení na základ daně poplatníka psychologicky vnímány více negativně, než daně nepřímé. Přímé daně přímo působí na zdanitelný důchod poplatníka nebo zisk společnosti. Vysoká míra daňového zatížení působí demotivačním účinkem na zaměstnance při hledání zaměstnání. Zároveň významně ovlivňuje společnosti při rozhodování o budoucím místě podnikání.

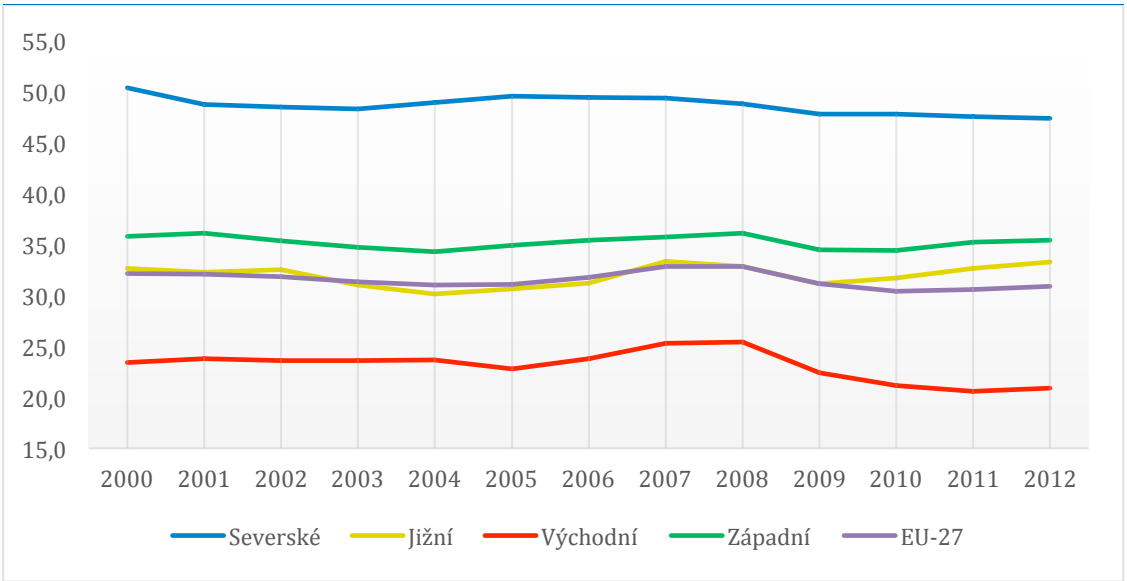
Podíl přímých daní představuje v rámci zemí Evropské unie za rok 2012 11,5 % HDP. Samotné podíly se v jednotlivých státech v daném roce pohybovaly od 5,3 % v Bulharsku po 30,6 % v Dánsku. Podíl přímých daní v posledně jmenované skandinávské zemi je ale zkreslen odlišnou daňovou úpravou. Výnosy z této skupiny daní jsou používány na financování starobních důchodů. V ostatních členských státech jsou starobní důchody financovány ze sociálního pojištění. Při srovnání podílu přímých daní na HDP u jednotlivých geografických skupin, vychází zásluhou Dánska nejvyšší podíl u severské skupiny 21,7 %. Zajímavý je ale rozdíl západní 13,7 % a východní skupiny 6,6 %, liší se o více než 7 %. Zatímco u západní skupiny je po roce 2008 patrný nárůst, u východní skupiny nastal naopak pokles podílu. Tento poměr tak vyjadřuje různou důležitost přímých daní pro jednotlivé skupiny zemí. Menší význam přímých daní se projevuje u zemí méně vyspělých, kde jsou daňové základny daňových poplatníků podrobeny nižšímu zdanění. Bývá zde často horší platební morálka, která znemožňuje uvalení příliš vysokého zdanění práce a dosažení tak vysokých daňových výnosů z této skupiny daní.

Diference mezi jednotlivými skupinami v rámci podílu přímých daní na daňovém mixu znázorňuje graf č. 5, kde je možné pozorovat vývoj mezi lety 2000-2012. Na něm je možné vidět u hodnoty EU-27 nárůst od roku 2004 setrvávající do roku 2008 a pak pokles

[40] EUROPEAN COMMISSION. Tax Reforms in EU Member States 2015: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability [online]. Luxembourg: Publications office of the European Union, 2015, 8.9.2015 [cit. 2015-11-27]. ISBN 978-92-79-48612-8 (online). ISSN 2443-014 (online). Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/ip008_en.htm

o 1,7 %. mezi lety 2008-2009. Rozdíly mezi jednotlivými členskými zeměmi jsou velké, mezi Bulharskem (18,8 %) a Dánskem (63,6 %) o více než 44,7 %.

Graf 5: Vývoj průměrů přímých daní zemí EU rozčleněných dle geografické polohy



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Po vypuknutí finanční krize je od roku 2008 v grafu viditelný klesající trend poměru přímých daní u všech skupin zemí. Největší sestupný trend mezi lety 2008 a 2012 nastal u východní skupiny zemí, kde podíl poklesl o 4,5 %. V indexovém vyjádření v daném období tempo růstu východních států pokleslo o 21,4 %, zatímco u severských a východních států poklesl o 2-3 %.

Pouze skupina jižních států se v roce 2012 nacházela na téměř identickém podílu přímých daní jako před krizí v roce 2007. Nejvýraznější pokles mezi lety 2008-2012 zaznamenaly státy východní skupiny - Litva (-12,4 %), Maďarsko (-7,2 %) a Lotyšsko (-5,9 %). Za zmínku stojí významný pokles u Velké Británie (-6,3 %). Naopak nárůst podílu přímých daní proběhl pouze u 4 členských zemí, Dánska, Řecka, Malty a nejvíce u Irska (+6,2 %). Rozdíl mezi lety 2000-2012 se pohyboval mezi zeměmi zhruba okolo +/- 3 %. Jedinou výjimku představovala Malta, kde podíl přímých daní vzrostl o 8,3 %.

4.2.1 **Daň z příjmů fyzických osob**

Daňoví poplatníci věnují jednoznačně největší pozornost dani z příjmů fyzických osob, reagují velmi silně na jakékoliv změny u jejích sazeb či složení základu daně. Toho si jsou vědomy i politické strany. Ty často slibují snižování daní, aby získaly sympatie voličů. Na tuto daň je rovněž kladen požadavek na zajištění efektivní redistribuce příjmů a pozitivního ovlivňování chování daňových poplatníků. Jejím prostřednictvím by mělo být zajištěno přerozdělení finančních prostředků od vysoko-příjmových skupin k sociálně slabším poplatníkům. Tato daň poskytuje široký prostor pro uskutečňování sociální politiky přes různé sociální daňové úlevy, jež se realizují skrz odpočty a slevy na dani. Prostor pro daňové úlevy je velmi široký a mezi členskými státy velmi různorodý. Nejrůznějšími úpravami daňové základny je dosaženo progresivity zdanění příjmů; ta bývá kritizována z důvodu porušování principu daňové spravedlnosti. Progresivita daně může významně ovlivňovat substituci mezi prací a volným časem poplatníka. Dochází k tomu tehdy, když je podle poplatníka překročena přijatelná hranice zdanění.

Mezi členskými zeměmi dochází k významným odlišnostem u velikosti daňového břemene dopadajícího na daňového poplatníka. Při srovnání zemí dle současné uplatňované sazby daně se východní země (kromě Slovinska, Polska a Slovinska) vyznačují uplatňováním rovné daně, tedy s jednotnou daňovou sazbou bez daňových pásem. Progresivnímu zdanění tak podléhají příjmy v 20 členských státech. Polsko a Slovensko představují zvláštní případy, stojí na pomezí progresivního a rovného zdanění. Důvodem je to, že existence rovné daně platí do určité výše částky základu daně. Nad ní je sazba daně navýšena.

Důvodem pro existenci rovné daně v postkomunistických státech byla snaha o snížení demotivujících progresivních daňových pásem. Jejímu zavedení do daňových systémů se v mnoha zemích přičítá pokles nezaměstnanosti. Tyto státy použily k vyrovnání příjmů do státního rozpočtu navýšení nepřímých daní, zejména pak v oblasti daně z přidané hodnoty.

Progresivní sazby uplatňované v členských státech v roce 2016 uvádí tabulka č. 4. V levé části tabulky jsou sazby sousedních zemí České republiky, která od roku 2008 používá dosud rovnou sazbu daně v nezměněné výši 15%.

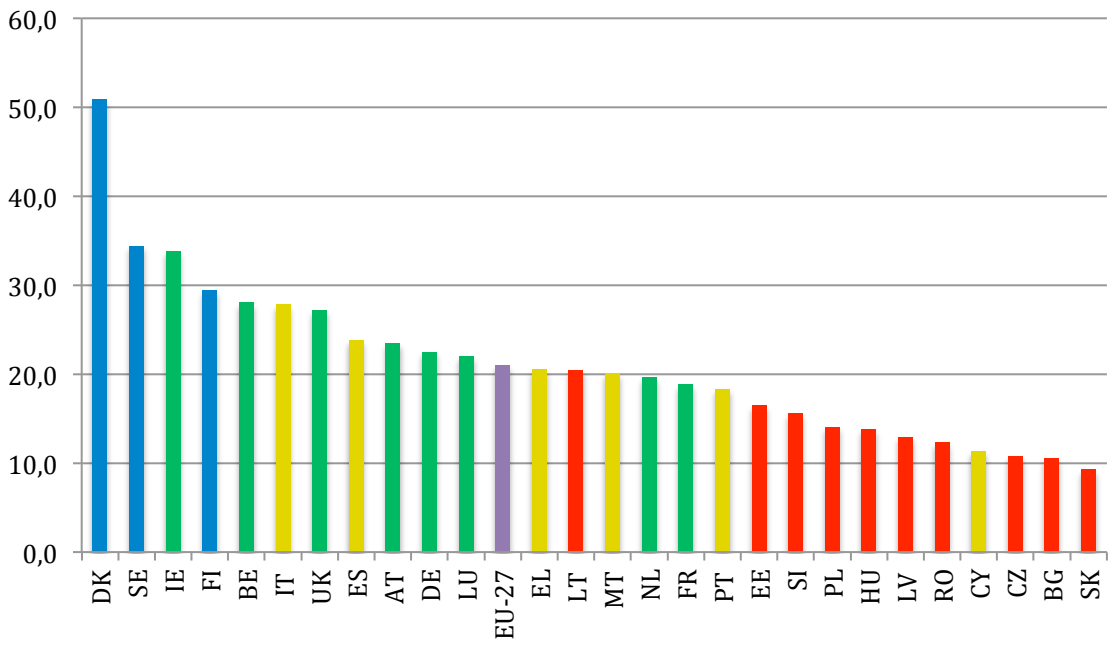
Tabulka 4: Sazby daně z příjmů ve vybraných zemích EU v roce 2016

Stát	Sazba daně	Stát	Sazba daně
Německo	14-45%	**Velká Británie**	0-45%
Polsko	18%/32%	**Bulharsko**	10%
Rakousko	21-50%	**Litva**	15/20%
Slovensko	19%/32%	**Itálie**	23-43%
Francie	5,5-41%	**Malta**	15-35%
Španělsko	24,75-52%	**Maďarsko**	16%

Zdroj: Worldwide-tax, dostupné z http://www.worldwide-tax.com/#partthree, vlastní zpracování

Na níže uvedeném grafu č. 6 lze porovnat zastoupení daně z příjmů fyzických osob na celkovém daňovém mixu za rok 2012 u jednotlivých skupin. Na první pohled je zřejmý rozdíl mezi severskými a východními státy, které se nacházejí na opačné straně osy a tvoří tak jejich protipól.

Graf 6: Podíl DPFO na daňovém mixu členských zemí EU v roce 2012

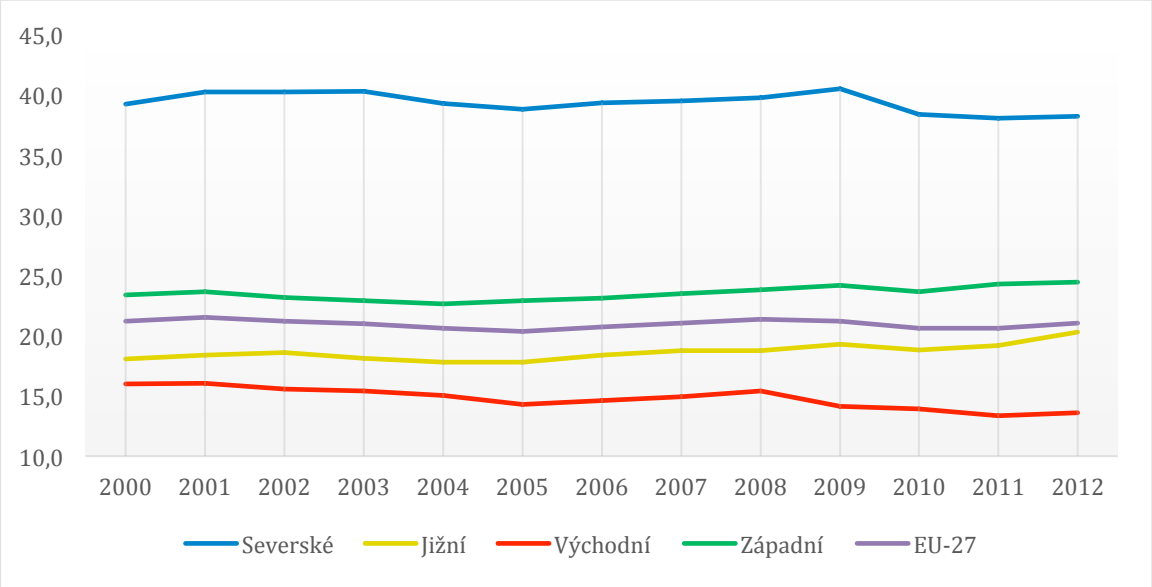


Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, vlastní zpracování

Dlouhodobě vysoký podíl zaujímá na čele Dánsko (50,9 %), Švédsko (34,4 %) a čtvrté Finsko (29,4 %). V případě nejnižšího Slovenska (9,2 %) a nejvyššího Dánska je rozdíl mezi zeměmi ve výši 41,7 %.

Trojici zemí s nejvyšším podílem daně z příjmu fyzických osob uzavírá Irsko (33,8%). To rovněž zaznamenalo největší nárůst podílu ze západních zemí, mezi lety 2008 a 2012 vzrostlo o 6 %. Podobně vysoký nárůst proběhl i u Řecka o 5,6 %. Východní a jižní státy, s výjimkou Španělska a Itálie, se v roce 2012 držely pod průměrem EU-27 členských zemí (21 %).

Graf 7: Vývoj průměrů členských zemí EU u DPFO mezi lety 2000-2012



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Severské státy se udržují dlouhodobě oproti ostatním skupinám zemí výrazně nad průměrným podílem daně z příjmů fyzických osob, který převyšuje téměř o jednu polovinu. Vysoký podíl je způsoben zejména Dánskem; jak už bylo zmíněno, to má jinak postavené financování starobních důchodů a způsobuje proto zkreslení u celé severské skupiny. Výrazný propad podílu o 2,2 % u severské skupiny mezi lety 2009-2010, byl způsoben zejména poklesem, který nastal v Dánsku. Tam došlo k poklesu vyjádřené řetězovým indexem o 7,4%.

Změny u daně z příjmu fyzických osob se dlouhodobě udržují okolo 0,5 %, jedinou výjimkou byl po roce 2008 u východní skupiny pokles o 1,3 %. Od tohoto roku došlo u skupiny severských a východních zemí k poklesu podílu, u západních a jižních zemí naopak k mírnému nárůstu. Skupina východních států prošla od roku 2000 největším poklesem podílu a to o 2,4 % v indexovém vyjádření tempo poklesu bylo o 17,5%.

Jak se ukázalo, tradičně vysokým podílem daně z příjmů fyzických osob se vykazují země s dobrou platební morálkou svých občanů. V severních a západních zemí existuje dlouhodobá tradice vyššího zdaňování příjmů, s odhadem šedé ekonomiky pohybující se v průměru mezi 10-12 % v poměru k hrubému domácímu produktu. U jižních a východních zemí jsou dlouhodobě vykazovány nejvyšší odhady šedé ekonomiky v průměru okolo 23 %. Absolutně nejnižší odhadovaný podíl šedé ekonomiky má za rok 2015 Lucembursko (8,3 %) a nejvyšší Bulharsko (30,6 %), Česká republika se pohybuje zhruba uprostřed (15,1 %).[41]

4.2.2 **Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob se na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob vyskytuje v současných daňových systémech poměrně krátce. O samotné potřebě její existence se vedou již od jejího vzniku mezi ekonomy diskuze. Důvodem je skutečnost, že za zisky vlastníků právnických osob stojí vždy na konci fyzické osoby, které podléhají dani z příjmů fyzických osob. Proto se hovoří o tom, zda by se neměla daň z příjmů právnických osob zcela zrušit a příjem zdanit u konečné tedy fyzické osoby. Tato daň si ale našla v členských zemích Evropské unie své místo a stala se zejména v posledních letech důležitou součástí daňových systémů.

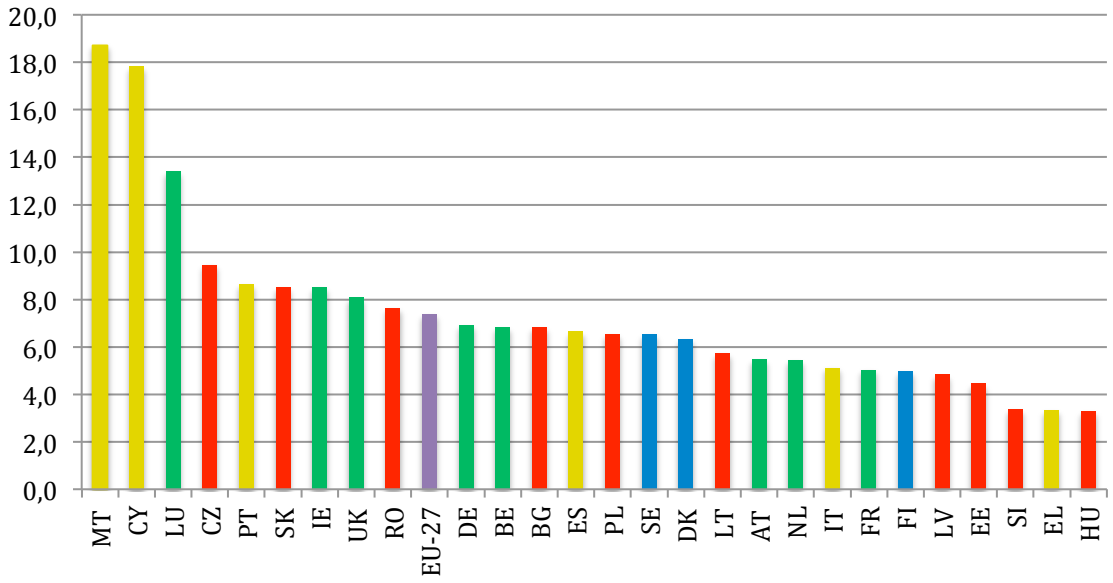
Na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob se tato daň vyznačuje poměrně jednoduchým způsobem stanovení konečné výše. Představuje významný prostředek daňové konkurence mezi zeměmi. Členské státy se proto snaží daňovou povinnost z ní

[41] SCHNEIDER, Friedrich. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015 : Different Developments* [online]. Johennes Kepler University Linz, 2015, , 8 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf

plynoucí minimalizovat. Její výnosy jsou tak ve srovnání s důchodovou daní, relativně nízké. Z hlediska výhody jednoduchého stanovení daně, rychlého a poměrně stabilního příjmu do státního rozpočtu, lze v příštích letech očekávat, že k jejímu úplnému zrušení pravděpodobně nedojde. A to i přesto, že podnikatelské subjekty jsou vůči ní kritické. Argumentují, že daň způsobuje zvyšování ceny výroby a následné prodražení produktu pro konečné zákazníky. Při realizaci tohoto zdanění může buď dojít k přenesení daně na konečného zákazníka a na zaměstnance. Anebo podnikatelské subjekty přistoupí k dobrovolnému snížení zisku.

Graf č. 8 vyjadřuje podíl daně z příjmu právnických osob v roce 2012 a není z něj možné jednoznačně určit přístup jednotlivých skupin zemí.

Graf 8: Podíl DPPO na daňovém mixu členských zemí EU v roce 2012



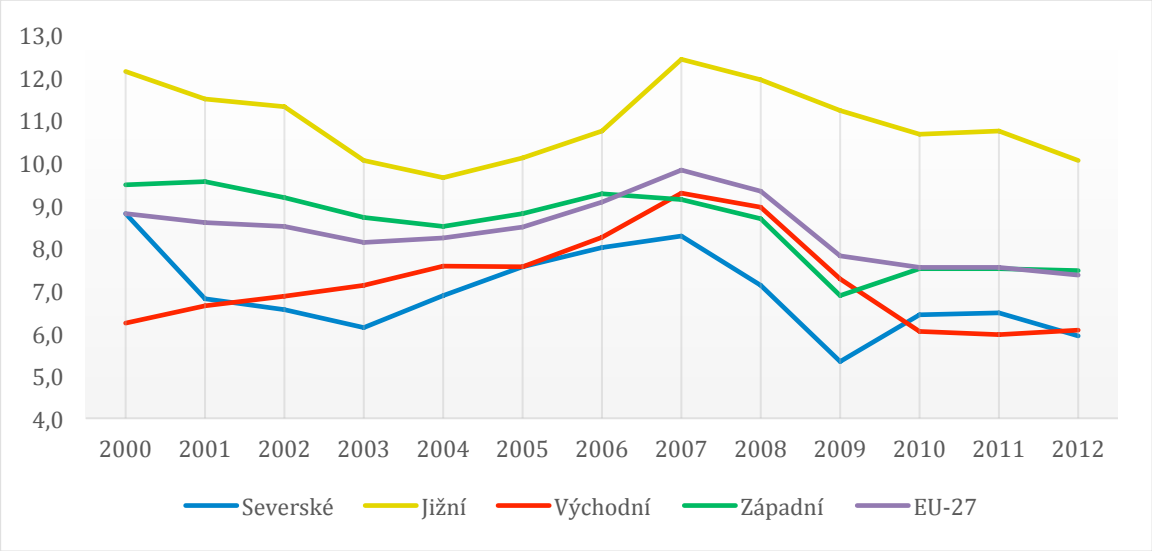
Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Průměrný podíl u daně z příjmů právnických osob činil v roce 2012 7,4 %. Nejvyšší podíl zaujímaly dva jižní státy Malta (18,7 %) a Kypr (17,8 %) a západní stát Lucembursko (13,8 %). Tyto tři země jsou obecně považovány za daňové ráje Evropské unie. Poskytováním výrazně nižší úrokové sazby u daně z příjmů právnických osob lákají tyto země mnoho společností. Ty si v nich zakládají sídlo, protože v nich mohou „optimalizovat“ své daňové povinnosti.

Na Maltě, v zemi se zhruba 423 282 (2013) obyvateli, bylo v roce 2015 registrováno přes 70 tisíc firem. Celkově tak připadalo téměř 6 občanů Malty na jednu firmu.[42]

S velkým odstupem za prvními třemi zeměmi se z východních států pouze Česká republika, Slovensko a Rumunsko nacházely nad celoevropským průměrem (7,3 %). Severské státy se shodně držely pod celoevropským průměrem okolo 6 %. Jižní státy zaujímaly rozdílný postoj - mezi nejvyšším podílem u Malty (18,7 %) a nejnižším podílem Řecka a Maďarska (3,3 %) se vyskytoval více než 15% rozdíl.

Graf 9: Vývoj průměrů členských zemí EU u DPPO mezi lety 2000-2012



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Uvedený graf ukazuje variabilitu podílu daně z příjmů právnických osob, který je důležitým nástrojem daňové konkurence mezi státy. Daň z příjmů právnických osob je vysoce mobilní, může se přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Od vypuknutí finanční krize je možné po roce 2007 pozorovat výrazný propad podílů u všech skupin zemí. V období mezi lety 2007-2010 došlo u řady zemí k výrazným změnám u daňových sazeb, poskytovaných výjimek, přirážkách k dani i lokálních daňových sazeb.

[42] Number of companies in Malta soar to 70,000. In: *Malta Today* [online]. Malta, 2015 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: http://www.maltatoday.com.mt/business/business_news/53305/number_of_companies_in_malta_soar_to_70000#.Vux7Uhgbui5

Níže uvedená tabulka č.5 vyjadřuje míru změn, jež proběhla pouze u samotných sazeb daně z příjmu právnických osob. Z 27 členských států se od předkrizového roku 2007 změnila sazba u 19 zemí. U většiny zemí, které měnily sazbu daně, došlo k jejímu snížení, výjimku tvořily Řecko, Francie, Kypr, Portugalsko a Slovensko. Tři z těchto států se dostaly do finančních potíží v období krize a byly nuceny požádat o finanční půjčku od Evropské unie. Kypr navýšil sazbu daně za dané období pouze jednou, v roce 2013. Řecko a Portugalsko měnilo sazbu každé dva respektive tři roky. Průměrná sazba se v zóně Evropské unie snížila o 2,3 % na 22,9 %.

