



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Změny daňové kvóty ve státech Evropské unie

Vypracovala: Bc. Petra Ryšavá  
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2018

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Petra RYŠAVÁ**  
Osobní číslo: **E16776**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Změny daňové kvóty ve státech Evropské unie**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

**Cíl**

Ve vymezeném období identifikovat změny daňové kvóty v souvislosti se změnami hrubého domácího produktu ve státech Evropské unie, identifikovat skupiny států s podobnými znaky a pokusit se vysvětlit vývoj daňové kvóty v členských státech pomocí vybraných ekonomických ukazatelů.

**Osnova:**

Úvod.

1. Daňové systémy ve státech Evropské unie a jejich vývoj (literární rešerše).
  2. Metodika k určení změn daňové kvóty - výběr statistické metody a ekonomických ukazatelů k vysvětlení výsledků statistické metody.
  3. Zpracování a diskuse výsledků.
- Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Eurostat (2016).** *The Tax-to-GDP ratio in 2015 continued to vary by 1 to 2 across the EU Member States.* News release. Eurostat Press Office.

**Kubátová, K. a kol. (2016).** *Fiskální a monetární politika po velké recesi.* Plzeň: Aleš Čeněk.

**Rybová, J. (2016).** *Složená daňová kvóta České republiky v kontextu vývoje průměrných hodnot členských států Evropské unie.* **Daně a právo v praxi 2016 (12).** Praha: Wolters Kluwer.

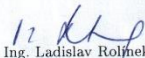
**Vančurová, A., Láchová, L. (2016).** *Daňový systém ČR 2016.* Praha: VOX.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Rybová**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2018**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Dudíně dne 28. března 2018

.....

Bc. Petra Ryšavá

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za cenné rady, připomínky a pomoc při zpracování tohoto tématu.

## Obsah

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 1      | Úvod.....   | 3  |
| 2      | Daňové systémy ve státech Evropské unie a jejich vývoj .....    | 5  |
| 2.1    | Daň a daňový systém .....                                       | 5  |
| 2.2    | Požadavky na daňový systém.....                                 | 5  |
| 2.3    | Daňový mix.....   | 6  |
| 2.4    | Daňová kvóta .....  | 8  |
| 2.4.1  | Čistá daňová kvóta.....   | 9  |
| 2.4.2  | Složená daňová kvóta .....                                      | 9  |
| 2.4.3  | Jednoduchá daňová kvóta .....                                   | 10 |
| 2.4.4  | Konsolidovaná daňová kvóta.....                                 | 10 |
| 2.4.5  | Problémy při využití daňové kvóty pro mezinárodní srovnání..... | 10 |
| 2.4.6  | Faktory ovlivňující daňovou kvótu.....                          | 12 |
| 2.4.7  | Hospodářský cyklus .....  | 14 |
| 2.5    | Daně z mezinárodního hlediska .....                             | 15 |
| 2.6    | Daňová konkurence.....  | 17 |
| 2.6.1  | Pozitiva daňové konkurence .....                                | 18 |
| 2.6.2  | Negativa daňové konkurence.....                                 | 19 |
| 2.7    | Daňová koordinace.....  | 19 |
| 2.8    | Metody zamezení dvojího zdanění.....                            | 21 |
| 2.8.1  | Metoda vynětí .....   | 21 |
| 2.8.2  | Metoda zápočtu.....   | 21 |
| 2.9    | Daňová harmonizace .....  | 22 |
| 2.10   | Harmonizace daní v EU.....                                      | 24 |
| 2.10.1 | Harmonizace přímých daní .....                                  | 24 |
| 2.10.2 | Harmonizace nepřímých daní .....                                | 26 |
| 2.11   | Způsoby měření daňového zatížení .....                          | 27 |
| 2.11.1 | Statutární (nominální) daňová sazba.....                        | 27 |
| 2.11.2 | Implicitní (efektivní) sazba daně .....                         | 27 |
| 2.11.3 | Marginální a průměrná efektivní daňová sazba .....              | 28 |
| 2.12   | Metody pro mezinárodní porovnávání daňových systémů.....        | 28 |
| 2.12.1 | Shluková analýza .....  | 29 |
| 2.12.2 | Analýza konvergenčních efektů.....                              | 30 |
| 3      | Metodika k určení změn daňové kvóty.....                        | 31 |
| 3.1    | Shluková analýza .....  | 31 |
| 3.2    | Konvergenční analýza – sigma konvergence .....                  | 32 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 3.3   | Porovnání vývoje daňové kvóty s vybranými ukazateli .....           | 33 |
| 4     | Zpracování a diskuse výsledků .....                                 | 34 |
| 4.1   | Změna daňové kvóty za 20 let .....                                  | 34 |
| 4.2   | Aplikace shlukové analýzy .....                                     | 35 |
| 4.2.1 | Shluková analýza států EU v roce 1995 .....                         | 36 |
| 4.2.2 | Shluková analýza států EU v roce 2015 .....                         | 41 |
| 4.2.3 | Vyhodnocení shlukové analýzy .....                                  | 45 |
| 4.3   | Analýza konvergenčních efektů .....                                 | 47 |
| 4.4   | Porovnání vývoje HDP a daňových příjmů s vývojem daňové kvóty ..... | 50 |
| 5     | Závěr .....   | 52 |
| I.    | Summary .....   | 54 |
| II.   | Seznam použitých zdrojů .....                                       | 55 |
| III.  | Seznam obrázků .....  | 58 |
| IV.   | Seznam tabulek .....  | 58 |
| V.    | Seznam grafů .....  | 58 |
| VI.   | Seznam příloh .....   | 58 |
| VII.  | Seznam použitých zkratk .....                                       | 59 |
| VIII. | Přílohy .....   | 60 |