Tabulka 5: Změny sazeb daně z příjmu právnických osob mezi lety 2007-2015

Země	2007	2015	Změna	Země	2007	2015	Změna
Belgie	34,0	34	-	**Lucembursko**	29,6	29,2	-0,4
Bulharsko	10,0	10	-	**Maďarsko**	21,3	20,6	-0,7
Česká republika	24,0	19	-5,0	**Malta**	35,0	35	-
Dánsko	25,0	23,5	-1,5	**Holandsko**	25,5	25	-0,5
Německo	38,7	30,2	-8,5	**Rakousko**	25,0	25	-
Estonsko	22,0	20	-2,0	**Polsko**	19,0	19	-
Irsko	12,5	12,5	-	**Portugalsko**	26,5	29,5	3,0
Řecko	25,0	29	4,0	**Rumunsko**	16,0	16	-
Španělsko	32,5	28	-4,5	**Slovinsko**	23,0	17	-6,0
Francie	34,4	38	3,6	**Slovensko**	19,0	22	3,0
Itálie	37,3	31,4	-5,9	**Finsko**	26,0	20	-6,0
Kypr	10,0	12,5	2,5	**Švédsko**	28,0	22	-6,0
Lotyšsko	15,0	15	-	**Velká Británie**	30,0	20	-10,0
Litva	18,0	15	-3,0	**EU-27**	24,5	22,9	-2,3

Zdroj dat: Eurostat, Taxation trends in the European Union 2015, vlastní zpracování

Ačkoliv by se mohlo při pohledu na graf č. 9 zdát, že k nejvyššímu poklesu podílu v průběhu krize došlo u jižní skupiny států. Vyšší propad nastal u východní skupiny. Mezi lety 2008-2012 se podíl snížil o 2,9 %. Ukazatel tempa růstu v tomto období poklesl u východní skupiny o -47,4%. Výrazné snížení ukazatele ale vykazují všechny skupiny zemí, tempo růstu u severských a jižních států bylo -19% a u západních -16%. Průměrná křivka celé skupiny EU-27 poklesla od roku 2008 o 2 %.

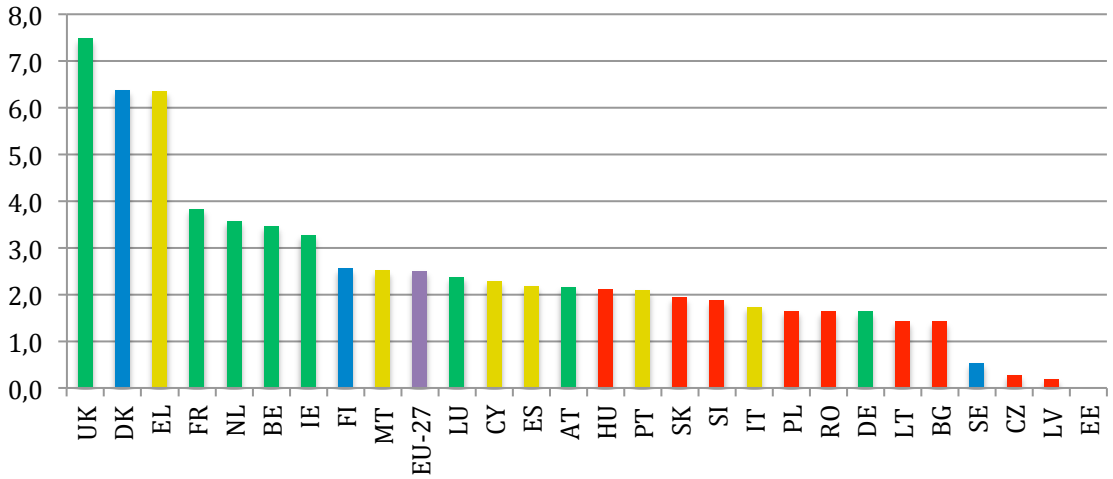
Největší poklesy podílu nastaly u jednotlivých zemí v Řecku z 12 % na 3,3 % a Finsko z 12,5 % na 5 %, naopak podíl na Maltě vzrostl z 12,9 % na 18,7 %.

Mezi lety 2008 a 2012 došlo ve všech členských zemích k poklesu podílů až na Maltu a Švédsko, kde došlo k mírnému nárůstu o 0,2 %. Nejprudší propad byl od roku 2008 zaznamenán u východních států, kde průměrně poklesl o 2,9 %. Největší podíl na tom mělo Lotyšsko (-5,1 %) a Litva (-4,1 %) a nejmenší Estonsko (-0,7 %).

4.2.3 Ostatní přímé daně

Ostatní přímé daně jsou tvořeny majetkovými daněmi uvalenými na držbu nemovitých věcí, jejich nabytí, dědění a darování. Přestože se majetkové daně historicky řadí mezi první přímé daně, jejich dnešní zastoupení v moderních daňových systémech je oproti dřívějším dobám zanedbatelné. I přesto mají v mnohých zemích i dodnes nezastupitelný význam. Na rozdíl od daně z příjmů fyzických a právnických osob nepodléhají snadno výkyvům ekonomického vývoje a tím představují stabilní příjem do rozpočtu země. Nesporná výhoda majetkových daní spočívá v těžší zatajitelnosti, jsou viditelné a pro daňovou správu dobře evidovatelné.

Graf 10: Podíl ostatních přímých daní na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012



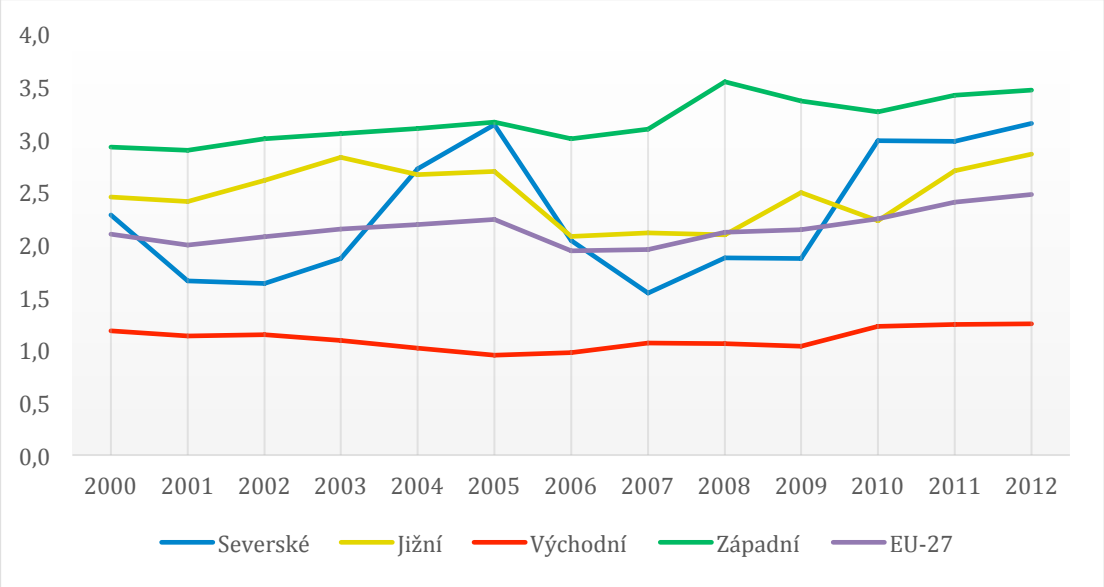
Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Výše uvedený graf č. 10 ukazuje, že nejvyšší podíl majetkových daní v roce 2012 vykazuje země západní skupiny, Velká Británie (7,5 %). Ta si zároveň udržuje, v průběhu let 2000-2012, nejvyšší podíl majetkových daní na daňovém mixu ze všech členských států. Mezi lety 2007-2008 její podíl skokově narostl o 3,7 %, poté se opět snížil.

Podobný přístup jako Velká Británie vykazují i ostatní západní země, kromě Německa (1,6%) a Rakouska (2,2 %) se všechny západní země drží nad průměrem všech 27 členských zemí (2,4 %).

Rozdíl v nejvyšším a nejnižším podílu daní mezi Velkou Británií (7,5 %) a Estonskem (0 %) činí rovných 7,5 %.[43] Z ostatních skupin se vyšším podílem vyznačují i země severské, s výjimkou Švédska. U Dánska došlo mezi lety 2007-2008 k nejvyššímu nárůstu podílu daně z 2 % na 6,4 %, dle bazického indexu byl tento nárůst více než 220%. Východní státy se shodně drží pod celoevropským průměrem, z jižních států se pouze Řecko a Malta vyznačují vyšším podílem na daňovém mixu.

Graf 11: Vývoj průměrů členských zemí EU u ostatních daní mezi lety 2000-2012



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Z grafu č. 11 je na první pohled patrný dlouhodobě nejnižší podíl majetkových daní u východní skupiny zemí, který se v průměru pohybuje v rozmezí 1 až 1,5 %. Kolísavý vývoj v severských zemích byl dán zejména Dánskem, kde se mezi lety 2003-2006 měnil zhruba po 2 % a oproti roku 2008 se v roce 2012 podíl zvýšil o 3,7 %.

[43] Estonsko uplatňuje nulovou majetkovou daň od roku 2002.

V ostatních skupinách se mezi lety 2008-2012 zvýšil u jižních států podíl nejvíce u Řecka (+3,4 %) a ze západních zemí u Velké Británie (-3,4 %).

Celkový trend lze zhodnotit jako mírně rostoucí, i když v různých zemích značně odlišným tempem. Největší tempo růstu se projevilo u severské skupiny států, nárůst mezi lety 2008-2012 dosahoval 40,6 %.

Zajímavý je výrazný nárůst majetkových daní u všech skupin zemí zaznamenaný od roku 2008. Na rozdíl od toho důchodové daně, které jsou silně závislé na vývoji ekonomiky a zaměstnanosti, klesly. Majetkové daně tak představují stabilní, neměnný příjem do veřejných rozpočtů.

4.3 Nepřímé daně podílející se na daňovém mixu v zemích EU

Nepřímé daně se uvalují na zboží a služby, jež jsou předmětem spotřeby poplatníků. Daňové zatížení dopadá na poplatníka nepřímo, skrz plátce daně, který ji promítne do koncové ceny. Na tomto principu dochází k přenesení daně na koncového zákazníka, který nemá jinou volbu a daň zaplatí v ceně zboží. Základní dělení rozlišuje nepřímé daně na univerzální, podléhající dani z přidané hodnoty, a selektivní, do kterých patří daně spotřební, energetické, silniční a clo.

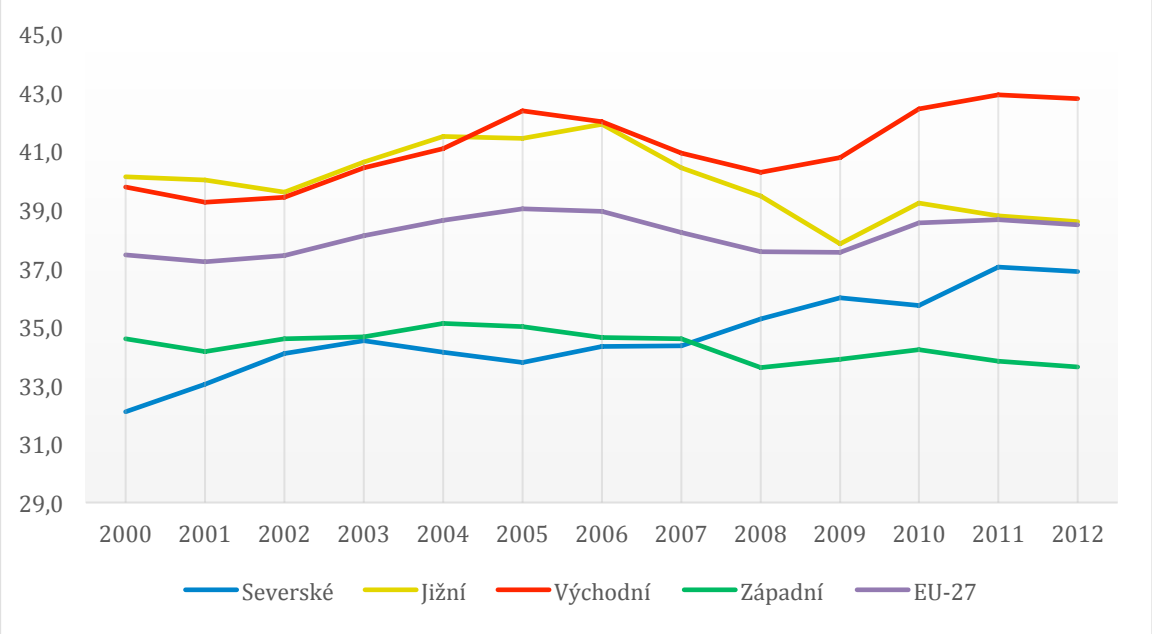
U harmonizace nepřímých daní se došlo ze všech skupin nejdále. V dnešní době podléhají harmonizaci jak předměty základu daní, tak jejich sazby. Daňové sazby jsou upraveny minimálními a maximálními hranicemi, v kterých se mohou v členských zemích pohybovat. V posledních letech se stala skupina nepřímých daní jednou z nejvíce kontrolovaných oblastí ze strany správců daně, kteří se snaží zabránit vysokým daňovým únikům.

Nepřímé daně představují v rámci průměru 27 členských zemí Evropské unie 38,5 % podíl na celkovém daňovém mixu. Podíly se v jednotlivých zemích pohybují od 29,2 % v Německu po 55,3 % v Bulharsku. V období mezi lety 2008-2012 svůj podíl nejvíce navýšilo Maďarsko o 7,4 %. K nejvýraznějšímu snížení podílu nepřímých daní došlo na Kypru (-3,7 %) a v Irsku (-3,4 %), obě země přitom měly v průběhu krize problémy a musely požádat o finanční půjčku Evropskou centrální banku a Mezinárodní měnový fond.

Při skupinovém srovnání zemí vychází, ne příliš překvapivě, že nepřímé daně zastávají největší podíl u východních států. Rozdíl mezi podílem východních (42,8 %) a jižních (38,6 %) zemí ale není příliš velký.

Na níže uvedeném grafu č. je možné sledovat dynamický vývoj nepřímých daní, ten nastal zhruba od roku 2005. Nakonec však nepřímé daně v členských zemích vzrostly mezi lety 2000-2012 v průměru jen o 1%. Celkový nárůst podílu nepřímých daní je nejvíce patrný u severských a východních států. U severských států došlo mezi lety 2000-2012 k nárůstu o 4,8 % a u východních o 3 %.

Graf 12: Vývoj průměrů nepřímých daní zemí EU rozčleněných dle geografické polohy



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Severské a východní státy vykazovaly rovněž největší přírůstek od roku 2008 do roku 2012, severské o 1,6 % a východní o 2,5 %. Tempo růstu pak bylo rovněž nejvyšší u východní (+6,2%) a severní skupiny (+4,5%). Průměrné hodnoty u západních a jižních států se v průběhu času výrazně nezměnily. V rámci východní skupiny tvořilo nejvyšší podíl Bulharsko (55,3 %) a nejnižší Česká republika (35 %). Podíl České republiky se pohyboval na úrovni západních států.

U východních států rovněž došlo k nejvýraznějším nárůstům oproti roku 2008, a to v Maďarsku (+7,4 %) a Estonsku (+5 %). Vysoký nárůst nastal i u Velké Británie (+5,6 %). Nejvýraznější pokles proběhl u Kypru (-3,7 %) a Irsku (-3,3 %). Celkově došlo mezi lety 2008-2012 u 11 zemí k poklesu podílu nepřímých daní a u 16 zemí k nárůstu.

4.3.1 **Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty představuje univerzální daň ze spotřeby, která je obecně uvalena na dodání zboží, poskytnutí služby a dovoz zboží ze třetích zemí. I když se historicky řadí mezi poměrně mladé daně, v dnešních daňových systémech tvoří jednu z nejpodstatnějších složek veřejných rozpočtů. Její zavedení bylo nezbytnou součástí pro existenci jednotného vnitřního trhu v rámci zemí Evropské unie. Do té doby byla ve většině evropských zemí používána daň z obratu, která ale vykazovala řadu nedostatků. Proto se přistoupilo v rámci harmonizace k povinnému zavedení daně z přidané hodnoty; jako první fungovala ve Francii.

V dnešní době patří mezi nejvíce harmonizované daně jak z hlediska předmětu základu daně, tak daňových sazeb. Mezi hlavní výhody uplatňování daně z přidané hodnoty patří: zdanění na každém stupni zpracování, „skrytí“ daně před poplatníky, stabilní příjem do státního rozpočtu. Naproti tomu stojí administrativní náročnost výběru a správy daně, zabránění daňovým únikům a tlakům na zvyšování inflace.

Daň z přidané hodnoty tvoří ze skupiny nepřímých daní příjmově nejvyšší podíl na daňovém mixu u všech členských zemí. Podobně i průměrný podíl EU-27 za rok 2012 vykazuje nejvyšší podíl ze skupiny nepřímých daní. Vysoký podíl jen dokazuje, jak významné postavení zaujímá daň z přidané hodnoty v daňových systémech.

Průběžná harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty je proto nezbytná. I přes to je možné mezi zeměmi nalézt velké množství výjimek, které si členské státy prosadily. Výjimky byly stanoveny na základě historických vazeb k některým národním produktům. Obecně byly nastaveny minimální hranice, u základních položek sazba nesmí být nižší než 15 % a u snížené sazby nesmí být nižší než 5 %.

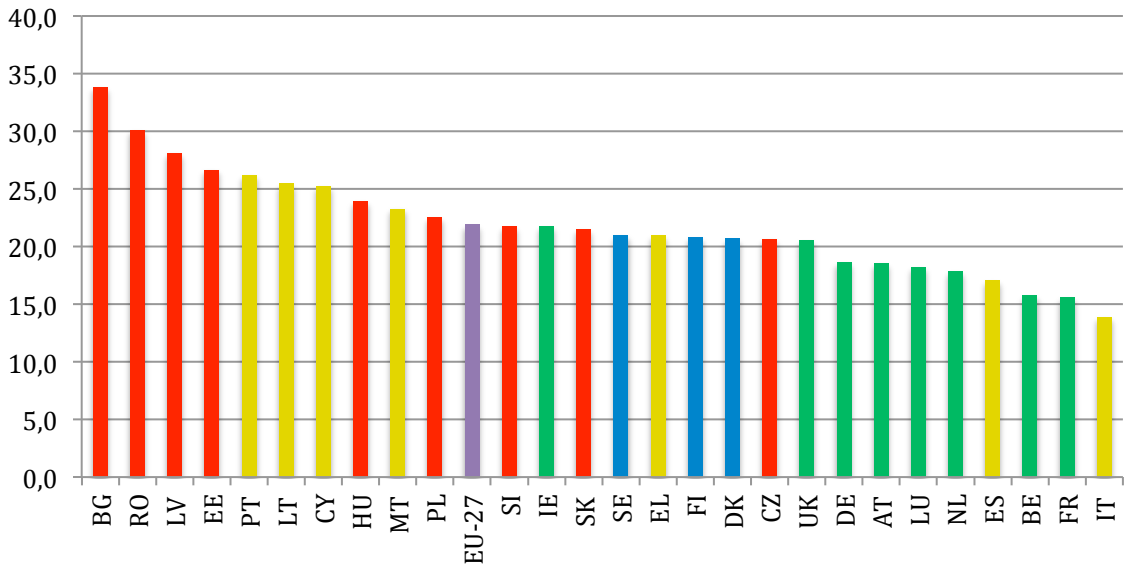
Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty od roku 2001 do 2015 je možné nalézt v příloze č. . Porovnáním sazeb v předkrizovém období (2007) a dále pak roku 2015 lze vidět výrazné změny u některých států. Zejména pak u těch, na které měla finanční krize tvrdý dopad, jako jsou Řecko, Irsko, Španělsko, Portugalsko, Kypr. U nich je možné vidět velmi časté změny sazeb. Základní sazba Portugalska prošla od roku 2001 pěti změnami.

U některých východních zemí pak došlo k zavedení další snížené sazby daně, konkrétně u Polska, Rumunska, Bulharska a Maďarska.

Naopak u pěti členských států nedošlo od roku 2001 k žádné změně u základní sazby daně. Těmito státy jsou Belgie, Bulharsko, Dánsko, Rakousko a Švédsko.

Nejvyšší základní sazbu daně mezi členskými zeměmi má Maďarsko, kde dosahuje 27 %. Mimo nejvyšší základní sazby daně země uplatňuje rovněž nejvyšší první sníženou sazbu ve výši 18 %, mimo ní má druhou sníženou sazbu ve standardní hodnotě 5 %. Mimo toto prvenství se Maďarsko vykazuje prvenstvím i v nárůstu základní sazby daně od roku 2008. V roce 2008 byla na úrovni 20 %, poté poskočila na 25 % a od roku 2012 se pohybuje na 27 %.

Graf 13: Podíl daně z přidané hodnoty na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012



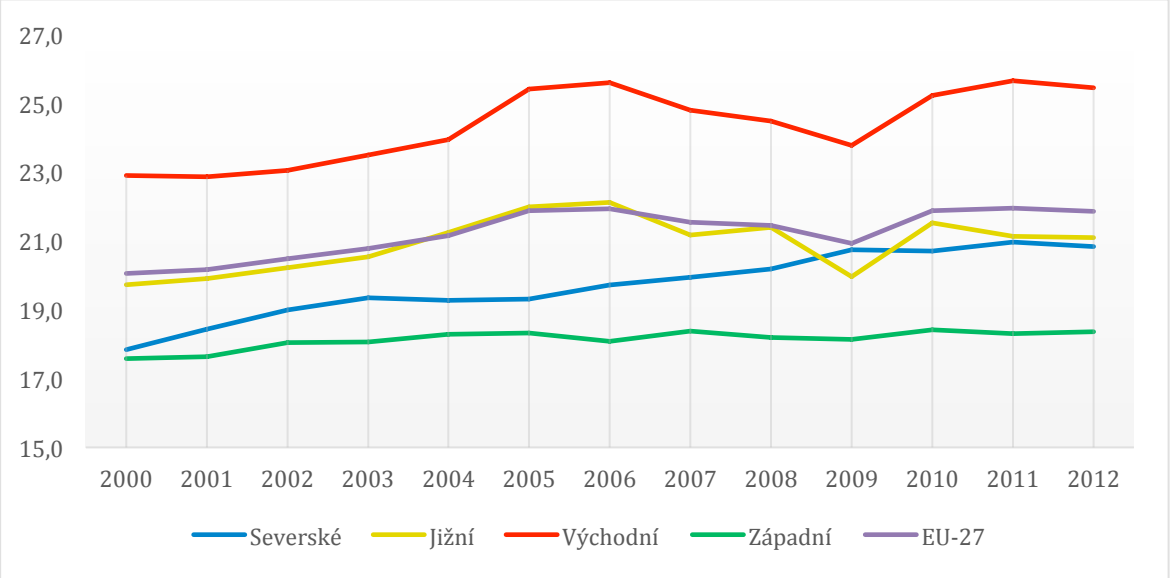
Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

V roce 2012 tvořil průměrný podíl daně z přidané hodnoty 21,9 %. Hodnoty podílu se pohybovaly od 33,8 % v Bulharsku po 13,9 % v Itálii. Z hlediska skupin se severské a západní země shodně držely pod průměrem EU-27. Ze skupiny východních států se držely pod průměrem EU-27 pouze Slovinsko (21,8 %), Slovensko (21,5 %) a Česká republika (20,6 %). Největší rozdíl v rámci skupin je patrný u východní skupiny zemí; nejvyšší podíl

Bulharska (33,8 %) a České republiky (20,6 %) se liší o 13,2 %. Mezi nejvyšším podílem Bulharska a Itálie pak tvoří rozdíl 19,9 %.

Z níže uvedeného grafu č. 14 lze v průběhu období vyčíst celkově rostoucí trend průměrných podílů daně z přidané hodnoty u všech skupin. U západní skupiny dochází v průběhu sledovaného období k nejmírnějšímu nárůstu podílu - od roku 2000 se zvýšil o 0,8 p.b. a od roku 2008 o 0,2 %. Naopak u východní skupiny zemí je výrazná variabilita. Nejvyššího podílu dosáhla skupina v roce 2006 (25,6 %) a v posledním sledovaném roce 2012 téměř vyrovnala hodnotu tohoto podílu (25,4 %). U severské skupiny je patrný nepřetržitý nárůst podílu, od roku 2000 se zvýšil o 3 %. Indexem tempa růstu rovněž vyšla jako skupina s nejvyšším růstem podílu, činil 3,5 %. Ten v porovnání s 40% nárůstem u ostatních přímých daní, přestavuje velmi mírný nárůst.

Graf 14: Vývoj průměrů DPH zemí EU rozčleněných dle geografické polohy



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Největší nárůst od roku 2008 zaznamenalo Maďarsko (+4,6 p.b.), Velká Británie (+3,6 p.b.), Lotyšsko (+2,5 p.b.). Pokles naopak nastal u Irska (-2,9 p.b.), Slovenska (-2,3%), Kypru (-2,2 p.b.). V průběhu období 2008-2012 poklesl podíl daně z přidané hodnoty u 10 států, u 2 nenastala žádná změna, u 15 došlo ke zvýšení podílu.

4.3.2 **Spotřební daně**

Spotřební daně se řadí do skupiny selektivních daní ze spotřeby. Do této skupiny patří zdanění minerálních olejů, tabákových výrobků, lihu, piva, vína a meziproduktů. Patří mezi jedny z historicky nejstarších daní objevujících se v daňových systémech. Dlouhodobě tvoří poměrně stabilní příjem do státního rozpočtu zemí, je dobře předvídatelný.

Účelem jejich uplatňování je snaha zabránit spotřebě produktů škodících zdraví. V současnosti ale spíše plní fiskální funkci jako další zdroj finančních prostředků plynoucích do státní pokladny – to je způsobeno nízkou elasticitou poptávky po spotřebě těchto produktů. Je z nich financována i následná zdravotní péče. Podobně jako daň z přidané hodnoty, podléhají spotřební daně rozsáhlé harmonizaci v oblasti předmětu daně a minimálních sazeb daně.

V oblasti spotřebních daní dochází k nejvyšším rozdílům v míře zdanění mezi všemi členskými zeměmi. Tuto skutečnost dokládá tabulka č. 6, kde je možné srovnat rozdílné sazby spotřební daně na hektolitr čistého alkoholu vyjádřeného v euro. Rozdíl mezi zemí s největší spotřební daní Švédskem (5455 €) a zemí s nejnižší spotřební daní na hektolitr čistého alkoholu v roce 2016 je více než devítinásobný. Při výpočtu konečné výše spotřební daně je ale nutné do výpočtu zahrnout rovněž daň z přidané hodnoty, které podléhá produktu již předtím zdaněný spotřební daní.

Tabulka 6: Spotřební daň a DPH u tvrdého alkoholu (stav k 1.1.2016)

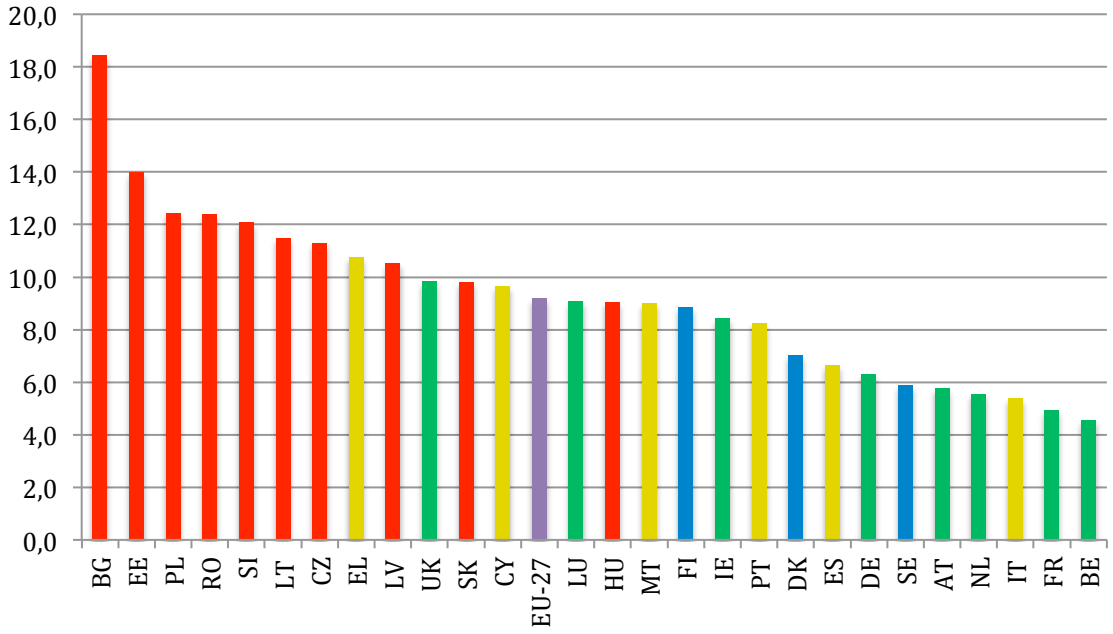
Země	Spotřební daň na hektolitr čistého alkoholu (v Euro)	DPH	Spotřební daň na půllitr 40% lihoviny (v Euro)
Švédsko	5455	25	10,91
Finsko	4555	24	9,11
Irsko	4257	23	8,514
Velká Británie	3754	20	7,508
Belgie	2992	21	5,984
Řecko	2450	23	4,9
Estonsko	2172	20	4,344
Dánsko	2010	25	4,02
Francie	1737	20	3,474
Holandsko	1686	21	3,372
Litva	1400	21	2,8
Malta	1360	18	2,72
Polsko	1343	23	2,686
Lotyšsko	1320	21	2,64
Slovinsko	1320	22	2,64
Německo	1303	19	2,606
Portugalsko	1289	23	2,578
Rakousko	1200	20	2,4
Slovensko	1080	20	2,16
Maďarsko	1065	27	2,13
Česká republika	1048	21	2,096
Lucembursko	1041	17	2,082
Itálie	1035	22	2,07
Kypr	956	19	1,912
Španělsko	913	21	1,826
Rumunsko	748	24	1,496
Bulharsko	562	20	1,124

Zdroj: Evropská komise, vlastní zpracování

Při pohledu na tabulku č. 15 znázorňující stav podílu spotřební daně v roce 2012, mezi jednotlivými skupinami, je zde možné vyčíst podobný postoj stát v rámci skupiny. Spotřební daně zaujímají největší podíl ve skupině východních států. V této skupině je největší zastoupení zemí, v nichž podle studie Světové zdravotnické organizace dochází k největší spotřebě alkoholu. Těmito zeměmi jsou zejména Rumunsko, Litva, Maďarsko a typicky „pivní“ země Česká republika a Slovensko.

Z této studie nepříliš překvapivě rovněž vyplynulo, že nejmenší spotřebu vykazují jižní státy Itálie, Španělsko, Malta a Kypr. Tento stav lze jednoduše vysvětlit tím, že v jižních státech jsou oblíbeným nápojem zejména víno a národní destiláty s nižším obsahem alkoholu.[44]

Graf 15: Podíl spotřební daně na daňovém mixu členských zemí EU v r. 2012



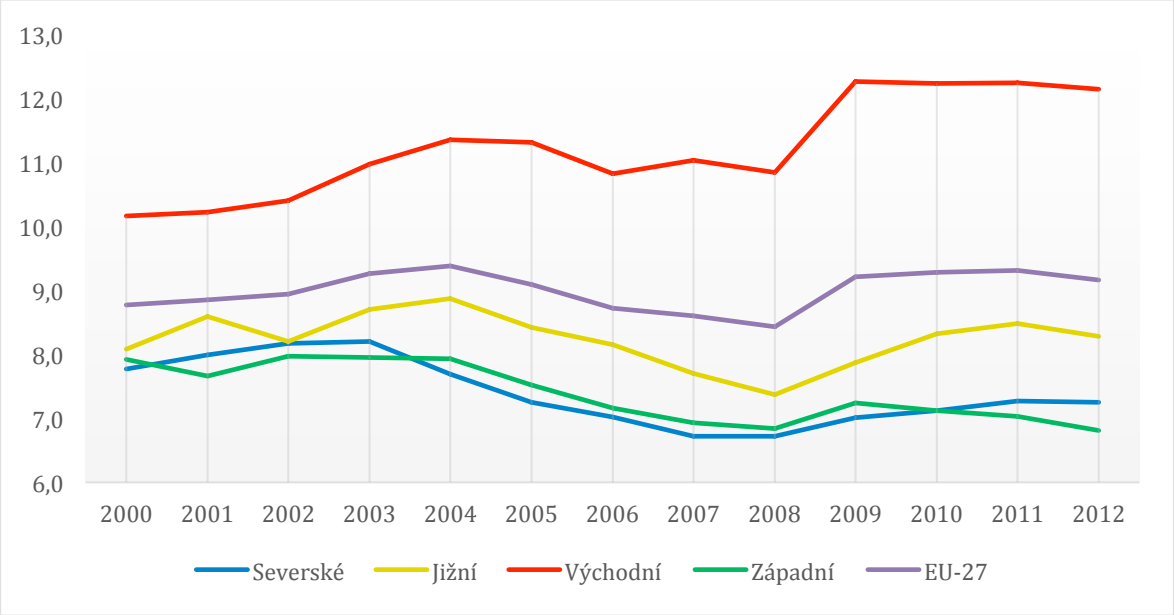
Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Z východních zemí se pod průměrem EU-27 nacházelo v roce 2012 pouze Maďarsko (9 %). Z jižních států zaujímalo nejvyšší podíl Řecko (10,7 %), které se společně s Kyprem (9,6 %) pohybovalo nad průměrem EU-27. Západní a severní země se shodně, až na Velkou Británii (9,8 %), drželo pod celoevropským průměrem.

Dlouhodobě nejvyšší podíl spotřebních daní na daňovém mixu si udržuje Bulharsko (18,4 %) následované Estonskem (14 %) a Polskem (12,4 %). Rozdíl mezi nejvyšším podílem Bulharska a Belgie (4,6 %) činil 13,8 %.

[44] WORLD HEATH ORGANIZATION. *APPENDIX I Alcohol Consumption*. In: Global status report on alcohol and health 2014 [online]. World Health Organisation, 2014, s. 289-376 [cit. 2016-03-19]. ISBN 97892 41564755. Dostupné z: http://www.who.int/substance_abuse/publications/global_alcohol_report/msb_gsr_2014_3.pdf?ua=1

Graf 16: Vývoj průměrů spotřební daně zemí EU rozčleněných dle geografické polohy



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

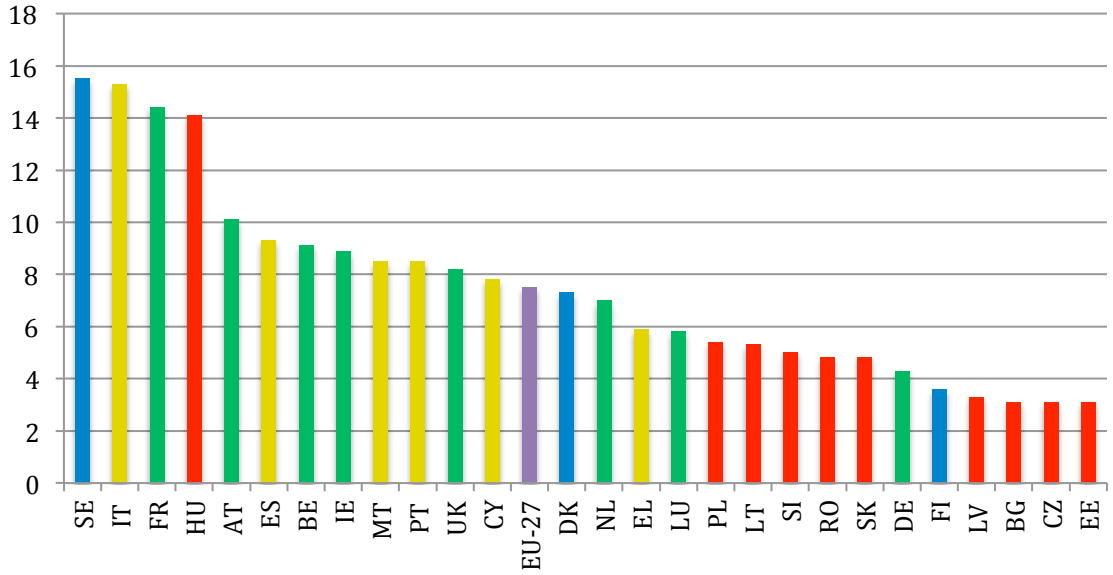
Na dlouhodobém vývoji je možné pozorovat, jak se postupně v průběhu času zvětšuje rozdíl mezi podílem severských a západních zemí s vývojem východních zemí. Zatímco v roce 2002 byl rozdíl mezi severskými a východními zeměmi 2,2 %, v roce 2012 už téměř 5 %. To, co však všechny skupiny zemí spojuje, je rostoucí trend podílu od roku 2008, i když už probíhal u všech skupin s různou intenzitou. Zatímco u východních zemí došlo mezi lety 2008-2009 k nárůstu podílu o 1,4 %. u severské skupiny se podíl zvýšil o 0,3 %. U západní skupiny nastal jako u jediné ze skupin po roce 2009 pokles podílu trvající do roku 2012.

Mezi lety 2008-2012 mělo největší přírůstek podílu Estonsko a Řecko (3,6 %) a Slovinsko (3,1 %). K poklesům podílu došlo velmi zřídka, nejvyšší pokles zaznamenalo Lucembursko (-0,7 %) a Holandsko (-0,5 %). U východních a jižních zemí došlo mezi sledovanými lety 2008-2012 ke stejnému tempu růstu ve výši 10,5%. U západní skupiny zemí pak došlo k 16,2% poklesu mezi lety 2000-2012.

4.3.3 **Ostatní spotřební daně**

Do skupiny ostatních spotřebních daní se řadí veškeré další daně s obdobnými charakteristickými rysy nepřímých daní, které nelze zařadit do skupiny daní spotřebních či z přidané hodnoty. Mezi ostatní spotřební daně patří daň na dovážené zboží ve formě cla, ekologické daně a podle klasifikace OECD i daň silniční. Zatímco clo představuje platbu spojenou s přesunem zboží přes hranice státu, ekologické a silniční daně jsou spojené s ochranou životního prostředí. Cílem zejména ekologických daní je kromě fiskálního efektu i odrazení daňových poplatníků od nadměrné spotřeby produktů škodících životnímu prostředí a vedoucí k omezení vypouštěných emisí CO_2 do ovzduší. V rámci Evropské unie rovněž podléhají harmonizaci společné daňové úpravy.

Graf 17: Podíl ostatních spotřebních daní na daňovém mixu v zemích EU v r. 2012

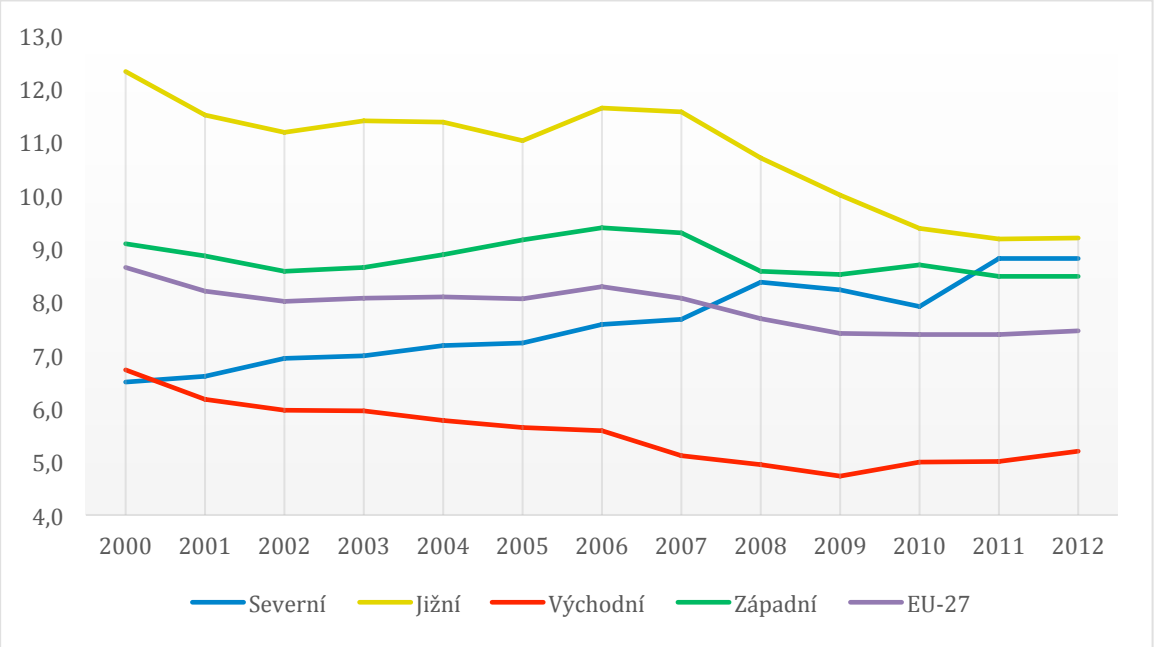


Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Z grafu č. 17 lze pozorovat podobný podíl plynoucí z této skupiny daní u východních zemí. Kromě Maďarska (14,1 %) se východní země shodně pohybují pod celoevropským průměrem EU-27 (7,5 %) s nejmenšími podíly. Jižní státy naproti tomu vykazují přesně opačný podíl daní, kromě Řecka (5,9 %) se pohybují nad průměrem EU-27. Severské státy vykazují zcela odlišný podíl, kdy Švédsko dosahuje nejvyššího podílu (15,5 %).

To je v poměru k nejnižšímu podílu Estonska, České republiky a Bulharska (3,1 %) rozdíl o 12,4 %, tedy skoro pětinásobný. Západní skupina zemí pak, podobně jako severské státy, vykazují nejednoznačný podíl.

Graf 18: Vývoj průměrů ostatních spotřebních daní zemí EU



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Z prvního pohledu na graf č. 18 je patrný klesající trend u všech skupin, kromě severské skupiny. Podíl ostatních spotřebních daní mezi lety 2000-2012 stabilně poklesl o 1,2 %. Jedině severská skupina vykazovala od roku 2000 neměnný rostoucí trend podílu na celkovém daňovém mixu, nárůst činil 2,3 %. Tento rostoucí trend byl způsoben nárůstem podílu zejména ve Švédsku, kde podíl za celé sledované období vzrostl o 6,4 %. Celkově klesající trend u skupin lze zdůvodnit poklesem celkových příjmů plynoucí z cel, jež se v rámci Evropské unie neuvalují.

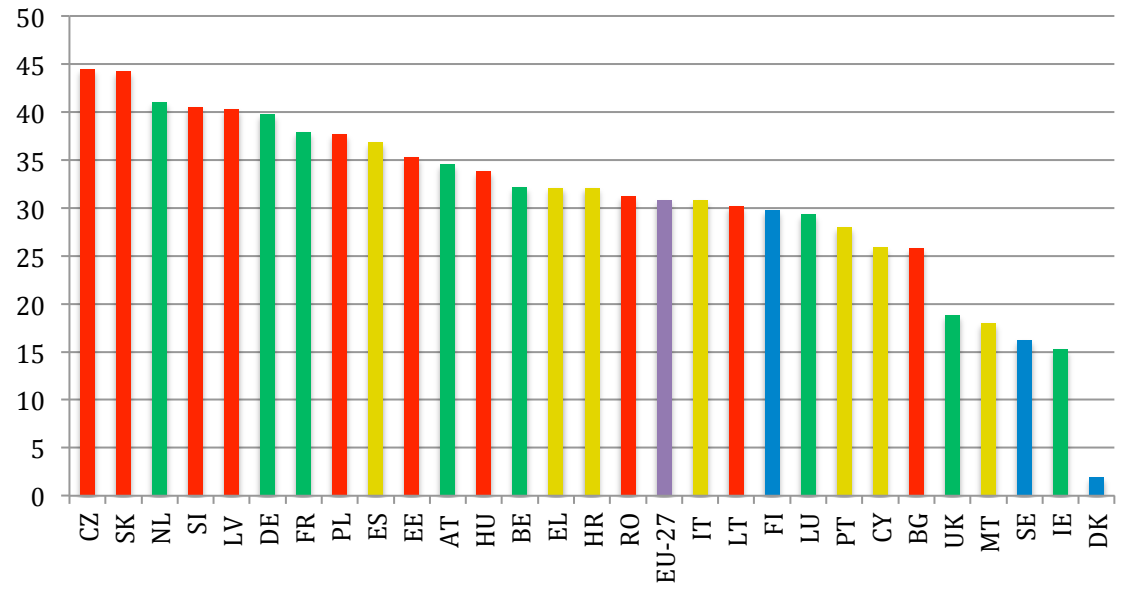
Největší pokles proběhl u jižní skupiny zemí, kde se mezi lety 2000-2012 podíl snížil o 3,4 %, bazickým indexem o více než 25%. Mezi lety 2008 nastal nejvýraznější pokles zejména v jižních státech, Řecku (-3,8 %), Maltě (-2,9 %) a Kypru (-2,5 %). Největší nárůst pak nastal u Švédska (+2,2 %) a Maďarska (+2,1 %).

4.4 Sociální pojištění

Příspěvky na sociální pojištění tvoří třetí skupinu daní. Od přímých a nepřímých daní se liší tím, že vykazují určité specifické znaky, kterými ne zcela splňují předpoklady pro zařazení do kategorie daní. Na rozdíl od daní u příspěvků na sociální pojištění již v době úhrady poplatník ví, na co plynou jím hrazené finanční prostředky. Úhradou mu vzniká určitá forma ekvivalence. Daňovému poplatníku, který do sociálního systému přispívá více, by měly plynout i vyšší sociální náhrady. Přestože tedy příspěvky vykazují určité znaky, jež nezapadají do přesné charakteristiky daní, do skupiny daní je řadíme.

Z hrazených příspěvků na sociální pojištění jsou finanční prostředky využívány k výplatě důchodů (starobních, invalidních a pozůstalostních), dávek nemocenského pojištění (ošetřovné, peněžité pomoci v mateřství) a dalších. Platby sociálního pojištění se týkají všech daňových subjektů v ekonomice, tedy nejen zaměstnanců a zaměstnavatelů, ale i osob samostatně výdělečně činných.

Graf 19: Podíl sociálního pojištění na daňovém mixu v zemích EU v r. 2012

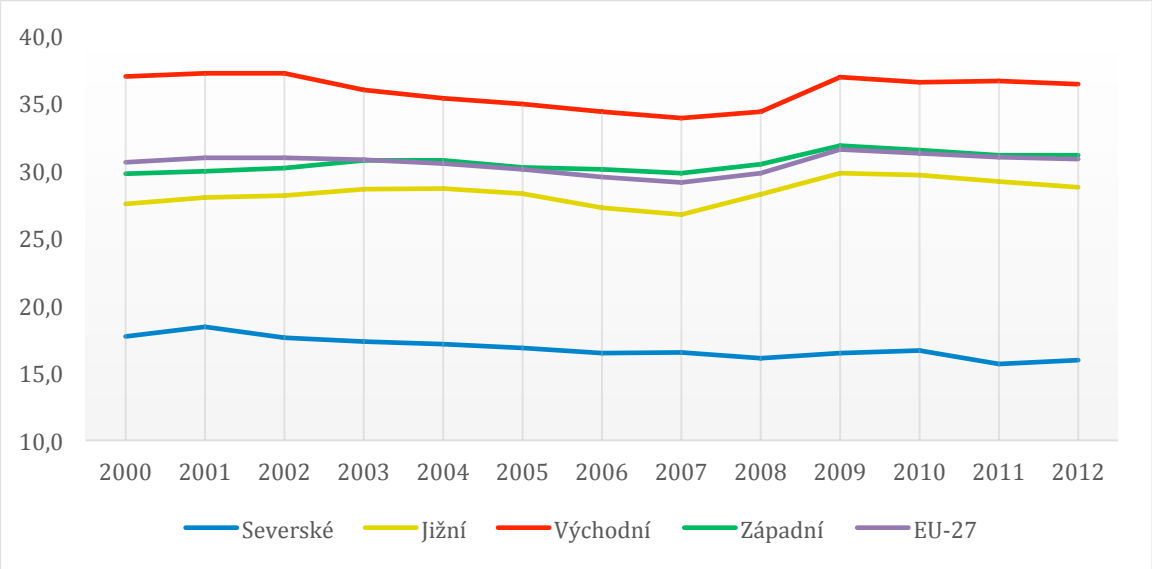


Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

Graf č. 19 ukazuje, že většina východních a západních zemí se pohybuje nad celoevropským průměrem EU-27 (30,8 %). Jižní země se pohybují povětšinou okolo průměru a severské země shodně vykazují nižší podíl sociálního pojištění na celkovém daňovém mixu. Nižší podíl u severských států je způsobený tím, že v těchto zemích je sociální péče financována z jiných daní. Nejvíce patrné je to u Dánska, které vykazuje nejnižší podíl sociálního pojištění (1,9 %), Dánsko ale současně vykazuje nejvyšší podíl u daně z příjmu fyzických osob (50,9 %) za rok 2012. Což vypovídá o odlišném vykazování financování sociální péče v severských státech. Podobným způsobem je financována sociální péče též ve Velké Británii, Irsku a dalších zemích.

Nejvyššími podíly sociálního pojistného jsou dlouhodobě charakteristické dvě východní země, Česká republika (44,5 %) a Slovensko (44,2 %). Vysoký podíl v obou zemích je způsoben zejména vysokými podíly plateb hrazených zaměstnavateli. Za těmito dvěma zeměmi se pak dlouhodobě umisťují západní země Holandsko (41 %), Německo (39,8 %) a Francie (37,9 %). Rozdíl mezi nejvyšším podílem České republiky (44,5 %) a nejnižším podílem Malty (18 %) činí 26,5 %.[45]

Graf 20: Vývoj průměrů sociálního pojištění v zemích EU



Zdroj: Eurostat, European Commission, Taxation trends in the European Union 2014 edition, ISBN: 978-92-79-35672-8, vlastní zpracování

[45] Malta byla vybrána za zemi s nejnižším podílem, protože vykazuje nezkreslený podíl o financování sociální péče pouze z tohoto druhu daně.

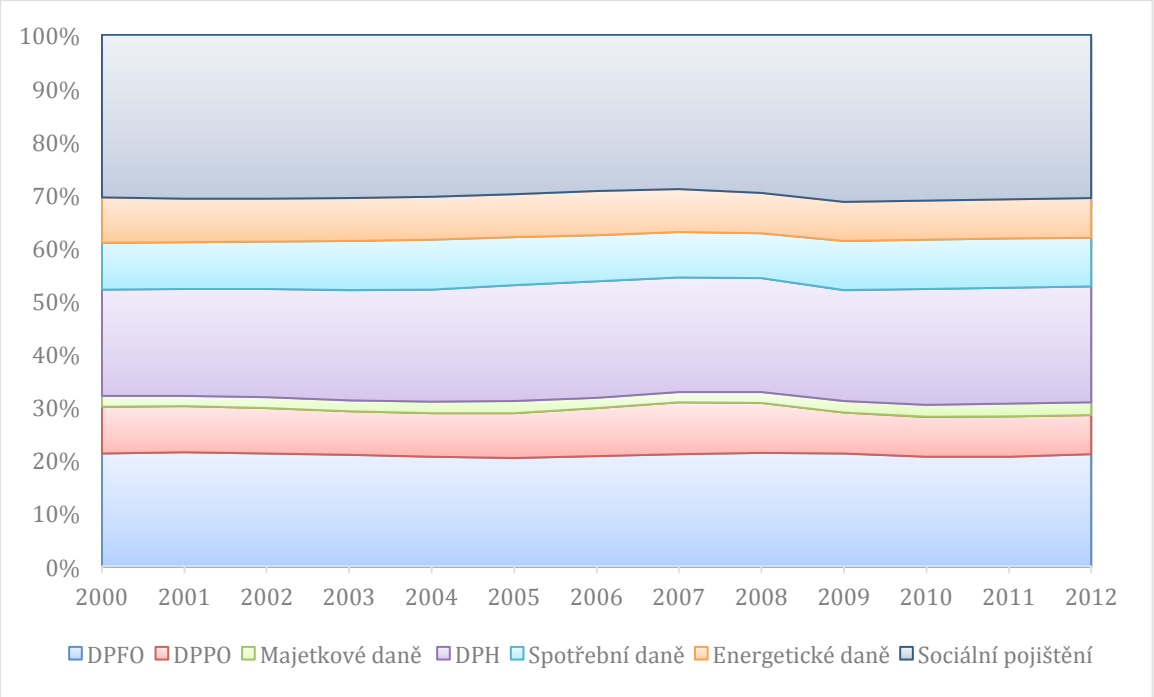
Z grafu č. 20 znázorňující dlouhodobý vývoje je na první pohled možné sledovat nižší podíl sociálního pojištění v severských zemích. Jižní a západní země vykazují téměř identický vývoj a společně kopírují vývoj průměrné křivky všech členských států EU-27. Východní skupina států se pohybuje vysoko nad průměrem ostatních skupin. Křivky u všech skupin států se v průměru za celé období 2000-2012 pohybují velmi mírně v rozmezí +/- 3 % a celkový průměr EU-27 pouze o 0,2 %. Přestože se průměrné podíly skupin měnily velmi mírně, v jednotlivých zemích došlo mezi lety 2008-2012 k výrazným změnám. Příkladem velkých změn je Litva (+ 9 %), Kypr (5,6 %) a Polsko (+ 4,6 %). Největší tempo růstu pak proběhlo u východní skupiny zemí o 5,6%.

4.5 Komparace celkového daňového mixu podle skupin zemí

Následující subkapitola shrnuje dosavadní poznatky o vývoji daňového mixu v jednotlivých skupinách členských zemí roztříděných dle geografické polohy. Pro přehlednost jsou v následujících pěti grafech znázorněny podíly jednotlivých druhů daní na celkovém daňovém mixu pro každou skupinu zemí; je to za období let 2000-2012. Dále je přidána tabulka srovnávající výkonnost ekonomik každé skupiny zemí, porovnávající je s počtem obyvatel v dané skupině a jejich podílu na celkových daňových výnosech vybraných v rámci dané skupiny zemí Evropské unie.

Následující graf č. 21 srovnává strukturu průměrných daňových výnosů v rámci všech členských zemí Evropské unie. Dlouhodobě nejvyšší podíl na celkovém daňovém mixu zaujímají nepřímé daně. Z jednotlivých druhů daní pak zaujímá dominantní postavení sociální pojištění. Patří za jedno z nejpropracovanějších na světě.

Graf 21: Průměrný daňový mix EU-27



Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Dalšími dvěma vysokými podíly jsou daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty. Obě skupiny vypadají jako vnitřně provázané, v období nárůstu podílu jedné daně dochází k poklesu druhé. Nejstabilnější podíl vykazují majetkové daně, ty se po celé období pohybují okolo dvou procent. Dlouhodobě klesající trend lze vyčíst u podílu energetických daní, který od roku 2000 setrvačně klesá. Z podílu 8,6 % se snížil na 7,4 % v roce 2012.

Vývojové období lze rozdělit do tří skupin: období let 2000-2005, 2006-2008 a 2009-2012. V prvním období docházelo k poklesu podílu sociálního pojištění, energetických daní, daně z příjmu fyzických a právnických osob. Nárůst se naopak týkal podílu spotřebních daní, daně z přidané hodnoty a velmi mírně majetkových daní. V druhém období let 2006-2008 pokračoval pokles u energetických daní a přidaly se spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob. Nejednoznačný trend nárůstu a poklesu pak nastal u daně z příjmů fyzických osob a sociální pojištění. Třetí období je charakteristické poklesem podílu sociálního pojištění, daně z příjmů právnických osob. Nárůsty podílů nově nastávají i u daní s dosud nižšími podíly na celkovém daňovém mixu, jako jsou majetkové a energetické daně. Mírné nárůsty se týkají i daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob.

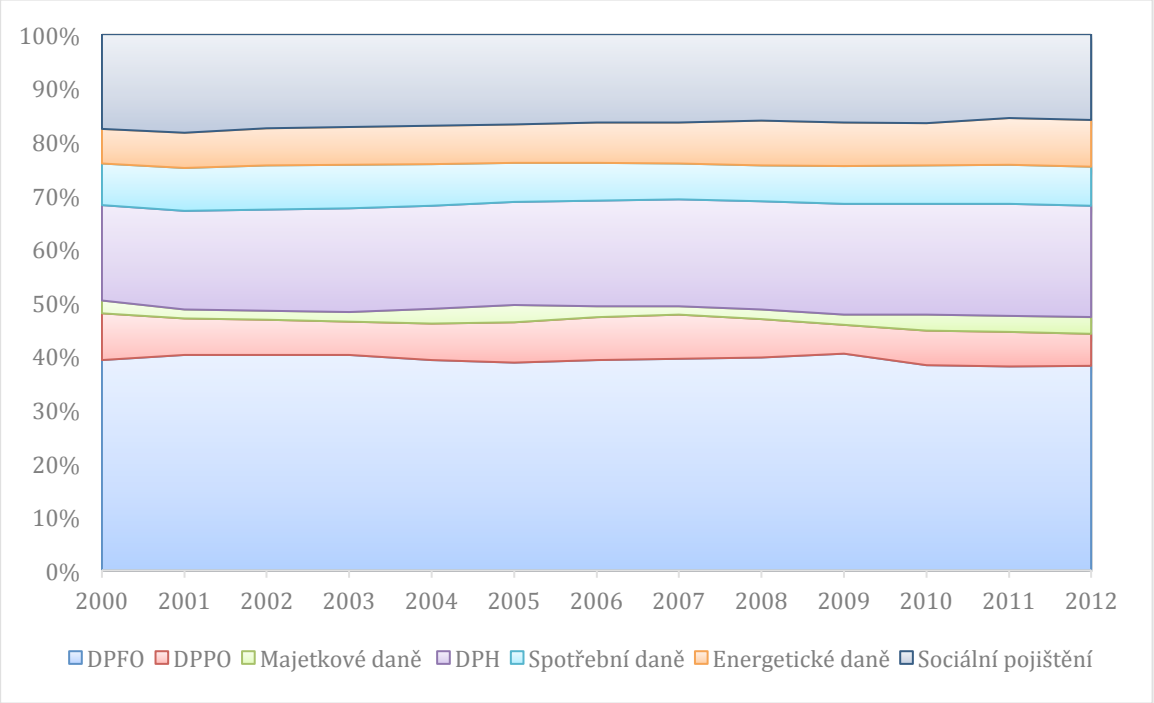
Tabulka 7: Vývoj ukazatelů EU-27 v porovnání s daňovými příjmy

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Inflace (%)	2,71	2,86	4,79	1,23	2,04	3,10	2,69
Nezaměstnanost (%)	7,11	6,30	6,22	8,67	9,73	9,70	10,48
HDP (%)	4,67	4,41	0,96	-5,44	1,93	1,66	-0,51
Daňové příjmy (mil €)	4 775 936	5 065 214	5 076 351	4 704 838	4 908 201	5 114 145	5 299 365
Počet obyvatel (mil.)	492 124	493 987	495 985	497 780	498 868	500 205	499 784

Zdroj: databáze Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database; vlastní zpracování

Z tabulky č. 7 je možné vidět, že do roku 2008 dosahovaly hodnoty v rámci Evropské unie poměrně stabilních hodnot, poté došlo k výraznému zhoršení u všech ekonomických ukazatelů. (To bylo již dříve rozebráno v subkapitole 3.4.3 Přelití krize do Evropy.) V porovnání s celkovými daňovými příjmy vybranými v Evropské unie je vidět velký pokles mezi lety 2008-2009 - o 371 513 milionů Eur.

Graf 22: Daňový mix severských zemí



Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

U severských zemí (Dánsko, Švédsko a Finsko) tradičně přetrvává nejvyšší podíl přímých daní na celkovém daňovém mixu. Na rozdíl od ostatních evropských členských států, uplatňují odlišný způsob financování sociálního zabezpečení, který zahrnují do daně z příjmů fyzických osob. Tím je dán nejvyšší podíl této daně mezi všemi skupinami. Jejich podíl tvoří zhruba 50 %, i přestože se jejich podíl od roku 2000 neustále mírně snižuje. Nejvyšší podíl tvoří daň z příjmů fyzických osob, následovaná daní z přidané hodnoty, jejíž podíl od roku 2000 strmě stoupá. Z pohledu změn jsou nejstabilnějšími daně spotřební, jejichž změny se pohybují okolo 0,5 %.

Daňový mix severských zemí není charakteristický náhlými obraty ve struktuře podílů. Změny se opět dají rozdělit do tří období. V prvním období do roku 2005 klesal podíl daně z příjmů fyzických a právnických osob, sociální pojištění. Nárůst nastal u daně z přidané hodnoty, majetkových a energetických daní. Spotřební daně neměly jednoznačný trend. Do roku 2008 je patrný mírný nárůst daně z příjmů fyzických osob a energetických daní. V posledním období je vyrovnaný podíl daně z příjmů fyzických a právnických osob, pokračující trend daně z přidané hodnoty vedl k 3% navýšení podílu. U majetkových a energetických daní dochází k lehkému nárůstu.

Celkově tak dochází v rámci skupiny ke klesajícímu podílu přímých daní, zejména v oblasti sociálního pojištění, nepřímé daně naopak zaznamenávají postupný nárůst. Nejvyšší pokles mezi lety 2000 a 2012 byl u daně z příjmů právnických osob o 2,89 %, nárůst pak u podílu daně z přidané hodnoty (+ 2,99 %) a energetických daní (+ 2,37 %).

Z hlediska ukazatelů ekonomické výkonnosti došlo k meziročnímu zvýšení inflace v roce 2008, ale v dalších letech se hodnota vrátila na podobnou úroveň, jako byla před vypuknutím krize. Míra nezaměstnanosti se zvýšila zhruba o 2 %, největší nárůst mezi lety 2008-2009 nastal v Dánsku o 2,6 %. V porovnání s ostatními skupinami zemí ale hladina nezaměstnanosti zůstala poměrně nízká. Vývoj růstu HDP je totožný u všech skupin, mezi lety 2008-2009 došlo k prudkému propadu. Následující dva roky se ustálil mezi 3-4 % a poté znovu nastalo trvalé snížení. K největšímu růstu inflace v posledních dvou letech a nejnižšímu růstu reálného hrubého domácího produktu došlo ve Finsku. Jinak se všechny země pohybovaly na velmi podobných hodnotách v rámci skupiny.

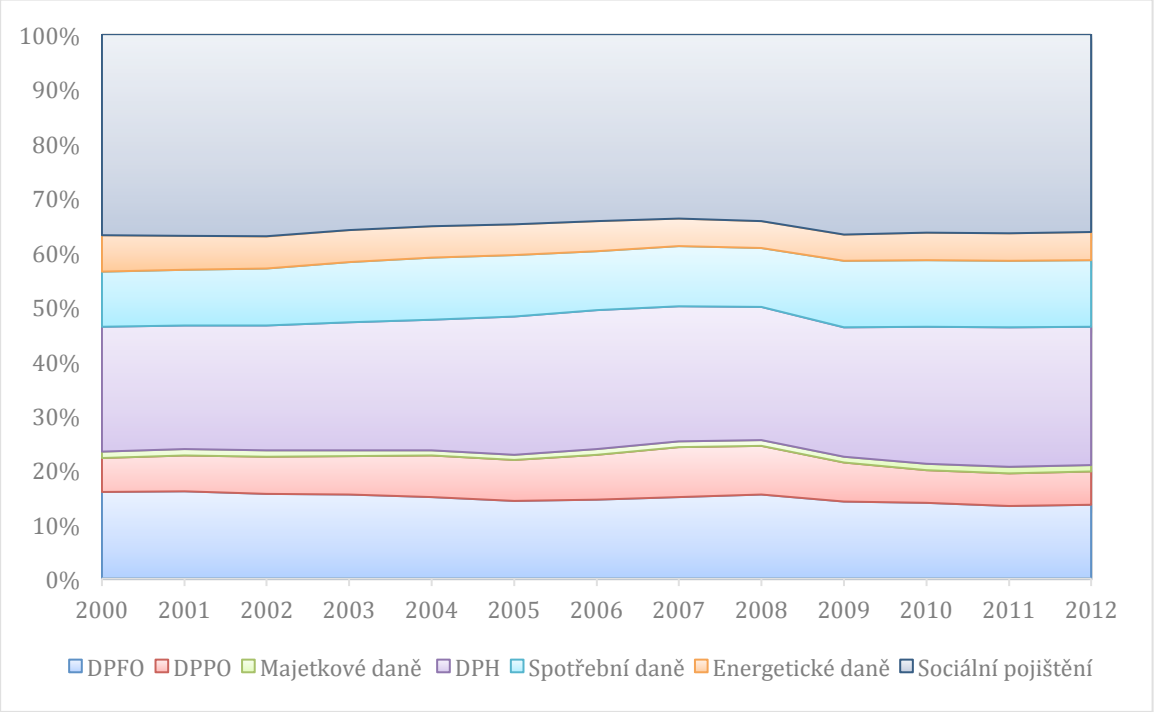
Tabulka 8: Vývoj ukazatelů severské skupiny v porovnání s daňovými příjmy

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Inflace (%)	1,57	1,67	3,60	1,53	1,93	2,47	2,17
Nezaměstnanost (%)	6,23	5,60	5,33	7,50	8,17	7,73	7,73
HDP (%)	4,20	3,13	-0,20	-6,20	3,53	2,17	-0,80
Daňové příjmy (mil €)	337 409	352 429	349 438	320 819	351 981	373 701	388 967
Počet obyvatel (mil.)	19 731	19 837	19 959	20 094	20 227	20 351	20 465

Zdroj: databáze Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Severská skupina shrnuje vývoj 3 členských zemí, které v roce 2012 tvořily 4,1 % z celkového počtu obyvatel Evropské unie. Ve skupině se v daném roce vybralo 7,3 % z celkových daňových příjmů Evropské unie. Podíl vybraných daňových příjmů k počtu obyvatel skupiny se od 2009 navýšil o 0,5 %. Největší podíl daňových výnosů plyne ze Švédska, ve výši 46 %.

Graf 23: Daňový mix východních zemí



Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

U nejpočetnější východní skupiny zemí (Bulharsko, Česká republika, Slovensko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko) patří mezi tradičně největší zdroj daňových příjmů nepřímé daně. Největší zastoupení v nich má daň z přidané hodnoty, její podíl od roku 2000 narostl o 2,5 %. Spotřební daně za stejné období vzrostly o 1,9 %. Nejstabilnější podíl opět představují majetkové daně.

Daňový mix východní skupiny je více variabilní, nežli je tomu u skupiny severských zemí. Při rozdělení vývoje opět do tří období je do roku 2005 možné vidět klesající podíl daně z příjmů fyzických osob, sociální pojištění a energetických daní. Do roku 2008 trval pokles sociálního pojištění, o rok později skokově narostl o více jak 2,5 %. Od roku 2008 nastal pokles daně z příjmů právnických osob a pokračoval pokles podílu daně z přidané hodnoty. V posledním období od roku 2009 dochází k mírnému nárůstu podílu daně z přidané hodnoty, energetických a spotřebních daní, sociálního pojištění a k velmi nepatrnému vzrůstu majetkových daní. Veškerý nárůst je na úkor podílu daně z příjmů právnických a fyzických osob.

U východní skupiny došlo v roce 2008 k nejvyššímu nárůstu inflace ze všech skupin. Meziročně se skokově zvýšila o 2,9 % na 8,28%, další rok 2009 se pak snížila o 5,66 % na 2,62%. Mezi lety 2009-2012 se znovu zvyšovala, z dostupných údajů vyplývá, že se v roce 2014 pohybovala na 0,4%. Zdravá ekonomika by se měla pohybovat okolo 2-3%, avšak posledně naměřená hodnota z roku 2014 vypovídá o tendenci k deflaci. Ta by sice vedla ke snižování cen zboží a služeb, ale pro ekonomiku by byla škodlivá z důvodu zdražování kapitálu pro podnikatelské subjekty, které vytváří pracovní místa a v jejím důsledku by došlo k propouštění zaměstnanců a krachu společností. To byl případ Bulharska (-1,6 %) a Řecka (-1,4 %). Česká hodnota se v roce 2014 nacházela těsně nad deflací (0,4 %). Na vysokou inflaci v České republice měla velký podíl vysoká nezaměstnanost, mezi lety 2008-2009 skokově narostla, a dlouhodobě nízký růst mezd v rámci podniků. V reakci na blížící se deflaci zavedla Centrální banka České republiky řadu opatření včetně devizových intervencí. Znehodnocení měny by mělo napomoci k oživení ekonomiky a možnosti cílování inflace.

Vlivem krize došlo ve východní skupině zemí mezi lety 2008-2009 k nárůstu nezaměstnanosti o 3,74 % a v následujícím období 2009-2010 k nárůstu o další 2 %. Zatímco u severských zemí narostla nezaměstnanost v období 2008-2009 nejvíce v Dánsku o 2,6 %, u východní skupiny na krizi nejvíce doplatily pobaltské státy. V Lotyšsku vzrostla míra nezaměstnanosti o 9,8 %, v Estonsku a Litvě o 8 %. Nejméně se nárůst dotkl Rumunska, kde proběhlo zvýšení o necelé 1 %.

Tabulka 9: Vývoj ukazatelů východní skupiny v porovnání s daňovými příjmy

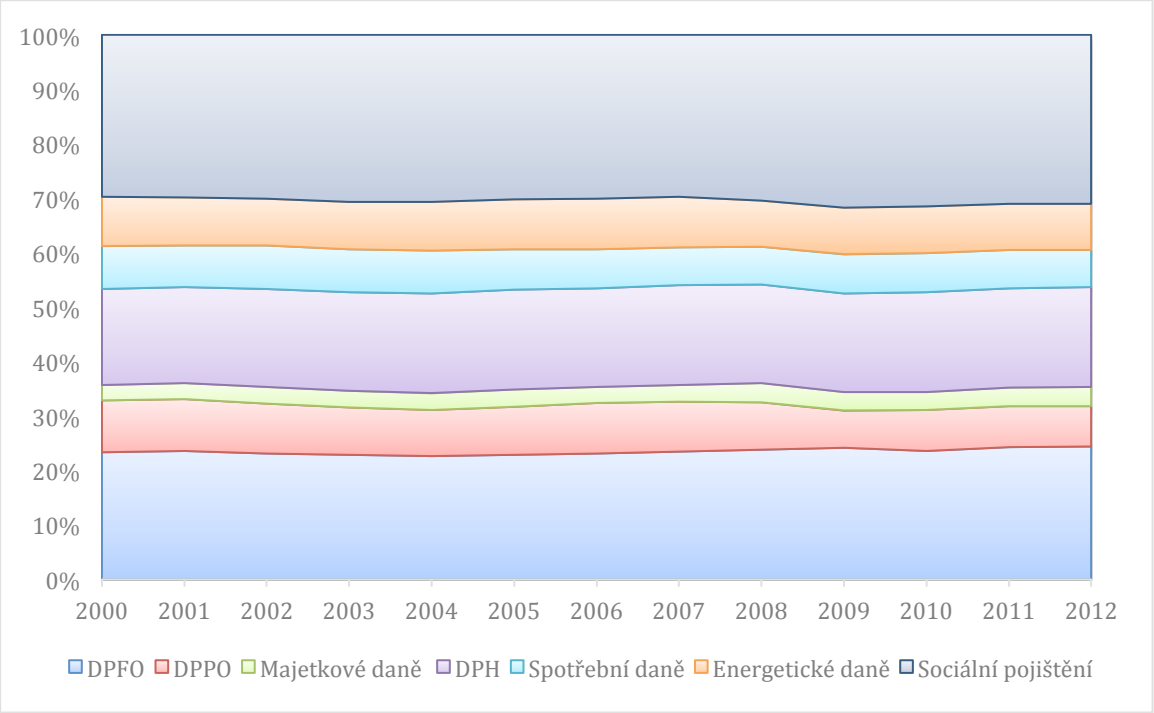
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Inflace (%)	4,3	5,43	8,28	2,62	2,32	3,87	3,49
Nezaměstnanost (%)	8,29	6,67	6,35	10,09	12,13	11,17	10,85
HDP (%)	7,51	7,34	2,46	-7,77	1,39	3,44	1,29
Daňové příjmy (mil €)	248 499	296 309	330 820	278 777	297 985	316 994	324 158
Počet obyvatel (mil.)	101 588	101 334	100 787	100 597	100 249	100 003	99 758

Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Růst reálného produktu prošel mezi lety 2007-2010 skokovým nárůstem a poklesem. Výrazné změny se dotkly všech východních zemí kromě Polska, které si i v tomto období udrželo 3-4% růst. Nejhůře na tom byly opět pobaltské státy, které měly zhruba 14,5% pokles. Ostatní východní státy zaznamenaly pokles okolo 6 %.

Východní skupina zahrnuje 10 členských zemí Evropské unie s rozdílnou geografickou rozlohou a počtem obyvatel. V roce 2012 tvořily východní země 20% podíl z celkového počtu obyvatel Evropské unie. Ve skupině se v daném roce vybralo 6,1 % z celkových daňových příjmů Evropské unie. Podíl vybraných daňových příjmů k počtu obyvatel skupiny se od 2009 zvýšil zhruba o 0,2 %. Největší podíl daňových výnosů pravidelně plyne z Polska, zhruba z 39 %.

Graf 24: Daňový mix západních zemí



Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Západní skupina zemí (Belgie, Německo, Irsko, Francie, Lucembursko, Holandsko, Rakousko, Velká Británie) se vyznačuje nejrovnoměrněji rozloženými podíly v členění na daně přímé, nepřímé a sociální pojištění.

Celkově nejvyšší podíl na daňovém mixu zaujímají s mírným náskokem přímé daně, z nichž nejvyšší podíl pochází z mírně rostoucích daní z příjmu fyzických osob. Nejmenší podíl daní pochází z majetkových daní, jejichž podíl se v průběhu let mírně zvyšuje.

Při podrobnějším pohledu na dlouhodobý vývoj nejsou u západní skupiny podobně jako u severské patrné výraznější změny. Daň z přidané hodnoty, z příjmů fyzických osob, právnických osob a energetické daně mírně stoupaly na úkor daní spotřebních. Až na přelomu let 2008-2009 došlo k výraznému nárůstu podílu sociálního pojištění a snížení u daně z příjmů právnických osob. V posledních letech zůstává stabilní podíl u daní s nižším podílem, jako jsou daně majetkové, energetické, spotřební a daň z příjmu právnických osob. Podíl daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob mírně rostou. Největší nárůst od roku 2000 zaznamenalo sociální pojištění o 1,4 %, výrazný pokles nastal u daně z příjmů právnických osob za stejné období o 2 %.

Tabulka 10: Vývoj ukazatelů západní skupiny v porovnání s daňovými příjmy

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Inflace (%)	2,18	2,18	3,34	0,28	1,54	2,96	2,49
Nezaměstnanost (%)	6,5	5,91	5,81	7,38	7,59	7,43	7,65
HDP (%)	3,66	3,81	0,44	-4,28	2,29	2,39	0,04
Daňové příjmy (mil €)	3 059 251	3 197 457	3 199 373	2 970 248	3 095 200	3 251 119	3 397 001
Počet obyvatel (mil.)	246 065	247 075	248 118	248 984	249 789	250 867	250 441

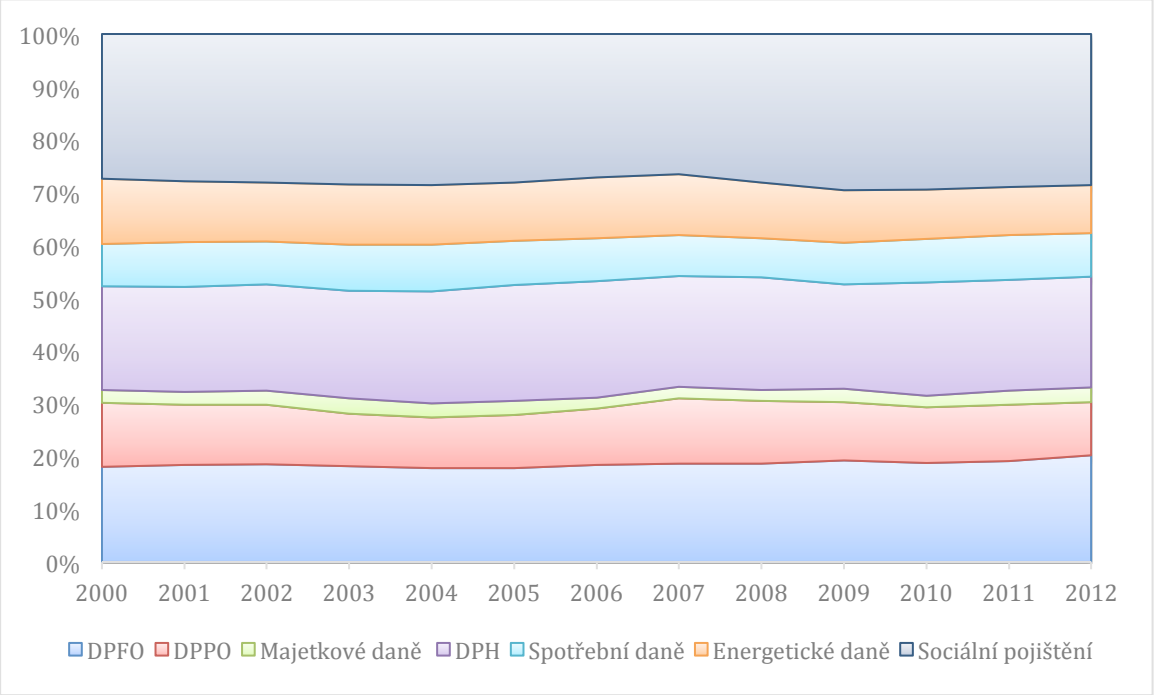
Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Z tabulky č. 10 porovnávající ekonomické ukazatele západní skupiny je patrný výkyv hodnoty inflace v období let 2008-2010. Mezi lety 2008-2009 inflace poklesla o 3,6 % na hodnotu 0,28%. Ve většině západních zemí nastala v roce 2009 téměř nulová inflace, jedinou výjimkou bylo Irsko (-1,7 %), které se rovněž další rok pohybovalo ve stejných hodnotách v deflaci. Z pohledu míry nezaměstnanosti vykazuje západní skupina mezi lety 2008-2009 nejnižší nárůst. Nejvíce narostla v Irsku z 6,4 % na 12 % a ve Francii ze 7,4 % na 9,1 %. Reálný produkt zaznamenal mezi lety 2007-2010 největší změny. V roce 2009 se reálný produkt nacházel nejníže u Irska (-6,4 %), Německa (-5,6 %) a Francie (-5,3 %). V následujícím roce 2010 se růst vrátil u všech zemí do kladných hodnot, kromě Irska

(-0,5 %). Z dostupných údajů do roku 2014 vyplývá, že Holandsko a Lucembursko se od roku 2012 do roku 2014 nacházelo v deflaci. V roce 2012 je možné pozorovat průměrnou hodnotu západní skupiny, která se nachází na úrovni 0,04 %. Většina zemí se pohybovala okolo nulové hodnoty inflace.

Tato skupina zemí se vyznačuje tím, že v ní žije nejvíce obyvatel a zároveň má nejvyšší daňové příjmy v rámci zemí Evropské unie. Západní skupina zahrnuje 8 členských zemí Evropské unie s rozdílnou geografickou rozlohou a počtem obyvatel. V roce 2012 tvořily západní země 50% podíl z celkového počtu obyvatel Evropské unie. Ve skupině se v daném roce vybralo 63 % z celkových daňových příjmů Evropské unie. Podíl vybraných daňových příjmů k počtu obyvatel skupiny se od 2009 zvýšil zhruba o 1,7 %. Největší podíl daňových výnosů pravidelně plyne z Německa, zhruba z 30 %.

Graf 25: Daňový mix jižních zemí



Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Nejvyšší podíl na daňovém mixu ve skupině jižních států (Řecko, Španělsko, Itálie, Kypr, Malta, Portugalsko) mají nepřímé daně. Tradičně nejvyšší podíl z nepřímých daní zaujímá daň z přidané hodnoty.

Nejstabilnějším podílem jsou opět majetkové daně, které tvoří zároveň nejmenší podíl ze všech skupin daní. Z pohledu na vývoj změn podílů je ihned viditelné, že ve skupině jižních států došlo v průběhu období k největším výkyvům.

V období do roku 2004 probíhal klesající trend v podílu daně z příjmů fyzických a právnických osob. Nárůst probíhal u sociálního pojištění a daně z přidané hodnoty. V ostatních skupinách daní probíhaly jen minimální rozdíly podílu. Tento stav trval až do roku 2007, kdy od tohoto roku nastaly výrazné nárůsty podílu sociálního pojištění a daně z příjmů fyzických osob, mírný nárůst byl patrný u spotřebních daní. Pokles probíhal u podílu daně z přidané hodnoty, daně z příjmů právnických osob a energetických daní. Po dvou letech od roku 2009 do současnosti klesá podíl u všech skupin daní, kromě daně z příjmů fyzických osob. Mírný nárůst podílu je zřejmý i u majetkových a spotřebních daní.

Mezi lety 2000 a 2012 se nejvíce snížil podíl energetický daní o 3,1 %, největší navýšení proběhlo u daně z příjmů fyzických osob o 2,3 %. Podíl daně z příjmů fyzických osob se tak navýšil o téměř stejný podíl, jako se snížil podíl z daně z příjmů právnických osob.

Hodnota inflace mezi lety 2008-2009 u jižní skupiny poklesla o 3,43 %. V rámci skupiny vykazovala většina zemí téměř nulovou inflaci, výjimkou bylo pouze Řecko (1,3 %) a Malta (1,8 %). Od roku 2010 se hodnota inflace vrátila na úroveň okolo 2,5 %. Při pohledu na míru nezaměstnanosti je vidět více než poloviční nárůst oproti roku 2007, kdy dosahovala téměř 7 %. V rámci ostatních skupin se jedná o nejvyšší průměrný nárůst, o 8,5 %. Nejvyšší nárůst nastal ve Španělsku (+16,6 %), kde se z hodnoty 8,2 % v roce 2007 míra nezaměstnanosti dostala až na 24,8 % v roce 2012. V Řecku (+16,1 %) se za stejné období hodnota vyšplhala z 8,4 % na 24,5 %. Na Maltě pak došlo za období 2007-2012 dokonce ke snížení nezaměstnanosti o 0,2 %. Růst hrubého domácího produktu je za sledované období u jižní skupiny nejhorší. V roce 2012 dosahovaly všechny země kromě Malty záporného hrubého domácího produktu. Nejvyšší záporný růst vykazovalo Řecko (-6,6 %), ostatní země se pohybovaly okolo -2 %.

Tabulka 11: Vývoj ukazatelů jižní skupiny v porovnání s daňovými příjmy

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Inflace (%)	2,82	2,18	3,93	0,5	2,38	3,12	2,63
Nezaměstnanost (%)	7,43	7,03	7,38	9,7	11,03	12,48	15,67
HDP (%)	3,32	3,37	1,13	-3,5	0,52	-1,35	-2,57
Daňové příjmy (mil €)	1 130 777	1 219 019	1 196 720	1 134 994	1 163 035	1 172 331	1 189 238
Počet obyvatel (mil.)	124 740	125 741	127 120	128 105	128 603	128 983	129 121

Zdroj: Eurostat, dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/data/database, vlastní zpracování

Tato skupina zemí byla z pohledu výše nezaměstnanosti a záporného růstu hrubého domácího produktu nejvíce postiženou finanční krizí. V jižní skupině se nachází 6 členských zemí Evropské unie. V roce 2012 tvořily jižní země 26% podíl z celkového počtu obyvatel Evropské unie. Ve skupině se v daném roce vybralo 22,5 % z celkových daňových příjmů Evropské unie. Podíl vybraných daňových příjmů k počtu obyvatel skupiny se od 2009 snížil přibližně o 2,5 %. Největší podíl daňových výnosů v rámci skupiny jižních zemí pravidelně plyne z Itálie, zhruba z 59 %.

5 Statistické vyhodnocení dat

V poslední části diplomové práce je zpracována analýza za účelem zjištění, zda finanční krize ovlivnila strukturu daňového mixu jednotlivých skupin členských zemí Evropské unie. Analýza je provedena testováním procentuálních změn jednotlivých skupin daní. Zjištěním statistické významnosti se potvrdí či vyvrátí celkový vliv finanční krize na strukturu daňových mixů.

K testování je použit párový test Studentova t-rozdělení. Pomocí něj je zjištěno, zda je průměrný rozdíl u vybraného vzorku párů náhodný či statisticky významný. U náhodného páru se jedná o nezávislé proměnné. U statisticky významného rozdílu jde o závislé veličiny. Měření je provedeno na vybraném vzorku výběrového souboru, jsou porovnávána měření před změnou daně a po ní. Testování proti sobě vždy podléhá nulová a alternativní hypotéza. Nulová hypotéza (H_0) vyjadřuje, že střední hodnota měření před a po pokusu se rovnají, neboli rozdíl středních hodnot párových měření je nulový. Alternativní hypotéza (H_1) naopak vyjadřuje nerovnost středních hodnot.[46] O výsledku testu je rozhodnuto na základě porovnání p-hodnoty s hladinou alfa.

Analyzované roky byly vybrány z období let 2007-2009, při zkoumání reakce na krizi je počítáno s možností projevu určitého časového zpoždění. Pro statistické výpočty a vizuální kontrolu normality dat byl v této kapitole používán analytický software Statistica 12. v české verzi.

5.1 Přímé daně

Při srovnávání přímých daní se k nim velmi často přiřazuje i sociální pojištění, k němu bude ale z důvodu lepší vypovídací schopnosti přistupováno samostatně. Skupina přímých daní patří do oblasti, v níž společná evropská harmonizace nepokročila v posledních letech příliš daleko. Samotných příčin je hned několik, mezi nejpodstatnější patří neochota států vzdát se národní suverenity rozhodování v otázkách účetních a

[46] Parametrické testy - Studentů v t-test. Vfu.cz [online]. [cit. 2016-03-06]. Dostupné z:http://cit.vfu.cz/statpotr/POTR/Teorie/Predn3/ttest.htm

daňových systémů své země. Neochota států dobrat se k dohodě zcela pozastavila harmonizační snahy ze strany Evropské unie. K přijetí a implementaci směrnice je totiž zapotřebí dosáhnout jednomyslné shody. V posledních letech tak nabývají na významu rozsudky Evropského soudního dvora. Tyto judikáty v podstatě představují precedenty, podle kterých se musí členské státy chovat. Tímto způsobem dochází nepřímo k vynucení úpravy národní legislativy, která by byla jinak v rozporu s rozhodnutím Evropského soudního dvora. Přesto zemím zůstává široká oblast pro odlišnou daňovou úpravu zákonů a mezi zeměmi se vyskytují značné rozdíly.

Co se týká společného postupu členských států, v oblasti reforem docházelo po roce 2000 k rozsáhlému snižování daňových sazeb, úpravám konstrukčních prvků základu daně, zavádění zvláštních odpočtů. Tyto úpravy daňových systémů měly vést k povzbuzení přílivu investic do země a trvaly zhruba do roku 2008.

Přímé daně jsou dle své charakteristiky silně procyklické, proto se předpokládá, že finanční krize na ně měla statisticky významný vliv a vedla ke snížení jejich podílu na celkovém daňovém mixu. K výraznému snížení mohlo přispět předkrizové nastavení daňové politiky členských států, směrem ke snižování daňové zátěže u práce. Účelem toho byla snaha o povzbuzení nabídkové strany práce a snížení rostoucí míry nezaměstnanosti.

T-test hypotézy:

H_0: Hodnota průměrného podílu přímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu přímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 12: Podíl přímých daní za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	38,9	36,7	Lucembursko	38,0	37,6
Bulharsko	20,6	20,3	Maďarsko	26,3	24,9
Česká republika	23,2	21,7	Malta	38,5	40,6
Dánsko	62,2	62,7	Holandsko	30,5	31,8
Německo	32,0	29,9	Rakousko	32,9	30,1
Estonsko	24,7	21,2	Polsko	25,2	23,5
Irsko	39,5	38,8	Portugalsko	29,5	29,0
Řecko	25,8	27,9	Rumunsko	24,0	24,4
Španělsko	33,7	32,7	Slovinsko	24,0	22,3
Francie	27,7	24,5	Slovensko	22,3	19,2
Itálie	35,7	35,9	Finsko	41,4	38,3
Kypr	33,5	31,8	Švédsko	42,7	42,1
Latvia	33,5	27,0	Velká Británie	49,0	46,1
Lithuania	30,3	19,8			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 13: Párový t-test u přímých daní

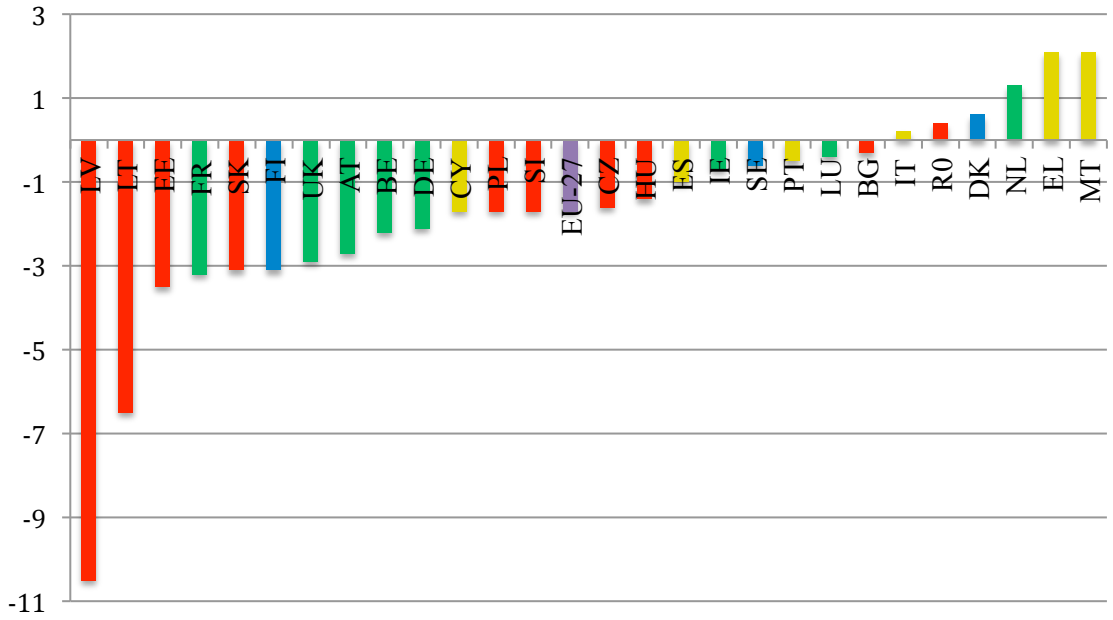
	2008	2009
Průměr	32,79296037	31,13827741
Počet pozorování	27	
t	3,335588151	
t krit.(26)	1,706	
p	0,002569047	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracován

Na základě údajů z tabulky č. 13 zamítáme nulovou hypotézu H0 o statistické nevýznamnosti. Finanční krize měla prokazatelně statisticky významný vliv na změnu struktury daňového mixu uvnitř členských států Evropské unie.

Závěr o statisticky významném vlivu finanční krize platí kompletně pro skupinu přímých daní. Vliv na jednotlivé podskupiny se může značně lišit. Proto bude dále analyzován vliv krize na podíl daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmu právnických osob a ostatní přímé daně neboli majetkové daně. Je možné, že statisticky významný vliv nastal pouze u některých podskupin daní.

Graf 26: Změny ve struktuře přímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Výše uvedený graf č. 26 znázorňuje rozdíl ve struktuře přímých daní na daňovém mixu v jednotlivých členských státech mezi lety 2008-2009. Je patrné, že ve většině členských států došlo ke snížení podílu. Navýšení podílu se týkalo pouze 6 členských států, z nichž 3 byly ze skupiny jižních států, další skupiny byly zastoupeny vždy po jednom státu. Mezi roky 2008-2009 se podíl přímých daní průměrně snížil o 1,7 %. Největší úbytek se týkal pobaltských států řadících se do východní skupiny - Litvy (-10,5 %), Lotyšska (-6,5 %), Estonska (-3,5 %). Mírné nárůsty v podílu pak nastaly u Malty a Řecka (+2,1 %), Holandska (+1,3 %).

5.1.1 Daň z příjmu fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob představuje oblast s jednou z největších možností rozdílné úpravy základu daně mezi všemi členskými státy Evropské unie. Díky nepříliš rozvinuté harmonizaci uvnitř společenství dochází v rámci členských zemí k různorodé úpravě národní legislativy zohledňující zvyky a tradice dané země. Velké odlišnosti panují zejména u zohledňování sociálního postavení daňového poplatníka.

Členské státy se mezi sebou liší v hranici, od které považují poplatníka za sociálně slabšího, vyžadujícího státní podporu. Jeho zařazení se určuje podle daňového pásma, jež se liší dle velikosti příjmu. Sociální postavení daňového subjektu lze zohlednit pomocí slev na dani, odpočitatelnými položkami, daňovými zvýhodněními na rodinné příslušníky. Česká republika používá od roku 2008 rovnou daň z příjmu fyzických osob ve výši 15%. Ve velkém počtu členských zemí se ale nadále uplatňují progresivní daňová pásma, například v sousedním Německu. Při celkovém hodnocení daňové zátěže je potřeba zohlednit nejen výši daňové sazby, ale zejména konstrukční prvky tvořící základ daně.[47]

Průměrný podíl všech členských států u daně z příjmu fyzických osob vykazoval před vypuknutím finanční krize stabilní podíl pohybující se od roku 2000 okolo 21 % se změnami v rozmezí +/-1%. Tato hodnota ale v sobě skrývala značné rozdíly mezi skupinami, kdy v severské skupině států se podíl dlouhodobě pohyboval okolo 40% podílu a u východních naopak okolo 15%. V tomto případě je tak předpokladem, že finanční krize neměla statisticky významný vliv na vývoj členských zemí.

T-test hypotézy:

H_0: Hodnota průměrného podílu daně z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu daně z příjmu fyzických osob na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu daně na celkovém daňovém mixu.

[47] ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii . 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9

Tabulka 14: Podíl daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	28,4	28,2	Lucembursko	21,7	20,6
Bulharsko	9,0	10,2	Maďarsko	19,0	18,5
Česká republika	10,7	10,8	Malta	17,8	19,7
Dánsko	52,6	55,2	Holandsko	18,4	22,4
Německo	23,2	23,1	Rakousko	24,4	23,4
Estonsko	19,5	16,0	Polsko	15,6	14,6
Irsko	27,9	27,8	Portugalsko	17,0	18,4
Řecko	15,0	16,3	Rumunsko	12,1	13,1
Španělsko	22,3	23,0	Slovinsko	15,7	15,7
Francie	18,1	18,0	Slovensko	9,4	8,5
Itálie	27,4	27,2	Finsko	30,9	31,2
Kypr	13,0	11,2	Švédsko	35,8	35,1
Latvia	21,8	20,4	Velká Británie	28,5	30,0
Lithuania	21,3	13,6			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

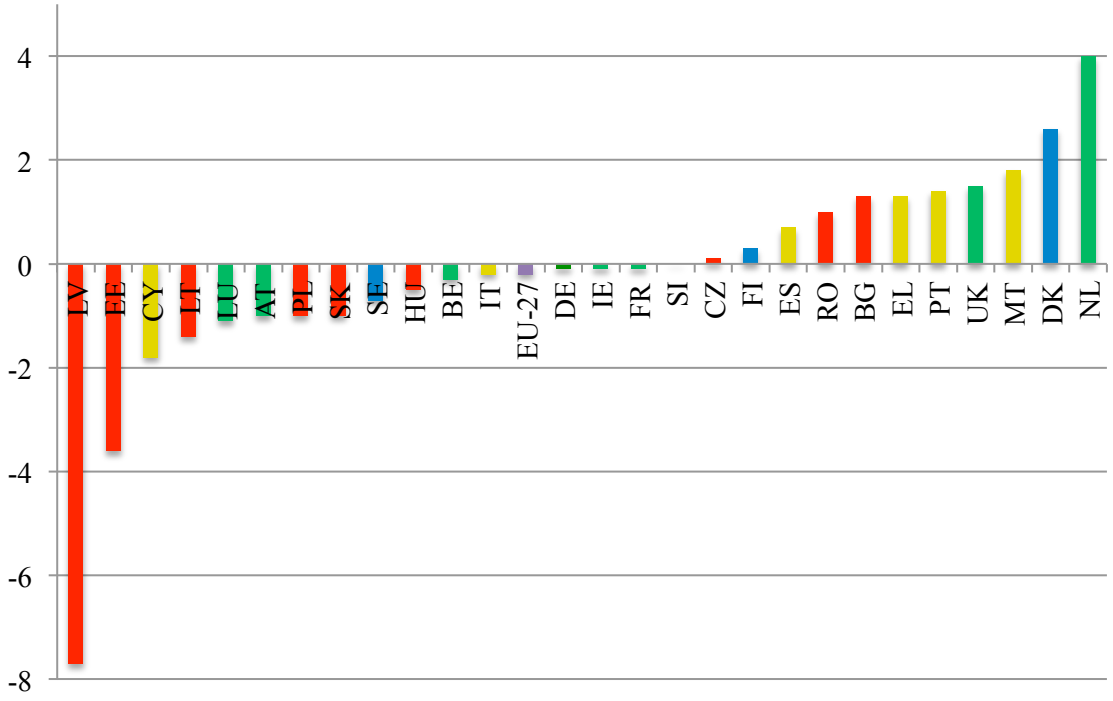
Tabulka 15: Párový t-test u fyzických osob

	2008	2009
Průměr	21,35256337	21,18591463
Počet pozorování	27	
t	0,408179472	
t krit.(26)	1,706	
p	0,686483998	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Dle vypočtené tabulky nezamítáme nulovou hypotézu H0. Platí tak předpoklad, že finanční krize neměla u daně z příjmů fyzických osob statisticky významný vliv na mírné snížení podílu daně na celkovém daňovém mixu u 27 členských států Evropské unie. Změny, které nastaly v jednotlivých členských státech, mohou být z části přisuzovány finanční krizi, ale její celkový vliv se statisticky nepotvrdil.

Graf 27: Změny ve struktuře daně z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Výše uvedený graf č. 27 vykazuje změny ve struktuře daně z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech, které proběhly mezi lety 2008-2009. Z dvaceti sedmi sledovaných zemí došlo u 11 z nich ke zvýšení, u 15 ke snížení podílu a pouze Slovinsko zůstalo bez jakékoliv změny. Jak je možné vidět, z grafu nelze usuzovat o obecném trendu zemí k výraznému snižování či naopak nárůstu podílu daně z příjmů fyzických osob na úkor jiné daně. Největší nárůst zaznamenalo Holandsko (+4 %), Dánsko (+2,6 %) a Malta (+1,8 %). Tyto nárůsty lze přičítat protikrizovým opatřením, které státy zavedly. Největší poklesy nastaly u pobaltských států východní skupiny Litvy (-7,7 %) a Estonska (-3,6 %).

5.1.2 **Daň z příjmu právnických osob**

Názory na samotnou existenci daně z příjmů právnických osob se v řadě zemí různí, mnozí teoretici ji zcela odmítají a považují za něco nadbytečného. Korporace v zemi vytvářejí přidanou hodnotu, stojí za hospodářským růstem a zajišťují pracovní místa pro daňové poplatníky, z jejichž příjmu jsou odváděny daně. I přes tuto skutečnost existuje tato daň dodnes ve všech členských státech Evropské unie. Všichni ji chápou jako významný nástroj daňové konkurence, umožňující přilákat nové zahraniční investice do země. Její podíl na celkových daňových výnosech se mezi zeměmi výrazně liší.

Zejména v období počátku krize se státy snažily využít této skupiny daní jako vhodného konkurenčního nástroje pro podporu přílivu investic do země a díky nim dosáhnout vyššího ekonomického výstupu. V důsledku motivace firem pro tvorbu nových pracovních míst, podporu vytváření přívětivého daňového systému pro podnikání a zároveň krachu některých firem, se dá očekávat statisticky významný vliv finanční krize na pokles podílu daně z příjmu právnických osob na celkovém daňovém mixu.

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu daně z příjmu právnických osob na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu daně z příjmu právnických osob na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 16: Podíl daně z příjmů právnických osob za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	7,6	5,6	Lucembursko	14,3	14,7
Bulharsko	9,8	8,8	Maďarsko	6,5	5,4
Česká republika	12,2	10,5	Malta	18,4	18,3
Dánsko	6,9	4,9	Holandsko	8,8	5,6
Německo	6,9	5,0	Rakousko	6,2	4,4
Estonsko	5,1	5,2	Polsko	7,9	7,2
Irsko	9,8	8,7	Portugalsko	11,1	9,2
Řecko	7,8	8,1	Rumunsko	10,7	9,9
Španělsko	8,6	7,5	Slovinsko	6,7	4,9
Francie	6,3	3,0	Slovensko	10,7	8,8
Itálie	7,2	5,7	Finsko	8,1	4,7
Kypr	18,4	18,4	Švédsko	6,3	6,4
Latvia	10,9	5,9	Velká Británie	9,6	8,0
Lithuania	8,9	6,0	EU-27	9,3	7,8

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

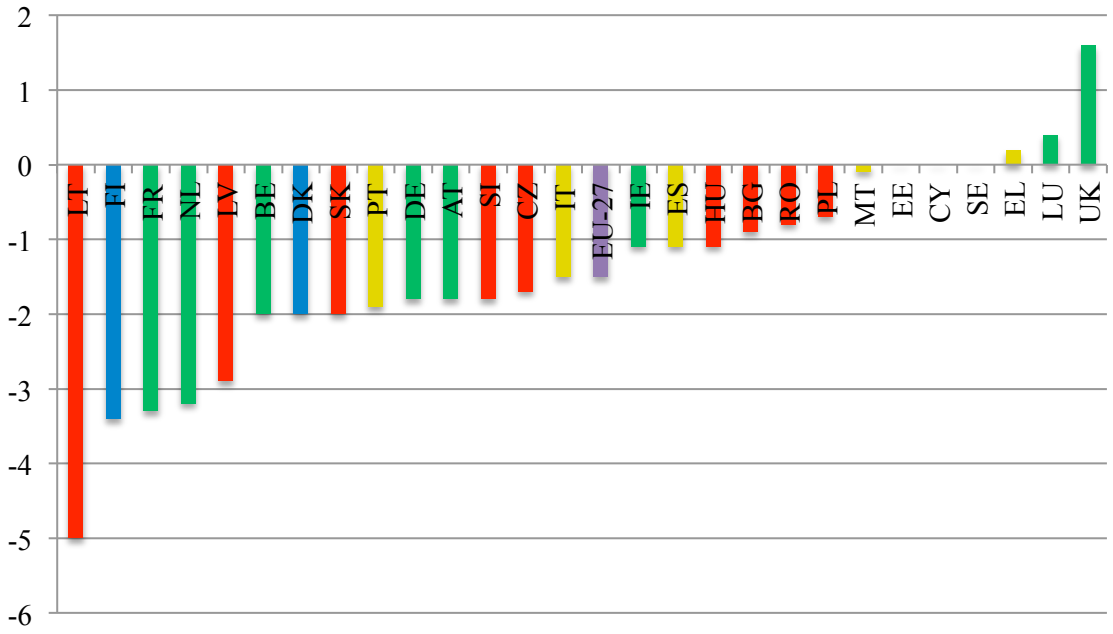
Tabulka 17: Párový t-test u právnický osob

	2008	2009
Průměr	9,326267333	7,810643407
Počet pozorování	27	
t	6,176503512	
t krit.(26)	1,706	
p	0,000002	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Podle výsledků tabulky zamítáme nulovou hypotézu H0 a přijímáme alternativní hypotézu H1. Došlo k potvrzení předpokladu, že finanční krize měla statisticky významný vliv na podíl daňového mixu 27 členských zemí EU. U daně z příjmů můžeme jednoznačně potvrdit významný vliv krize na snížení podílu. U střední hodnoty jednotlivých období můžeme sledovat prokazatelné snížení podílu na celkových daňových příjmech.

Graf 28: Změny ve struktuře daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Výše uvedený graf č. 28 znázorňuje, že u většiny členských států došlo k poklesu podílu daně z příjmu právnických osob. Nárůst podílu proběhl pouze u 3 zemí, z nichž dvě pocházely ze západní skupiny zemí. Ve Velké Británii narostl podíl o 1,6%, v Lucembursku o 0,4% a v Řecku o pouhých 0,2%. Naopak snižování se odehrávalo opět nejvýrazněji v Lotyšsku (-5%), dále pak Finsku (-3,4%) a Francii (-3,3%). Zatímco u daně z příjmů fyzických osob se nedal určit jednoznačný trend, u daně z příjmů právnických osob je patrný výrazný propad. Razantní pokles je lépe viditelný u grafu č. mapujícího vývoj průměrů členských zemí EU v kapitole 4.2.2.

5.1.3 **Ostatní přímé daně**

Do skupiny ostatních přímých daní se řadí všechny ostatní daně vztahující se ke zdanění majetku daňového poplatníka. Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka se tyto daně řadí mezi tzv. in rem daně neboli daň na věci v jeho movité i nemovité podobě. Daňová povinnost u nich vyplývá z vlastnického práva k věci, stanovení jejich výše a výběr je proto pro daňovou správu jednoduchý. Výběr majetkových daní je důležitý zejména pro financování veřejných potřeb na místní úrovni.

Zastoupení majetkových daní není v nynějších daňových mixech členských zemí již tak široce uplatňované, jak tomu bývalo v dobách minulých. V dnešní době tvoří pouze jakési doplnění ke zdanění příjmu a spotřeby poplatníka. Přestože se majetkové daně řadí mezi jedny z nejstarších uplatňovaných daní na evropském území, v současných daňových mixech členských zemí zastávají poměrně stabilní, avšak nízký podíl na celkových daňových výnosech.

V porovnání s předchozími dvěma skupinami představují zanedbatelný podíl, proto se nepředpokládá, že by došlo ke statisticky významným změnám v důsledku příchodu krize.

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu ostatních přímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu ostatních přímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 18: Podíl ostatních přímých daní za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	2,9	3,0	Lucembursko	2,0	2,3
Bulharsko	1,9	1,2	Maďarsko	0,8	1,1
Česká republika	0,3	0,3	Malta	2,2	2,6
Dánsko	2,7	2,6	Holandsko	3,4	3,8
Německo	1,9	1,7	Rakousko	2,3	2,3
Estonsko	0,0	0,0	Polsko	1,7	1,7
Irsko	1,8	2,3	Portugalsko	1,4	1,3
Řecko	3,0	3,6	Rumunsko	1,2	1,4
Španělsko	2,7	2,2	Slovinsko	1,6	1,7
Francie	3,3	3,4	Slovensko	2,2	2,0
Itálie	1,2	3,0	Finsko	2,4	2,4
Kypr	2,1	2,2	Švédsko	0,6	0,6
Lotyšsko	0,8	0,7	Velká Británie	10,9	8,1
Litva	0,1	0,2			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 19: Párový t-test u ostatních přímých daní

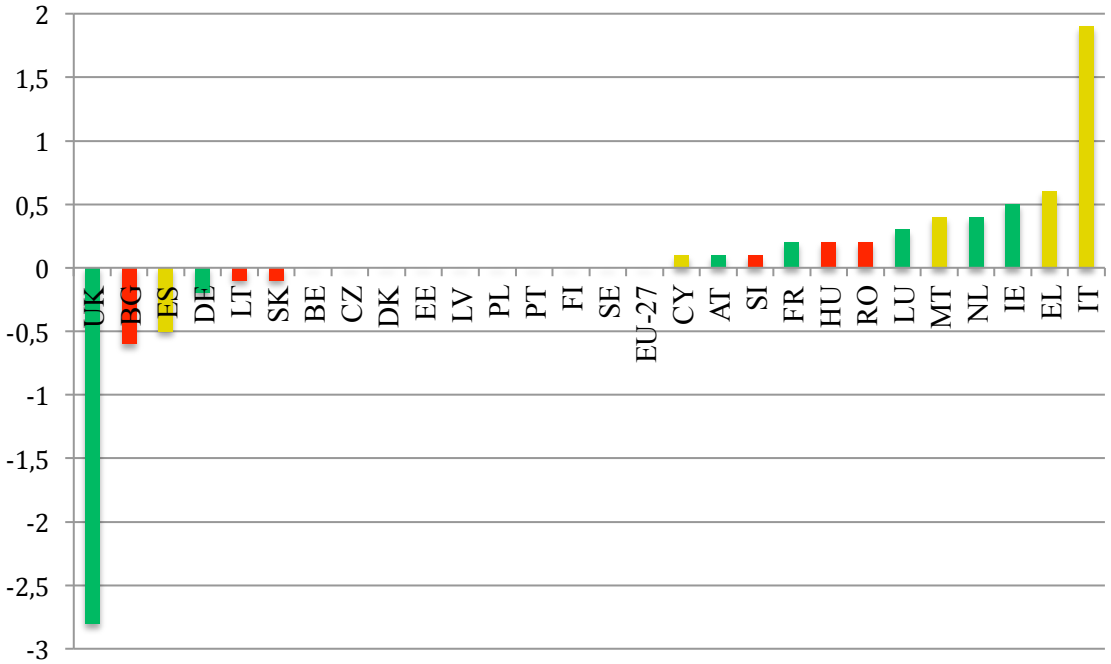
	2008	2009
Průměr	2,114130974	2,141717957
Počet pozorování	27	
t	-0,1980478	
t krit.(26)	1,706	
p	0,844547994	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Na základě údajů z tabulky č. 19 nelze zamítnout nulovou hypotézu H0, finanční krize neměla statisticky významný vliv na změnu struktury daňového mixu. Meziročně došlo k velmi nepatrnému rozdílu střední hodnoty, jenž nevypovídá o výraznější změně struktury daňových výnosů.

V grafu č. 29 vyjadřující změnu struktury ostatních přímých daní na daňovém mixu lze pozorovat, že u třetiny zemí nedošlo k žádné změně. Pokles zaznamenalo 6 členských států, nejvyšší proběhl ve Velké Británii (-2,8 %), v ostatních případech se jednalo o změny v setinách procent. K nárůstu došlo u 12 zemí, ale opět jen v setinách procent, pouze u Itálie se podíl změnil o 1,9 %. Průměrný daňový mix u všech 27 členských států je mezi lety 2008-2009 nulový, mírné změny se mezi sebou v průměru vyrušily.

Graf 29: Změny ve struktuře ostatních přímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

5.2 Nepřímé daně

Již od počátku ekonomické integrace se oblast nepřímého zdanění stala předmětem intenzivního vyjednání v rámci zemí Evropské unie. O významu nepřímých daní vypovídají tři články ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství. V nich je vyžadováno, aby uplatňované nepřímé daně byly shodné na komodity putující z a do Evropské unie.[48] Harmonizace daňového práva je nezbytná k zajištění fungování společného evropského trhu bez bariér pro volný pohyb zboží, osob, kapitál a služeb. Cílem bylo odstranění bariér obchodu, které představovaly zcela odlišné daňové systémy. Z tohoto důvodu se dochází u harmonizace nepřímých daní k největším pokrokům. Členské státy si uvědomují důležitost společné právní úpravy pro zajištění efektivního fungování vnitřního trhu. Rozdílná daňová úprava ale stále existuje v určitých oblastech. Vede k porušování mezinárodních podmínek hospodářské soutěže, přesouvání daňových základen do jiných členských států pro minimalizování daňové zátěže a jednotlivé státy přicházejí o případné příjmy do státní pokladny.

Nepřímé daně, na rozdíl od přímých daní, nezohledňují sociální postavení daňového poplatníka. U nepřímých daní dopadá daňové zatížení na každého poplatníka stejnou mírou. Určité zvýhodnění některých skupin představují pouze položky v nižších daňových sazbách, jež se uplatňují například na potraviny, léky a zdravotnické potřeby.

Přestože podle zkoumaného vývoje z kapitoly 4. 3. nepřímé daně v posledních letech rostou, v období mezi lety 2007-2009 poklesly. Tento pokles bylo možné pozorovat u všech podskupin nepřímých daní. Snížení v tomto období lze přičítat snížení disponibilních zdrojů poplatníků a tím jejich snížení celkové spotřeby zboží a služeb.

[48] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu nepřímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu nepřímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 20: Podíl nepřímých daní za roky 2007 a 2008

Země	2007	2008	Země	2007	2008
Belgie	30,2	29,6	**Lucembursko**	35,4	33,7
Bulharsko	51,1	55,3	**Maďarsko**	40,2	39,7
Česká republika	31,0	31,6	**Malta**	43,7	43,7
Dánsko	36,7	36,1	**Holandsko**	33,6	32,5
Německo	29,1	28,9	**Rakousko**	34,1	33,7
Estonsko	43,0	38,7	**Polsko**	41,4	42,1
Irsko	43,3	42,4	**Portugalsko**	45,0	43,7
Řecko	40,1	39,6	**Rumunsko**	43,4	42,7
Španělsko	32,1	30,7	**Slovinsko**	39,6	38,6
Francie	35,5	35,1	**Slovensko**	39,0	37,0
Itálie	34,8	32,9	**Finsko**	30,9	30,6
Kypr	46,8	46,3	**Švédsko**	35,4	39,1
Lotyšsko	41,3	38,3	**Velká Británie**	35,4	32,9
Litva	39,3	38,6			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Dle tabulky č. 21 nezamítáme nulovou hypotézu H0. Finanční krize neměla statisticky významný vliv na pokles podílu nepřímých daní. Meziročně došlo ke snížení střední hodnoty, přesto se nepodařilo zamítnout nulovou hypotézu o statistické nevýznamnosti pouze o pár desetin procenta.

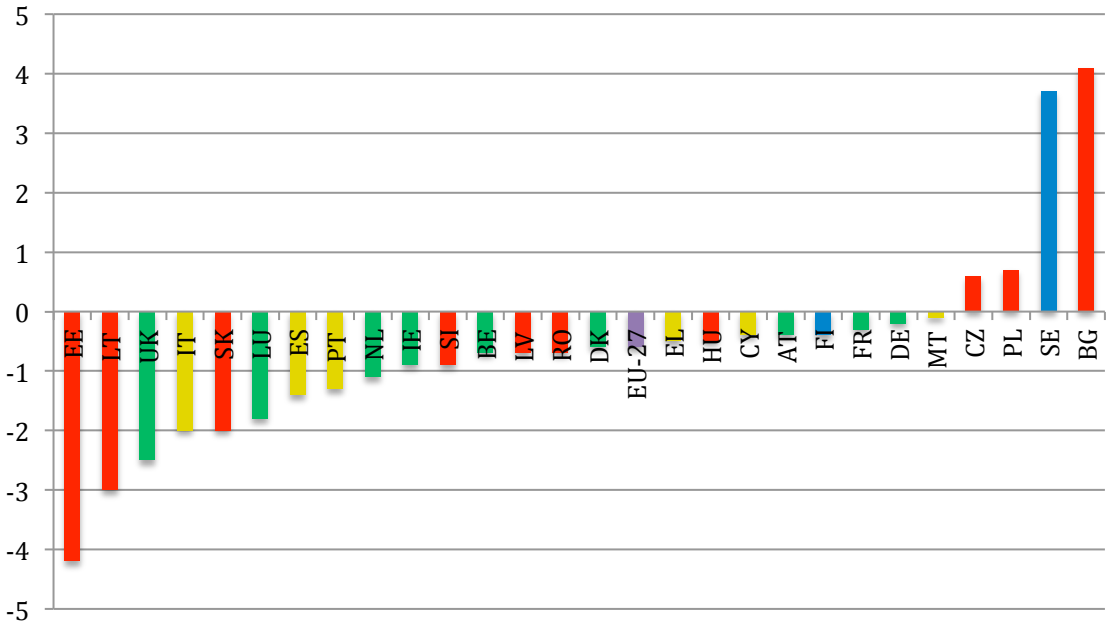
Tabulka 21: Párový t-test u nepřímých daní

	2007	2008
Průměr	38,20605	37,5564
Počet pozorování	27	
t	1,99914	
t krit.(26)	1,706	
p	0,056147	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Při pohledu na graf č. 30 změny podílu nepřímých daní v období mezi lety 2007-2008 je možné pozorovat odlišný přístup členských zemí k uplatňování zdanění nepřímých daní. Přestože by se mohlo zdát, že v reakci na příchod finanční krize přistoupila řada států k nárůstu nepřímých daní, tak z grafu je možné vyčíst, že ve sledovaném období došlo u většiny států k jejich poklesu. Průměrně podíl poklesl u 27 členských států o 0,6%. K nárůstu podílu nepřímých daní na daňovém mixu došlo pouze u 4 zemí. K největšímu přírůstků došlo v Bulharsku (4,1%) a Švédsku (3,7%). V porovnání s vývojem u ostatních členských států, byly nárůsty u těchto dvou zemí velmi netypicky vysoké. K největšímu poklesu poté došlo u Estonska (-4,2%), Lotyšska (-3%) a Velké Británie (-2,5%).

Graf 30: Změny ve struktuře nepřímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2007-2008



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Přestože v počátcích propuknutí finanční krize docházelo v řadě států k poklesu podílu nepřímých daní, od roku 2010 je možné pozorovat průměrný, postupně rostoucí podíl nepřímých daní na daňovém mixu členských států. K nárůstu podílu nepřímých daní přistoupila řada států z důvodu protikrizových opatření, kdy se snažily o přesunutí daňové zátěže z přímých daní, uvalených na práci do méně distorzních oblastí pro podpoření zdravého ekonomického růstu. O nepřímých daních panuje všeobecné přesvědčení, že jsou méně citlivé na změny hospodářského cyklu, proto je vhodné je více zařazovat jako hlavní složky daňových výnosů.

5.2.1 **Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je daní, která prošla v rámci Evropské unie největší přeměnou a daňovou úpravou. Před vznikem vnitřního volného prostoru pro pohyb zboží, kapitálu, osob a služeb fungovaly v členských zemích rozdílné systémy, které deformovaly hospodářskou soutěž. Z tohoto důvodu byl zaveden jednotný systém pro všechny členské státy. Dodnes daň z přidané hodnoty patří mezi oblasti podléhající nejširší harmonizaci a nejčastějším úpravám v rámci zemí Evropské unie. Rozsáhlé úpravě podléhá nejen úprava základu daně a daňových sazeb, ale i další aktivity spojené s daňovou kontrolou a evidence ze strany správy daní.

Ve většině zemí Evropské unie tvoří daň z přidané hodnoty největší podíl na celkových daňových výnosech. Zdanění skrz tuto daň probíhá přes několik mezičlánků, kdy konečné daňové břemeno nese koncový zákazník. V průběhu celého cyklu se průběžně odvádí daň na vstupu a nárokuje daň na výstupu. Tato oblast bývala v dřívějších letech předmětem rozsáhlých daňových úniků, a proto se v současné době podniká mnoho kroků k jejich minimalizaci a k tomu, aby jejich realizace byla v budoucích letech čím dál složitěji vykonatelná.

Oblast daně z přidané hodnoty se bezprostředně týká celého řetězce daně na vstupu a na výstupu a přenesení daňové zátěže na koncového zákazníka. Finanční krize zasáhla silně do sféry podnikatelů a tak se dá předpokládat statisticky významný vliv jejího dopadu do struktury daňových výnosů plynoucí z této daně.

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 22: Podíl daně z přidané hodnoty za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	15,7	16,0	**Lucembursko**	16,8	17,3
Bulharsko	33,8	31,1	**Maďarsko**	19,3	21,3
Česká republika	19,7	20,6	**Malta**	23,3	22,9
Dánsko	21,0	21,3	**Holandsko**	18,5	18,3
Německo	18,3	19,0	**Rakousko**	18,2	18,9
Estonsko	24,9	24,8	**Polsko**	23,4	23,4
Irsko	24,6	22,7	**Portugalsko**	25,6	22,9
Řecko	22,7	21,1	**Rumunsko**	28,2	24,7
Španělsko	15,5	13,5	**Slovinsko**	22,8	21,6
Francie	16,5	16,4	**Slovensko**	23,8	23,4
Itálie	13,9	13,3	**Finsko**	19,5	20,2
Kypr	27,4	26,0	**Švédsko**	20,0	20,7
Lotyšsko	23,0	22,5	**Velká Británie**	16,9	16,4
Litva	26,0	24,2			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 23: Párový t-test u daně z přidané hodnoty

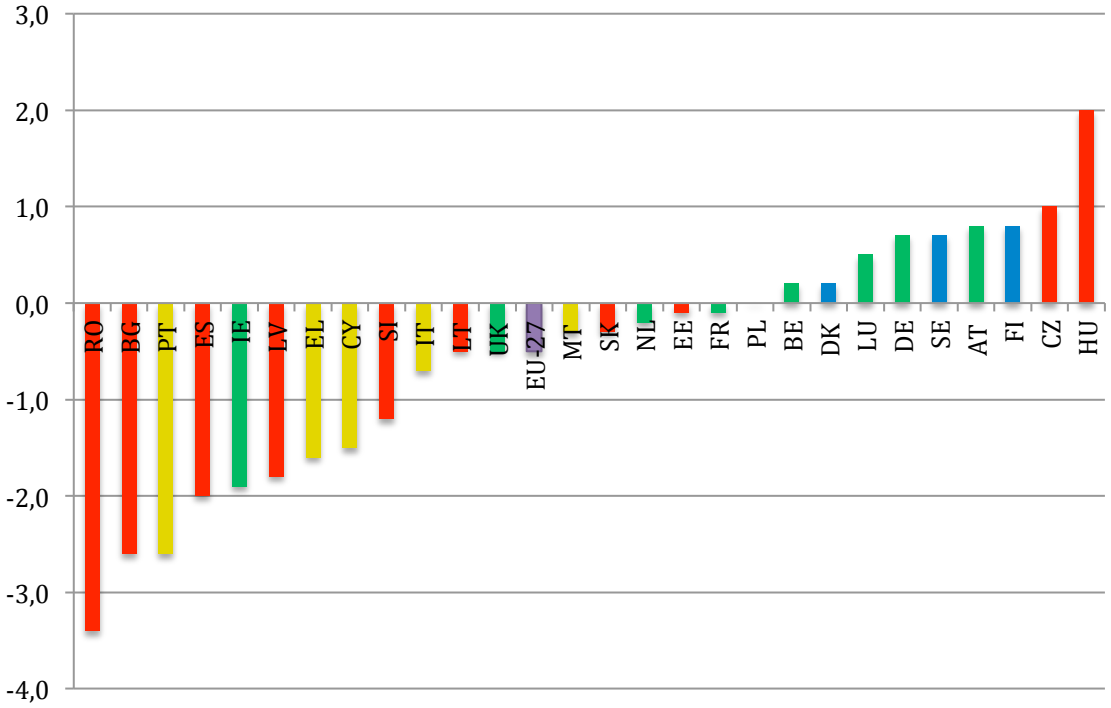
	2008	2009
Průměr	21,45299111	20,91473407
Počet pozorování	27	
t	2,161352387	
t krit.(26)	1,706	
p	0,040057407	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Na základě tabulky č. 23 zamítáme nulovou hypotézu H0 a je přijata alternativní hypotéza H1. Podle alternativní hypotézy platí, že finanční krize měla celkově statisticky významný vliv na strukturu daňových výnosů členských států.

Dle uvedeného grafu, znázorňující změny podílu daně z přidané hodnoty na celkovém daňovém mixu mezi lety 2008-2009, je možné pozorovat u třetiny členských států nárůst a u dvou třetin zřetelný pokles podílu. Průměrný pokles celé skupiny členských států byl o 0,5%. Největších rozdílů bylo dosaženo ve skupině východních zemí, Maďarska (+2%) a České republiky (+1%) došlo k nejvyššímu přírůstku. Nejvýraznější úbytek podílu nastal u Rumunska (-3,4%) a Bulharska (-2,6%).

Graf 31: Změny ve struktuře daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

5.2.2 **Spotřební daně**

Oblast spotřebních daní prošla, podobně jako daň z přidané hodnoty, řadou úprav vedoucích k harmonizaci daňové legislativy. Velká pozornost je obecně věnována vyrovnávání jednotlivých daňových sazeb, aby nebyli zvýhodňováni domácí výrobci nižšími či nulovými sazbami daně a nedocházelo k porušení rovné hospodářské soutěže. V současné době jsou proto stanoveny minimální sazby daně.

Existence spotřebních daní v národních daňových systémech bývá zdůvodňována snahou o zamezení škodlivé daňové spotřeby, jež má neblahý vliv na zdraví daňových poplatníků. U předmětů spotřebních daní bývá ale velmi nízká cenová elasticita, a proto slouží pouze jako další zdroj finančních prostředků plynoucích do státní pokladny a plnících fiskální funkci.

Spotřební daně představují v dnešních daňových systémech důležitý a stabilní zdroj daňových výnosů. Uplatňují se standardně ve všech daňových systémech. Komodity, u kterých je spotřební daň uvalena, se vyznačují oproti ostatním výrazně vyšším daňovým zatížením, protože samotná částka daně vstupuje do základu pro výpočet všeobecné spotřební daně.[49]

T-test hypotézy:

H_0: Hodnota průměrného podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

[49] ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii . 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN978-80-7201-881-9

Tabulka 24: Podíl spotřebních daní za roky 2008 a 2009

Země	2008	2009	Země	2008	2009
Belgie	4,7	4,9	Lucembursko	9,8	9,7
Bulharsko	18,4	18,8	Maďarsko	8,3	8,9
Česká republika	9,5	10,9	Malta	9,0	8,8
Dánsko	6,6	6,8	Holandsko	6,0	6,0
Německo	6,6	6,8	Rakousko	5,8	5,8
Estonsko	10,4	14,1	Polsko	13,0	11,9
Irsko	8,3	9,6	Portugalsko	8,3	8,8
Řecko	7,2	8,4	Rumunsko	9,6	11,8
Španělsko	6,6	7,2	Slovinsko	9,0	11,1
Francie	4,9	5,1	Slovensko	9,3	9,8
Itálie	4,5	4,9	Finsko	7,7	8,0
Kypr	8,6	9,1	Švédsko	5,8	6,2
Lotyšsko	11,0	13,9	Velká Británie	8,6	10,1
Litva	9,9	11,4			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 25: Párový t-test u spotřebních daní

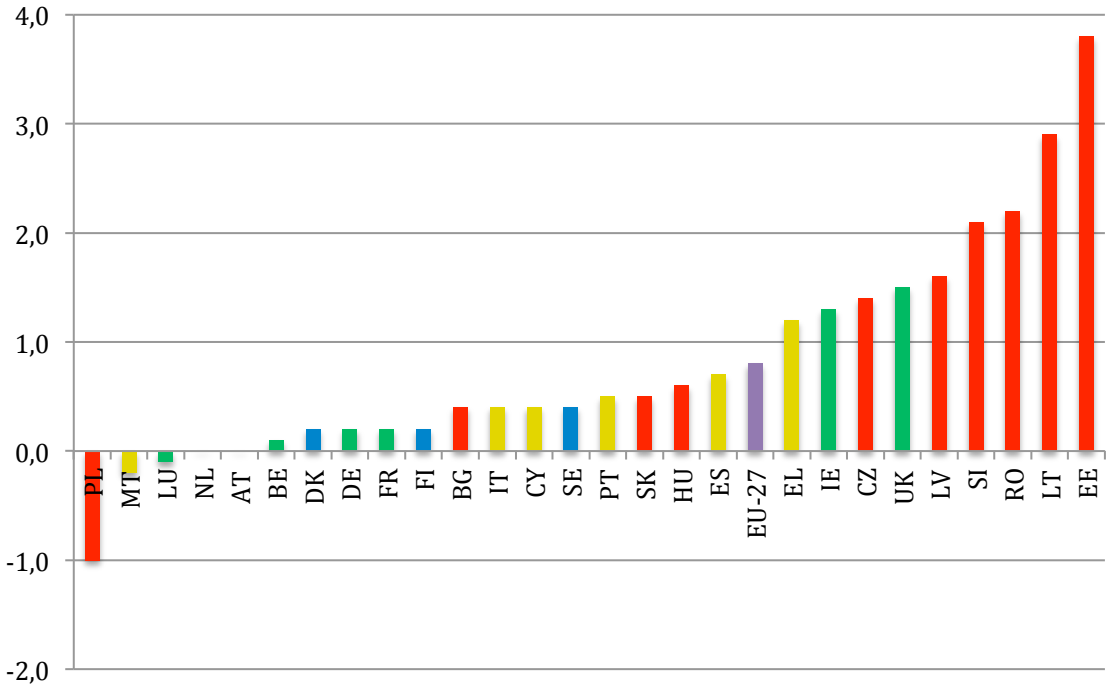
	2008	2009
Průměr	8,426352185	9,215474815
Počet pozorování	27	
t	-3,985292671	
t krit.(26)	1,706	
p	0,000485778	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Z tabulky č. 25 jednoznačně vyplívá, že dochází k zamítnutí nulové hypotézy H0. Přijata je alternativní hypotéza, kdy finanční krize měla prokazatelně statisticky významný vliv na strukturu daňového mixu 27 členských zemí Evropské unie. V meziročním srovnání došlo k výrazné změně středních hodnot.

Podle grafu vyjadřujícího změny podílu spotřebních daní na daňovém mixu mezi lety 2008 a 2009, se zvýšil průměrný podíl za všechny členské státy o 0,8%. Pouze ve 3 členských zemích se mírně snížil podíl této daně, u 2 zemí nedošlo k žádné změně a u 22 zemí se meziročně navýšil podíl. Jediným státem, který měl procentní pokles podílu spotřebních daní, bylo Polsko. Nejvyšším nárůstem se vyznačovaly země východní skupiny: Estonsko (+3,8%), Lotyšsko (+2,9%) a Rumunsko (+2,2%).

Graf 32: Změny ve struktuře daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

5.2.3 **Ostatní nepřímé daně**

Skupina ostatních nepřímých daní v sobě zahrnuje tzv. ekologické daně uvalované na znečišťování životní prostředí, silniční daň a clo. Tato skupina patří mezi méně významné položky ve strukturách daňového mixu členských zemí, avšak do budoucích let by se její podíl na daňových výnosech měl výrazně zvyšovat. Tato skupina daní v sobě skrývá nejednu výhodu, na rozdíl od ostatních skupin nevytváří negativní vlivy, které by mohly ohrozit hospodářský růst. Z hlediska celoevropských snah o postupné snižování daňového zatížení práce se ekologické daně jeví jako vhodný nástroj substituce. Její rozsáhlejší uplatňování by podpořilo ochranu životního prostředí a vytváření negativních jevů majících škodlivý vliv na přírodní zdroje.

Implementace jednotlivých směrnic zabývajících se energetickými daněmi do národní legislativy se v členských zemích potkala s různou mírou úspěchu. Do roku 2007 vykazovaly energetické daně stabilní podíl, od propuknutí krize dochází k mírnému snižování jejich podílu na celkových daňových výnosech. Rozdíly v uplatňování těchto daní v daňových systémech členských zemí jsou velmi výrazné. Zejména severské a některé ze západních států provedly v posledních letech rozsáhlé reformy vedoucí k vyššímu využití ekologických daní v národní daňové soustavě. Některé státy, především ty z východní skupiny, k nim nepřistupují příliš ochotně. Nepředpokládá se tedy jejich výraznější změna v důsledku příchodu krize.

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu ostatních nepřímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu ostatních nepřímých daní na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na snížení podílu přímých daní na celkovém daňovém mixu.

Tabulka 26: Podíl ostatních nepřímých daní za roky 2007 a 2008

Země	2007	2008	Země	2007	2008
Belgie	9,0	9,1	Lucembursko	9,3	7,1
Bulharsko	2,7	3,0	Maďarsko	11,9	12,0
Česká republika	2,5	2,4	Malta	11,8	11,4
Dánsko	8,8	8,5	Holandsko	7,9	7,9
Německo	4,2	4,0	Rakousko	9,8	9,8
Estonsko	3,4	3,5	Polsko	5,5	5,8
Irsko	11,7	9,6	Portugalsko	10,7	9,8
Řecko	9,3	9,7	Rumunsko	5,1	5,0
Španělsko	10,0	8,6	Slovinsko	8,4	6,8
Francie	13,8	13,7	Slovensko	3,9	3,9
Itálie	15,6	14,4	Finsko	3,6	3,4
Kypr	12,0	10,3	Švédsko	10,5	13,3
Lotyšsko	4,9	4,3	Velká Británie	8,5	7,3
Litva	2,9	2,7			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

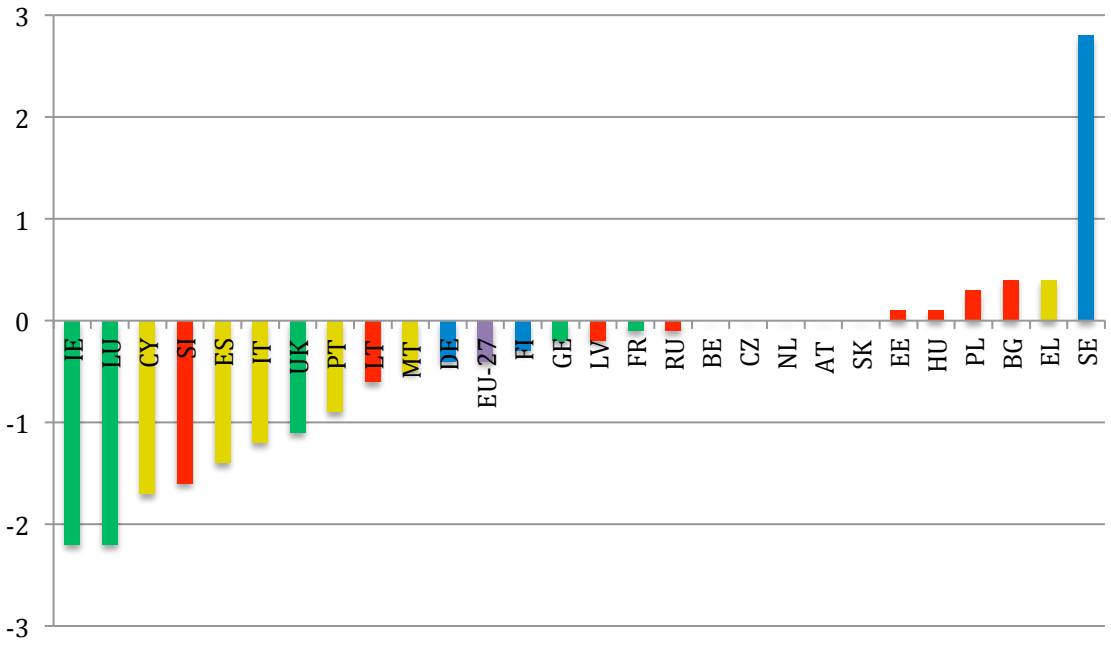
Tabulka 27: Párový t-test u ostatních nepřímých daní

	2008	2009
Průměr	8,064783	7,677056
Počet pozorování	27	
t	2,044488	
t krit.(26)	1,706	
p	0,051154	
α	0,050000	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Dle tabulky č. 27 nedochází k zamítnutí nulové hypotézy H0. Finanční krize neměla statisticky významný vliv na změny ve struktuře daňového mixu. Avšak při pohledu na nízkou hodnotu p je jasné, že k potvrzení nulové hypotézy došlo jen o setiny procenta. Rozdíl mezi středními hodnotami v pozorovaných letech je výrazná.

Graf 33: Změny ve struktuře ostatních nepřímých daní na celkových daňových příjmech mezi lety 2008-2009



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Při pohledu na graf č. 33 zobrazující změny podílu ostatních nepřímých daní na celkovém daňovém mixu můžeme sledovat, že jedinou zemí výrazně se vymykající mezi všemi ostatními, je Švédsko. V ní došlo mezi lety 2008 a 2009 k nárůstu podílu o 2,8%. Průměrný podíl 27 členských států za dané období přitom poklesl o 0,7%. U 5 členských států zůstal podíl nezměněn. Mírný nárůst nastal u dalších 5 zemí, ve většině však nastal pokles. Největší pokles podílu nastal v Irsku a Lucembursku (-2,2%).

5.3 Sociální pojištění

Oblast sociálního pojištění podléhá v rámci Evropské unie rozsáhlé koordinaci právních předpisů. Společně koordinované předpisy jsou nezbytnou součástí fungování volného pohybu osob a migrací osob za prací do jiných členských států v rámci Evropské unie. Pro národní správce daní z nich vyplývá povinnost chovat se k osobám z jiných členských států jako k vlastním státním příslušníkům, aby jim nebyla omezena možnost pohybu za prací. Členské státy se vyznačují odlišnými principy a institucionálními uspořádáními, proto v rámci koordinace zůstává zachována národní úprava beze změn. Odlišnosti mezi národními soustavami tak zůstávají. Koordinace se jen týká nahrazení národních pravidel, která by byla pro migrující osoby nevýhodná. V dnešní době tak koordinace funguje na těchto principech: rovného zacházení, aplikace právního řádu jediného států k zabránění dvojího zdanění, sčítání dob pojištění a zachování dosavadně nabytých práv i v případě přestěhování do jiného členského státu. Zabránění dvojího zdanění je dosahováno uzavíráním bilaterálních smluv mezi jednotlivými státy.[50]

V rámci zemí panovaly do roku 2007 tendence k mírnému snižování daňového zatížení práce a sociálního pojištění. Od počátku finanční krize ale dochází k průměrnému zvýšení daňových výnosů plynoucích ze sociálního pojištění zejména z důvodu získání finančních prostředků do státních rozpočtů členských států Evropské unie.

T-test

H_0: Hodnota průměrného podílu sociálního pojištění na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí nezměnila, finanční krize tedy neměla statisticky významný vliv na případné změny ve struktuře daňového mixu.

H_1: Hodnota průměrného podílu sociálního pojištění na celkových daňových příjmech se v období před začátkem krize a v roce propuknutí změnila, finanční krize měla statisticky významný vliv na zvýšení podílu sociálního pojištění na celkovém daňovém mixu.

[50] Koordinace sociálního zabezpečení [online]. Česká republika: Česká správa sociálního zabezpečení, 2015 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/socialni-zabezpeceni/

Tabulka 28: Podíl sociálního pojištění za roky 2007 a 2008

Země	2007	2008	Země	2007	2008
Belgie	31,0	31,5	Lucembursko	27,6	28,3
Bulharsko	24,4	24,1	Maďarsko	34,1	34,0
Česká republika	43,8	45,1	Malta	17,0	17,9
Dánsko	2,0	2,0	Holandsko	34,8	37,0
Německo	39,3	39,1	Rakousko	33,9	33,6
Estonsko	33,3	36,6	Polsko	34,3	33,0
Irsko	15,8	18,1	Portugalsko	26,0	26,8
Řecko	34,4	34,7	Rumunsko	33,4	33,3
Španělsko	32,8	37,4	Slovinsko	36,3	37,7
Francie	37,5	37,7	Slovensko	39,9	40,7
Itálie	30,0	31,4	Finsko	27,7	28,0
Kypr	18,8	20,1	Švédsko	19,7	18,2
Lotyšsko	28,6	28,3	Velká Británie	18,3	18,1
Litva	30,4	31,3			

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 29: Párový t-test u sociálního pojištění

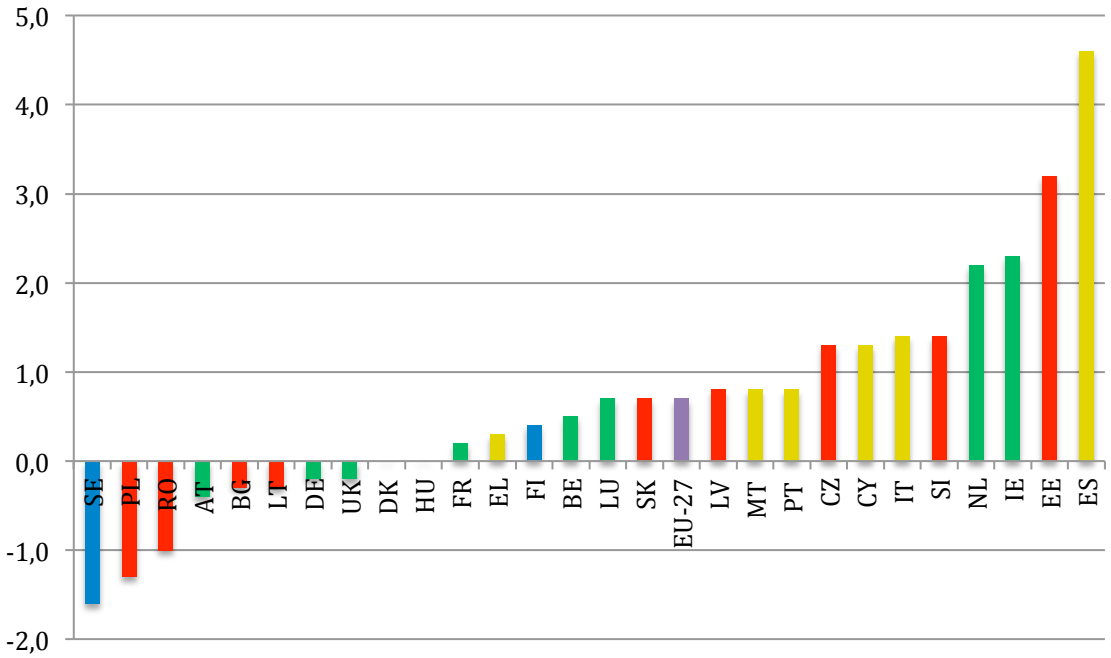
	2007	2008
Průměr	29,08566411	29,7805233
Počet pozorování	27	
t	-2,767949315	
t krit.(26)	1,706	
p	0,010257297	
α	0,05	

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Z výše uvedených údajů v tabulce č. 29 zamítáme nulovou hypotézu H0 o statistické nevýznamnosti a přijímáme alternativní hypotézu H1. Finanční krize měla statisticky významný vliv na zvýšení podílu sociálního pojištění na celkovém daňovém mixu. Střední hodnota se ve sledovaném období významně zvýšila.

Na grafu zobrazujícím změnu podílu sociálního pojištění na celkovém daňovém mixu je možné vidět u 8 členských zemí pokles podílu, u 2 zemí nezměněný stav a u 17 nárůst. Průměrný podíl sociálního pojištění ve skupině narostl o 0,7%. Nejvyšší přírůstek nastal ve Španělsku (+4,6%), Estonsku (+3,2%) a Irsku (+2,3%). Největší pokles nastal u Švédska (-1,6%), Polska (-1,3%) a Rumunska (-1%).

Graf 34: Změny ve struktuře sociálního pojištění na celkových daňových příjmech mezi lety 2007-2008



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

U skupiny sociálního pojištění je pravděpodobně ze všech skupin nejvýraznější dopad finanční krize. S rostoucí nezaměstnaností uvnitř Evropské unie docházelo k potřebě pokrytí rostoucích nákladů na sociální zajištění občanů.

6 Shrnutí výsledků a doporučení

Práce se zabývá dvěmi základními otázkami. První z nich je, zda měla finanční krize statisticky významný vliv na změnu struktury daňových mixů členských zemí Evropské unie nebo změny v ní probíhající byly pouze náhodného charakteru. A druhá otázka zkoumá změnu vývojových trendů, které nastaly u jednotlivých skupin zemí roztříděných dle geografické polohy v důsledku působení vlivů z finanční krize. V rámci komparace jednotlivých skupin zemí byla provedena analýza prostřednictvím makroekonomických ukazatelů hodnotících výkonnost ekonomiky.

Testování statistické významnosti vlivu finanční krize na změnu struktury daňového mixu členských zemí Evropské unie bylo provedeno analýzou změn středních hodnot u dvou po sobě následujících let z období počátku krize 2007-2009. Testování bylo provedeno pomocí párového Studentova t-rozdělení a p-hodnoty. Výsledky testu se vztahují k průměrnému daňovému mixu 27 členských zemí.

U skupiny přímých daní došlo ve sledovaném období let 2008-2009 k poklesu podílu o 1,7 %. Největší pokles se týkal pobaltských respektive východních zemí. Po provedení analýzy párového t-testu se prokázala na hladině významnosti 99% statisticky významná změna podílu v rámci celé skupiny přímých daní. Pro potvrzení platnosti testu na celou skupinu, byly dále odděleně testovány jednotlivé podskupiny. Z nich vyplynuly rozdílné závěry, které jsou způsobeny jejich protichůdným vývojem.

U daně z příjmů právnických osob došlo v rámci testování jednotlivých skupin daní k nejprokazatelnějšímu vlivu finanční krize, kdy správnost výsledku statistického testu lze prokázat na 99,99%. Mezi lety 2008-2012 poklesl podíl této daně na průměrném daňovém mixu zhruba o 21%. Za skokovým poklesem příjmů stálo razantní snížení produkce korporací, které reagovaly na stagnující poptávku a dosahovaly tak nižších zisků, u řady z nich došlo v důsledku krize k bankrotu.

Test u daně z příjmu fyzických osob ukázal, že změny podílu byly statisticky nevýznamné. Příčinou toho byly výrazné změny u malého množství zemí, které ale v konečném důsledku měly jen nepatrný vliv na podíl celé skupiny členských zemí.

Jednotlivé změny v rámci skupin zemí nejlépe vykreslují hodnoty z indexu meziročního tempa růstu, který ukázal v daném období pokles podílu u východních států o -8,3%, avšak ostatní tři skupiny zemí vykazovaly roční tempo růstu okolo +2%. Celková změna podílu se tak uvnitř celé skupiny téměř vyrovnala. Daňové příjmy zaznamenaly poté od roku 2009 pokles způsobený přijetím řady opatření k podpoře národních hospodářství, jež spočívaly v zužování základů osobní důchodové daně a rozšiřování daňových úlev, které by lépe zohledňovaly sociální postavení poplatníků ve společnosti.

Ostatní přímé daně neboli majetkové daně tvoří tradičně stabilní podíl v daňových systémech s minimálními výkyvy. Tato skutečnost se prokázala i testem, který vyhodnotil změny nastalé v důsledku finanční krize za statisticky nevýznamné.

Nepřímé daně byly testovány v období let 2007-2008 a 2008-2009, za obě období vyšly změny statisticky nevýznamné. U prvního období ale test vyšel statisticky nevýznamný velmi těsně. Ekonomická recese, která v tomto období nastala, měla pravděpodobně za následek pokles podílu nepřímých daní. Způsobila snížení disponibilního důchodu domácností a tím došlo k útlumu jejich spotřeby, která vedla ke snížení poptávky po zboží a službách. Od roku 2009 nastal nárůst nepřímých daní vyvolaný snahou přenesení daňové zátěže z práce na spotřebu, která má méně negativní vliv na hospodářský růst ekonomiky.

Testování daně z přidané hodnoty vykázalo statisticky významné změny vzniklé vlivem finanční krize. V průběhu krize byla věnována velká pozornost zejména dani z přidané hodnoty a spotřebním daní, u kterých došlo k přijetí řady opatření, mezi které patřily i rozsáhlé úpravy daňové legislativy, především v oblasti zvyšování daňových sazeb. Především u jižních zemí vysoce postižených finanční krizí docházelo k jejich častému zvyšování, u některých států se změny sazeb prováděly každý druhý rok. Státy východní skupiny zaváděly v průběhu krize další snížené sazby daně.

Spotřební daně patří s daní z příjmů právnických osob mezi skupinu daní, jejíž změny byly prokazatelně nejvíce statisticky významné. Skupina spotřebních daní je charakteristická největšími rozdíly v míře zdanění mezi členskými státy. Nejvyšší podíl

zaujímá u východní skupiny států, kde došlo mezi lety 2008-2009 k nejvyššímu meziročnímu nárůstu daňových příjmů mezi skupinami, to bylo vyjádřené tempem růstu o 13,1%.

U ostatních nepřímých daní nebyl prokázán statisticky významný vliv na změnu struktury v období 2007-2008 ani 2008-2009. V prvním jmenovaném období nebyl statisticky významný vliv prokázán velmi těsně. Mezi lety 2000-2009 převládal klesající trend, který se v roce 2009 zastavil a do budoucích let lze podle vyjádření Evropské komise počítat s vyšším významem této daně.

Poslední testovanou skupinou daní bylo sociální pojištění. Přestože je přístup členských zemí k platbám sociálního pojištění různý, změny uvnitř skupiny zemí vyšly statisticky významné. Od roku 2007 nastal nárůst průměrného podílu sociálního pojištění. Zvýšení lze přičíst sérii narychlo přijatých opatření na pokrytí sociálních následků finanční krize. Opatření se týkala zejména rozšiřování možností daňového základu, úprav daňových sazeb a zavedení daňových úlev u malých firem na práci vykonávanou přesčas. Přestože u většiny ostatních skupin daní došlo k výkyvům podílu na daňových příjmech, podíl sociálního pojištění zůstal i v době propukající krize stabilní. Od počátku krize dokonce mírně rostoucí.

Druhá část práce byla věnována vývojovým trendům ve zdanění a komparaci daňových mixů jednotlivých skupin zemí. V rámci komparace byla provedena analýza prostřednictvím makroekonomických ukazatelů hodnotících výkonnost ekonomiky.

Dlouhodobě nejvyšší podíl na průměrném daňovém mixu 27 evropských členských zemí zaujímají nepřímé daně a po nich sociální pojištění. To patří mezi jedno z nejpropracovanějších a nejštědřejších na světě. Vypovídá o tom i nejvyšší podíl daňové kvóty, která v rámci Evropské unie vyšla v porovnání se Spojenými státy, Japonskem a Austrálií zhruba o čtvrtinu vyšší. Komparací se rovněž ukázala vzájemná provázanost osobní důchodové a korporátní daně, kdy v období nárůstu jedné daně docházelo k poklesu podílu druhé.

Vývojové období jednotlivých trendů průměrného daňového mixu lze rozdělit do tří období. Mezi lety 2000-2005 docházelo k poklesu podílu zejména dvou největších položek daňového mixu, sociálního pojištění a daně z příjmu fyzických, dále také energetických daní a daně z příjmů právnických osob. Nárůst naopak nastal u podílu spotřebních daní, daně z přidané hodnoty a velmi mírně u nejstabilnějších, majetkových daní. V druhém období let 2006-2008 pokračoval pokles u energetických daní a přidaly se spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob. U daně z příjmu fyzických osob a sociálního pojištění byl nejednoznačný trend nárůstu a poklesu mezi jednotlivými lety. Ve třetím období v letech 2009-2012 již krize naplno udeřila. Toto období je charakteristické poklesem sociálního pojištění a daně z příjmu právnických osob. Nově nastal výrazný nárůst u daní, které se dosud vykazovaly nižšími podíly, jako jsou majetkové a energetické daně. Mírný nárůst se týkal i daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob.

Příchod finanční krize se výrazně promítl i do makroekonomických ukazatelů, zejména mezi lety 2008-2009. V tomto období se daňové příjmy snížily o 7,3%, tedy 371 513 milionů Eur, průměrně se přitom meziroční změny pohybovaly okolo 3%. Průměrný hrubý domácí produkt skupiny se propadl do deflace, pouze Polsko si jako jediná země udržela i v tomto období stabilní hospodářský růst ve výši 2-3%. V dalších dvou letech nastalo mírné znovuoživování hospodářského růstu, které se v roce 2012 opět snížilo v důsledku propukající dluhové krize v jižních státech. Míra inflace se od počátku krize projevuje vysokou volatilitou a v některých státech se propadla i do deflace.

Jako při každé krizi došlo k nárůstu nezaměstnanosti, tato byla výjimečná tím, nakolik zasáhla mladé lidí. Zatímco mezi lety 2007-2008 dosahovala historicky nejnižší hodnoty 15,9% v roce 2013 překonala historicky nejvyšší hranici 23,4%. Snižování průměrného vládního deficitu v roce 2014 dopomohly přebytky veřejných financí Dánska, Německa, Lucemburska a Estonska. Od roku 2009 rovněž narostl průměrný vládní dluh, který v roce 2014 přesahoval u 16 z 27 členských států 60 procentní hranici poměru dluhu k HDP, nezbytnou pro vstup do společné měnové unie.

Z komparace jednotlivých skupin států vyplynulo, že jižní a východní státy jsou silně závislé na nepřímých daních, zatímco v severských a západních státech tvoří největší podíl na daňovém mixu tradičně přímé daně. Jejich vysoký podíl u severských států je dán odlišným způsobem financování sociálního pojištění. To je včleňováno do daně z příjmů fyzických osob - ta se dosud podílí téměř ze 40 % na celkovém daňovém mixu skupiny.

Po celé období vykazovaly nejstabilnější podíl majetkové daně, kromě severských zemí, kde to byly daně spotřební.

Po roce 2009 došlo u všech skupin zemí k poklesu sociálního pojištění. U severské a východní skupiny došlo k poklesu podílu přímých daní na úkor nepřímých. V jižní skupině se snížil podíl jak přímých, tak nepřímých daní. Západní skupina navýšila podíl přímých daní a mírně snížila podíl plynoucí z nepřímých daní.

Z porovnání makroekonomických ukazatelů výkonnosti hospodářství vyplynulo, že nejmírnější dopad měla finanční krize na severskou a západní skupinu zemí, nejtvrdší pak na jižní. U všech skupin zemí došlo shodně ke snížení inflace, nárůstu nezaměstnanosti, snížení hrubého domácího produktu a zvýšení veřejného zadlužení. Hodnota inflace se meziročně v období 2008-2009 propadla u východní skupiny zemí o 5,66 %. V některých státech zasažených dluhovou krizí došlo i k meziroční deflaci, například ve Španělsku, Řecku, Irsku, Portugalsku. Jedním z největších problémů se ale stala skokově rostoucí míra nezaměstnanosti, která se nejvíce dotkla mladých lidí. Nejvíce postiženou skupinou se stala jižní skupina států, kde se v Řecku, Španělsku pohybovala v roce 2012 míra nezaměstnanosti okolo 23 %. Problémy však měly i státy západní a jižní skupiny, kde se míra nezaměstnanosti v jednotlivých státech pohybovala okolo 10 %. Dalším problémem zůstává nestabilní hospodářský růst, který je v rámci zemí značně variabilní.

Daňové příjmy celé skupiny 27 členských států se v roce 2012 pohybovaly okolo 5 299 365 milionů EUR. Celkový počet obyvatel se pohyboval 499 784 milionu, z nichž 4 % pocházela ze severské, 20 % z východní, 50 % ze západní a 26 % z jižní skupiny zemí. Na celkových daňových příjmech se pak obyvatelé severské skupiny podíleli z 7,3%, východní 6,2%, západní 64% a jižní 22,5%. Z toho vyplývá, že východní skupina zemí

vykazuje nejnižší daňové příjmy ze všech skupin zemí. Tuto skutečnost samozřejmě ovlivňuje řada faktorů, mezi které se řadí rozdílná kupní síla měny, cenová hladina v zemích a další.

Na základě výsledků zkoumání bych chtěla zmínit několik vlastních doporučení. Jedním z nich je, aby v České republice došlo k většímu vyrovnání podílu jednotlivých daní na daňovém mixu. Nejvyšší podíl na daňovém mixu dlouhodobě tvoří sociální pojištění. Z důvodu stárnutí populace a nízkého přírůstku počtu obyvatel by proto měla samotná oblast sociálního pojištění projít zásadní reformou.

Česká republika by se mohla inspirovat příkladem ekonomicky prosperujících zemí a znovu zavést progresivní zdanění u daně z příjmů fyzických osob. Ve většině vyspělých států tato daň funguje. V rámci jejího zavedení by mohlo dojít ke snížení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, které patří v tuzemsku mezi poměrně vysoké.

Větší prostor by měl být dán ekologickým daním. Firmy, které se snaží jít ekologickou cestou, vypouštějí méně emisí CO_2, by měly být podporovány státem. Prodeje elektromobilů by měly být subvencovány, měl by být podporován rozvoj sítě nabíjecích stanic na území České republiky. Automobily vypouštějící do ovzduší vyšší emise CO_2 a všechny luxusní vozy by měly podléhat zdanění.

7 Závěr

Daně tvoří nezbytnou součást veřejných rozpočtů a s různou intenzitou ovlivňují život každého z nás. Státy se mezi sebou navzájem vyznačují odlišnou strukturou daňového mixu. Podstatou diplomové práce bylo na základě analýzy a komparace vývoje daňového mixu posoudit vliv celosvětové finanční krize na jednotlivé trendy ve zdanění. Na základě statistického testování zhodnotit změnu struktury průměrných daňových výnosů v zemích Evropské unie.

Z mezinárodního srovnání daňových výnosů mezi odlišnými světadíly vyplynulo, že podíl daňové kvóty EU-27 je téměř o třetinu vyšší než ve Spojených státech amerických a o několik procent převyšuje i hodnotu Austrálie a Japonska. Vysoký rozdíl mezi kontinenty je způsoben evropským sociálním systémem. Ten patří mezi nejpropracovanější a nejštědřejší na světě.

Na základě statistického testování vyplynulo, že u přímých daní došlo ke statisticky významné změně podílu v rámci celé skupiny. Pro potvrzení platnosti testu, byly dále testovány jednotlivé podskupiny. Následně se ukázalo, že vývoj jednotlivých daní uvnitř skupiny byl různý. K nejprokazatelnějšímu potvrzení vlivu finanční krize došlo u daně z příjmů právnických osob. Mezi lety 2008-2012 se podíl této daně snížil na průměrném daňovém mixu zhruba o 21 %. Za tímto poklesem stálo výrazné snížení produkce korporací, které reagovaly na stagnující poptávku a dosahovaly tak nižších zisků, u řady z nich došlo v důsledku krize k bankrotu.

U daně z příjmů fyzických osob test ukázal, že změny podílu byly statisticky nevýznamné. Příčinou byly změny, které nastaly pouze u malého množství zemí a v konečném důsledku se mezi sebou vyrovnaly. Od roku 2009 došlo k poklesu podílu této daně, který byl u členských zemí způsoben přijetím řady opatření k podpoře národních hospodářství. Opatření spočívala v zužování základů osobní důchodové daně a rozšiřování daňových úlev, které by lépe zohledňovaly sociální postavení poplatníků ve společnosti. Test u majetkových daní potvrdil hypotézu o stabilním podílu daně na daňovém mixu a jeho změny vyhodnotil jako statisticky nevýznamné.

U nepřímých daní byla testována dvě období, mezi lety 2007-2008 a 2008-2009. Za obě období vyhodnotil test změny uvnitř skupiny za statisticky nevýznamné. Test u období 2007-2008 ale vyšel statisticky nevýznamný velmi těsně. Mezi těmito lety došlo k ekonomické recesi. Ta měla za následek pokles podílu nepřímých daní. V rámci zemí způsobila snížení disponibilního důchodu domácností a tím došlo k útlumu jejich spotřeby, což vedlo ke snížení poptávky po zboží a službách. Od roku 2009 ale nastal opětovný nárůst nepřímých daní vyvolaný snahou o přenesení daňové zátěže ze zdanění práce na zdanění zboží a služby, které se vyznačuje lepším vlivem na obnovení hospodářského růstu ekonomiky.

Testování u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní prokázalo změny vzniklé v důsledku finanční krize za statisticky významné. U obou daní došlo k přijetí řady opatření, mezi které patřily i rozsáhlé úpravy daňové legislativy, především v oblasti zvyšování daňových sazeb. U daně z přidané hodnoty docházelo zejména v jižních zemích vysoce postižených finanční krizí k častému zvyšování daňových sazeb. Východní země zaváděly další nové snížené sazby daně.

U ekologických daní nebyl prokázán statisticky významný vliv na změnu struktury v období 2007-2008 ani v letech 2008-2009. Přestože se do roku 2009 projevoval u ekologických daní klesající trend, tak dle vyjádření Evropské komise lze do budoucích let počítat s vyšším významem této daně.

Poslední testovanou skupinou bylo sociální pojištění, jehož změny byly statisticky významné. Od roku 2007 byla narychlo přijata opatření k pokrytí sociálních následků finanční krize a v důsledku toho došlo k nárůstu tohoto podílu. Opatření se týkala zejména rozšiřování možností daňového základu, úprav daňových sazeb a zavedení daňových úlev u malých firem na práci vykonávanou přesčas. Podíl sociálního pojištění zůstal i přes finanční krizi jako jediné ze všech skupin daní i nadále mírně rostoucí.

Komparací jednotlivých států členěných dle geografické polohy bylo zjištěno, že jižní a východní státy byly před vypuknutím finanční krize silně závislé na nepřímých daních. Zatímco u jižních států došlo vlivem finanční krize v posledních letech ke snižování podílu nepřímých daní na úkor zvyšování daní přímých, u východních států pokračuje nadále zvyšování podílu nepřímých daní. U západních a severských států tvořily před finanční krizí nejvyšší podíl přímé daně. U skupiny severských států dokonce tvořil podíl daně z příjmů fyzických osob téměř 40 %, ten je ale dlouhodobě způsoben financováním sociálního pojištění z této daně.

Z porovnání makroekonomických ukazatelů výkonnosti hospodářství vyplynulo, že nejmírnější dopad měla finanční krize na severskou a západní skupinu zemí, nejtvrdší pak na jižní. V jižní skupině došlo u Španělska, Řecka a Portugalska k meziroční deflaci. U prvních dvou jmenovaných zemí došlo k vysokému nárůstu nezaměstnanosti, která se v roce 2013 pohybovala okolo 26 %. Do dnešní doby přetrvává u všech skupin zemí nestabilní hospodářský růst, který je značně variabilní. Struktura daňových příjmů ukázala, že severské země se podílely ze 7,3 % na celkových daňových příjmech při podílu 4% žijících obyvatel Evropské unie. Východní státy naopak vybraly pouze 6,2 % z celkových daňových příjmů a přitom ve skupině žije téměř 20 % obyvatel Evropské unie. Tyto rozdíly jsou však ovlivněny řadou faktorů, mezi které patří rozdílná kupní síla měny, produktivita práce, cenová hladina a řada dalších.

Světová finanční krize měla silný dopad na ekonomiky členských států Evropské unie. Každá země se s jejími dopady vyrovnává dodnes s různou úspěšností. Přesto se zdá, že v rámci Evropské unie dochází k znovunastolení hospodářského růstu. V současné době však řeší Evropská unie otázku přijímání uprchlíků z válkou zničených zemí. Tento problém by mohl mít velký dopad na sociální politiku a společné fungování Evropské unie.

8 Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje:

BAHL, R. *How to Approach Comprehensive Tax Reform: Have the Rules of the Game Changed?* In: Alm, J. – Martinez-Vazquez, J. – Rider, M. (eds.): The Challenges of Tax Reform in the Global Economy, Atlanta, Springer Science&Business Media, 2006

DĚDEK, Oldřich. *Doba eura: úspěchy i nezdary společné evropské měny*. Praha: Linde Praha, 2014, 335 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-933-5

FOSTER, John Bellamy a Fred MAGDOFF. *Velká finanční krize: příčiny a následky*. 1. české vyd. Všeň: Grimmus, 2009, 156 s. Ekonomie (Grimmus). ISBN 978-80-902831-1-4

KOHOUT, Pavel. *Finance po krizi a co bude dál*. 2. vyd. Praha: Grada, 2010. 266 stran. ISBN 978- 80-247-3583-2

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3

LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě.* 1.vyd. Praha: ASPI, 2007 s. 272 ISBN 978-80-7357-320-1

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6

SAMUELSON, Paul Anthony a William D NORDHAUS. *Ekonomie*: 18. vydání. Vyd. 1. Praha: NS Svoboda, 2007, xxiii, 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3

SCHNEIDER, Friedrich. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015 : Different Developments* [online]. Johennes Kepler University Linz, 2015, , 8 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii* . 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 9788087480236

Elektronické zdroje:

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables* [online]. In: Belgie: Directorate-General Taxation and Customs union, 2016, s. 33 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION. *Tax Reforms in EU Member States 2015*: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability [online]. Luxembourg: Publications office of the European Union, 2015, 8.9.2015 [cit. 2015-11-27]. ISBN 978-92-79-48612-8 (online). ISSN 2443-014 (online). Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/ip008_en.htm

EVROPSKÁ KOMISE. *Hospodářské a finanční věci*: Globalizace [online]. [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/international/globalisation/index_cs.htm

EUROSTAT. Statistics Explained: *Národní účty a HDP*. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National_accounts_and_GDP/cs

EUROSTAT. Statistics Explained: *Consumer prices - inflation and comparative price levels*. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Consumer_prices_-_inflation_and_comparative_price_levels

EUROSTAT. Statistics Explained: *Unemployment statistics*. 2015. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Unemployment_statistics

EUROSTAT. Statistics Explained: *Government finance statistics*. 2015. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics

EUROSTAT. Statistics Explained*: Structure of government debt*. ISSN 2443-8219. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Structure_of_government_debt

CNN. *Fed cuts rates a quarter point*. CNN Money [online]. 2001 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://money.cnn.com/2001/12/11/economy/fed/

EVROPSKÁ KOMISE. *Globalizace* [online]. 2014, 09/10/2014 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/international/globalisation/index_cs.htm

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Koordinace sociálního zabezpečení* [online]. Česká republika, 2015 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/socialni-zabezpeceni/

MALTA TODAY. *Number of companies in Malta soar to 70,000*. In: [online]. Malta, 2015 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: http://www.maltatoday.com.mt/business/business_news/53305/number_of_companies_in_malta_soar_to_70000#.Vux7Uhgbui5

OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]. 2015 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T

PETŘÍČEK, MARTIN, IVANA OKLEŠŤKOVÁ. *Zdaňujme to, co neuteče*. Ekonom [online]. 2007, (51-52) [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2128&nLanguageID=

THE ECONOMIST. Special Report: *In come the waves - The global housing boom*. [online]. 2005, 2015-02-07, : 73 [cit. 2015-10-05]. ISSN 00130613. Dostupné z: http://search.proquest.com.zdroje.vse.cz/docview/224012810/fulltext/5AECD71D32BC4165PQ/3?accountid=17203

SINGER, Miroslav. ČNB. *Finanční krize: příčiny a možné dopady na českou politiku* [online]. 2008 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/konference_projevy/vystoupeni_projevy/download/Singer_20081029_Appia.pdf

VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR*. Komora daňových poradců [online]. 2011 [cit. 2015-10-05]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf

VORTELOVÁ, Věra. *Stát by měl rozlišit podvodníka a slušného podnikatele*. Tradenews [online]. 2014, (3) [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: http://itradenews.cz/rozhovory/151/stat-by-mel-rozlisit-podvodnika-a-slusneho-podnikatele

WORLD BANK GROUP. Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency [online]. 2015 [cit. 2015-09-14]. ISBN 978-1-4648-0352-9. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf str. 181

WORLD BANK GROUP AND PWC. Paying Taxes 2016: The Global Picture [online]. 2015, , 153 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes

WORLD HEATH ORGANIZATION. APPENDIX I Alcohol Consumption. In: Global status report on alcohol and health 2014 [online]. World Health Organisation, 2014, s. 289-376 [cit. 2016-03-19]. ISBN 97892 41564755. Dostupné z: http://www.who.int/substance_abuse/publications/global_alcohol_report/msb_gsr_2014_3.pdf?ua=1

9 Přílohy

Tabulka 30: Složitost daňového systému za rok 2015

	Celková pozice	Potřebný čas na podání daňového přiznání
Dánsko	12	130
Finsko	17	93
Švédsko	37	122
Kypr	44	147
Řecko	66	193
Itálie	137	269
Malta	25	139
Portugalsko	65	275
Španělsko	60	158
Bulharsko	88	454
Česká republika	122	413
Slovensko	73	188
Maďarsko	95	277
Polsko	58	271
Rumunsko	55	159
Slovinsko	35	245
Estonsko	30	81
Litva	49	171
Lotyšsko	21	193
Rakousko	74	166
Belgie	90	160
Francie	87	137
Německo	72	218
Irsko	6	82
Lucembursko	21	55
Nizozemsko	26	123
Velká Británie	15	110
EU-27	-	186

Zdroj: Paying Taxes 2016: The Global Picture, vlastní zpracování

Tabulka 31: Vývoj souhrnné daňové kvóty v zemích EU 2000-2012

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Rozdíl	
														2008-2010	2000-2012
BE	45,1	45,1	45,2	44,7	44,8	44,8	44,4	43,9	44,2	43,4	43,8	44,2	45,4	1,2	0,3
BG	31,5	30,8	28,5	31,0	32,5	31,3	30,7	33,3	32,3	29,0	27,5	27,3	27,9	-4,4	-3,6
CZ	33,8	33,7	34,6	35,4	35,9	35,7	35,3	35,9	34,4	33,4	33,6	34,6	35,0	0,6	1,2
DE	49,4	48,5	47,9	48,0	49,0	50,8	49,6	48,9	47,8	47,8	47,5	47,7	48,1	0,3	-1,3
GE	41,3	39,4	38,9	39,1	38,3	38,3	38,6	38,7	38,9	39,4	38,0	38,5	39,1	0,2	-2,2
EE	31,0	30,2	31,0	30,8	30,6	30,6	30,7	31,4	31,9	35,3	34,0	32,3	32,5	0,6	1,5
IE	31,5	29,7	28,3	28,8	30,1	30,6	32,1	31,5	29,5	28,1	28,0	28,2	28,7	-0,8	-2,8
EL	34,6	33,2	33,7	32,1	31,3	32,2	31,7	32,5	32,1	30,5	31,7	32,4	33,7	1,6	-0,9
ES	34,1	33,7	34,1	33,9	34,8	35,9	36,8	37,1	32,9	30,7	32,2	31,8	32,5	-0,4	-1,6
FR	44,2	43,8	43,3	43,1	43,3	43,8	44,1	43,4	43,2	42,1	42,5	43,7	45,0	1,8	0,8
IT	41,5	41,1	40,5	41,0	40,4	40,1	41,7	42,7	42,7	42,9	42,5	42,4	44,0	1,3	2,5
CY	30,0	30,7	30,9	32,2	33,0	35,0	35,8	40,1	38,6	35,3	35,6	35,3	35,3	-3,3	5,3
LT	29,7	28,9	28,6	28,6	28,6	29,2	30,6	30,6	29,2	26,6	27,2	27,6	27,9	-1,3	-1,8
LV	30,9	29,4	29,1	28,8	28,9	29,1	30,0	30,2	30,7	30,4	28,5	27,4	27,2	-3,5	-3,7
LU	39,2	39,8	39,3	38,1	37,3	37,6	35,9	35,6	37,5	39,8	38,1	38,2	39,3	1,8	0,1
HU	39,8	38,7	38,0	38,0	37,7	37,4	37,3	40,4	40,3	40,1	38,1	37,3	39,2	-1,1	-0,6
MT	27,3	28,9	30,0	30,4	31,3	32,9	33,0	33,9	33,0	33,4	32,2	33,0	33,6	0,6	6,3
NL	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,6	39,0	38,7	39,2	38,2	38,9	38,6	39,0	-0,2	-0,9
AT	43,0	44,9	43,6	43,4	43,0	42,1	41,5	41,7	42,7	42,4	42,1	42,2	43,1	0,4	0,1
PL	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8	34,3	31,8	31,8	32,3	32,5	-1,8	-0,1
PT	31,1	30,8	31,4	31,6	30,5	31,4	32,1	32,8	32,8	31,0	31,5	33,2	32,4	-0,4	1,3
RO	30,2	28,6	28,1	27,7	27,2	27,8	28,5	29,0	28,0	26,9	26,8	28,4	28,3	0,3	-1,9
SI	37,3	37,5	37,8	38,0	38,1	38,6	38,3	37,7	37,3	37,2	37,7	37,2	37,6	0,3	0,3
SK	34,1	33,1	33,0	32,9	31,5	31,3	29,3	29,3	29,1	28,7	28,1	28,6	28,3	-0,8	-5,8
FI	47,2	44,8	44,7	44,1	43,5	43,9	43,8	43,0	42,9	42,8	42,5	43,7	44,1	1,2	-3,1
SE	51,5	49,4	47,5	47,8	48,0	48,9	48,3	47,3	46,4	46,5	45,4	44,4	44,2	-2,2	-7,3
UK	36,3	36,1	34,8	34,4	34,9	35,4	36,1	35,7	37,1	34,3	35,0	35,8	35,4	-1,7	-0,9
EU-27	37	36,3	36	36,1	36,1	36,5	36,6	37	36,6	35,9	35,6	35,8	36,3	-0,3	-0,7

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 32: Sazby daně z přidané hodnoty 2001-2015 část 1.

Table 1: VAT rates in the EU Member States, 2001–15
(%)

	VAT rate	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Belgium	Standard	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reduced	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Bulgaria	Standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reduced	–	–	–	–	–	–	7	7	7	7	9	9	9	9	9
Czech Republic	Standard	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21
	Reduced	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	10/15
Denmark	Standard	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Reduced	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Germany	Standard	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	Reduced	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Estonia	Standard	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20
	Reduced	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9	9	9
Ireland	Standard	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21	21	23	23	23	23
	Reduced	12,5 (4,3)	12,5 (4,3)	13,5 (4,3)	13,5 (4,4)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)
Greece	Standard	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23	23	23	23
	Reduced	8 (4)	8 (4)	8 (4)	8 (4)	9 (4,5)	9 (4,5)	9 (4,5)	9 (4,5)	9 (4,5)	9 (4,5)	9 (4,5)	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13
Spain	Standard	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18	21	21	21
	Reduced	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	7 (4)	8 (4)	8 (4)	8 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)
France	Standard	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0
	Reduced	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5/7 (2,1)	5,5/7 (2,1)	5,5/10 (2,1)	5,5/10 (2,1)
Croatia	Standard	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	25	25	25	25
	Reduced	(0)	(0)	(0)	(0)	(0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	5/10	5/13
Italy	Standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21	21	22	22
	Reduced	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)
Cyprus	Standard	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18	19	19
	Reduced	5	5	5	5	5	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/9	5/9
Latvia	Standard	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21	21	21
	Reduced	–	–	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12	12	12
Lithuania	Standard	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21	21	21
	Reduced	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Luxembourg	Standard	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17
	Reduced	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	8/14 (3)
Hungary	Standard	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25	25	27	27	27	27
	Reduced	12 (0)	12 (0)	12 (0)	5/15	5/15	5/15	5	5	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
Malta	Standard	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	Reduced	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5/7	5/7	5/7	5/7
Netherlands	Standard	19	19	19	19	19	19	19	19	19,0	19	19	19	21	21	21
	Reduced	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Austria	Standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reduced	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Poland	Standard	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23
	Reduced	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8

Zdroj: Eurostat, Taxation trends in the European Union 2016

Tabulka 33: Sazby daně z přidané hodnoty 2001-2015 část 2.

	VAT rate	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Portugal	Standard	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23	23	23
	Reduced	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
Romania	Standard	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24	24	24
	Reduced	–	–	–	9	9	9	9	9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Slovenia	Standard	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22	22	22
	Reduced	8	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	9.5	9.5	9.5
Slovakia	Standard	23	23	20	19	19	19	19	19	19.0	19	20	20	20	20	20
	Reduced	10	10	14	–	–	–	10	10	10	6/10	10	10	10	10	10
Finland	Standard	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24	24	24
	Reduced	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	9/13	9/13	9/13	10/14	10/14	10/14
Sweden	Standard	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Reduced	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
United Kingdom	Standard	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	15	17.5	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
	Reduced	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Simple averages																
EU-28	Standard	19.4	19.6	19.6	19.5	19.6	19.5	19.6	19.5	19.9	20.5	20.8	21.1	21.5	21.5	21.6
EA-19	Standard	18.1	18.5	18.5	18.6	18.7	18.7	18.9	18.8	19.2	19.7	19.9	20.1	20.6	20.7	20.8

Notes:
Rates given in the table are rates applicable (for more than 6 month) in the year considered, only on the 1st July of that year. When change of rates occurred during the year (not on 1st January) the exact date is available in the notes.
Super-reduced rates (below 5 %) are shown in brackets. Note that 'Parking rates' are not included in this table, as they are 'historic rates' below 15 % negociated by Member States, and an exception to the EU directive (only 5 Member States retain them).
Full information on VAT rates is available at VAT rates – European Commission including full information on reduced rates and products to which they are applicable.

Country notes:
Bulgaria: Reduced rate increased to 9 % on 1.4.2011.
Czech Rep.: Standard rate decreased to 19 % on 1.5.2004.
Denmark: In respect of Article 81, Denmark reduces the taxable amount to 20 % to which the 25 % rate is applied, resulting in an effective rate of 5 % for imports of both works of art and antiques. the same applies in respect of supplies by creators.
Estonia: Standard rate increased to 20 % on 1.07.2009.
Greece: All rates were increased on 1.4.2005. A further general increase occurred on 15.3.2010 (to 5/10 % and 21 %, followed the same year by the increase to 5.5/11 and 23 %, which occurred on 1 July. Reduced rate increased to 13 % and super reduced rate to 6.5 % on 1.1.2011. Super reduced rate is lowered to 6 % as of 20.7.2015.
Spain: The 2010 increase (reduced rate to 8 % and standard rate to 18 %) occurred on 1st July. Both rates were further increased on 1.9.2012 (to 10 % and 21 %).
France: Before 1.4.2000, standard rate was equal to 20.6 %.
Croatia: Standard rate increased to 23 % on 1.8.2009. A further increase — to 25 % — took place on 1.3.2012.
Ireland: The (super) reduced rate was 4 % on 1.3.1999. It increased to 4.2 % on 1.3.2000. The rate increased to 4.3 % on 1.1.2001 and it increased to 4.4 % on 1.1.2004. The rate increased to 4.8 % on 1.1.2005 and remains at this rate at present.
Standard rate increased to 21 % on 1.3.2002. Standard rate increased further to 21.5 % on 1.12.2008. Standard rate decreased to 21 % on 1.1.2010. Standard rate increased to 23 % on 1.1.2012 and remains at this rate. An additional reduced rate of 9 % was introduced on 1.7.2011.
Italy: Standard rate increased to 21 % on 17.9.2011. A further increase — to 22 % — took place on 1.10.2013.
Cyprus: The reduced rate of 5 % was introduced on 01.07.2000 together with the increase of the standard rate from 8 % to 10 %. Standard rate increased to 13 % on 01.07.2002. The second reduced rate of 8 % was introduced on 01.08.2005.
Standard rate increased to 17 % on 1.3.2012, and further increased to 18 % on 14.1.2013. On 13.1.2014 the second reduced rate increased to 9 % and the standard rate increased to 19 %.
Latvia: Reduced rate decreased to 5 % on 1.5.2004. Standard rate decreased to 21 % on 1.7.2012.
Lithuania: Reduced rate (5 %) introduced on 01.05.2000. Standard rate increased to 19 % on 1.1.2009 and further increased to 21 % on 1.9.2009.
Luxembourg: The second reduced rate in the table is actually a 'parking rate'.
Hungary: The second reduced rate (15 %) was abolished on 1.9.2006. Reintroduced on 1.7.2009 at 18 % together with the increased of the standard rate to 25 %.
Netherlands: Standard rate increased to 21 % on 1.10.2012.
Poland: The (super-)reduced rate of 3 % was introduced on 4.9.2000.
Portugal: Standard rate increased to 19 % on 5.6.2002. Standard rate further increased to 21 % on 17.2005. Standard rate decreased to 20 % on 1.7.2008. All rates increased by 1 % on 1.7.2010.
Romania: The second reduced rate (5 %) introduced on 1.12.2008. Standard rate increased to 24 % on 1.7.2010.
Slovenia: Reduced rate increased to 9.5 % and standard rate increased to 22 % on 1.07.2013.
Slovakia: The second reduced rate (6 %) introduced on 1.5.2010. Abolished on 1.1.2011 together with the standard rate increase to 20 %.
Finland: Second reduced rate decreased to 12 % on 1.30.2009. Second reduced rate subsequently increased to 13 % on 1.7.2010 together with the increase of the first reduced rate to 9 % and the increase of the standard rate to 23 %.
United Kingdom: Standard rate increased to 20 % on 4.1.2011.

Source: DG Taxation and Customs Union

Zdroj: Eurostat, Taxation trends in the European Union 2016

Seznam zkratek

BE	Belgie
BG	Bulharsko
CZ	Česká republika
DK	Dánsko
DE	Německo
EE	Estonsko
IE	Irsko
EL	Řecko
ES	Španělsko
FR	Francie
IT	Itálie
CY	Kypr
LV	Litva
LT	Lotyšsko
LU	Lucembursko
HU	Maďarsko
MT	Malta
NL	Holandsko
AT	Rakousko
PL	Polsko
PT	Portugalsko
RO	Rumunsko
SI	Slovinsko
SK	Slovensko
FI	Finsko
SE	Švédsko
UK	Velká Británie

S	FI, SE, DK
J	EL, ES, IT, CY, MT, PT, RO
V	BG, CZ, EE, LV, LT, HU, PL, SI, SK
Z	BE, DE, IE, FR, LU, NL, AT

EU	Evropská unie
EU-27	členské státy EU-27
ESA	European system of accounts