# 1 Úvod

Pojem daňová kvóta v sobě zahrnuje slovo daň, které zná v podstatě každý. Většina lidí si v souvislosti s daněmi představí snížení svého mnohdy těžce vydělaného důchodu, který věnuje na získání okamžitých či budoucích užiteků (spotřebu či tvorba úspor). Z tohoto důvodu nemá daně nikdo rád. Málokdo si za nimi totiž představí služby, které jsou financovány právě z daní a následně jsou poskytovány zdarma (např. školství, zdravotnictví atd.). Je velmi důležité, aby velikost daní byla správně nastavena, jelikož příliš vysoké sazby daní, působí jako demotivační prostředek.

Daňová kvóta pak vyjadřuje celkové daňové zatížení obyvatel a většinou platí, že čím vyšší daňová kvóta je, tím více se ztenčuje obsah peněženek obyvatel dané země, v důsledku odvodů na daních a sociálním zabezpečení. Ovšem ne vždy růst daňové kvóty ovlivňuje příjem lidí, k jejímu zvýšení může také dojít díky zlepšení efektivnosti výběru daní, tedy zavedení opatření, které zabraňuje daňovým únikům jako např. v poslední době často diskutovaná elektronická evidence tržeb. V souvislosti s daňovými úniky, jejichž výsledkem je snížení daňové povinnosti, a následně tedy i snížení příjmů státního rozpočtu, platí americké lidové rčení: „*Don't steal. The Government doesn't like competition!*“ [Krást se nemá. Stát totiž nemá rád konkurenci!]

Tato práce se zabývá daňovou kvótou z mnoha jejích úhlů a má hned několik cílů. Jedním z nich je identifikace změn daňové kvóty ve stanoveném dvacetiletém období od roku 1995 až do roku 2015. Další dílčí cíl navazuje na ten první a snaží se identifikovat skupiny států s podobnými znaky vývoje daňové kvóty. Nabízí se také otázka, zda dochází v rámci Evropské unie k harmonizaci daňových systémů, která je často zmiňovaným cílem této unie z důvodu fungování vnitřního trhu. V neposlední řadě má být daňová kvóta dána do souvislosti s hrubým domácím produktem, jako jedním z faktorů, které ovlivňují daňovou kvótu, a to nejen proto že je daňová kvóta podílem daní k HDP.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou definovány některé základní pojmy jako je daň, daňový systém, daňový mix, a především také daňová kvóta, kterou se celá tato práce zabývá. Jelikož je brána daňová kvóta v rámci Evropské unie, nesmí zde chybět ani mezinárodní hledisko daní a v dnešní době často zmiňovaná daňová harmonizace, koordinace a další snahy EU.



Praktická část se pak zabývá vlastní analýzou daňové kvóty, sleduje její změnu po dvaceti letech. Podobnost vývoje daňové kvóty mezi jednotlivými státy EU je následně zobrazena prostřednictvím shlukové analýzy, přičemž ke klasifikaci byly zvoleny čtyři dílčí daňové kvóty. Vývoj daňové kvóty je také porovnán s vývojem HDP a celkových daňových příjmů, jako jedněch z faktorů, které mají na tento ukazatel vliv.

V neposlední řadě nechybí ani analýza konvergenčních efektů, jejímž cílem je prokázat, zda se Evropské unii daří harmonizovat daňové systémy svých členských států.

Všechny tyto výsledky budou následně shrnuty v závěrečné části této práce.

## 2 Daňové systémy ve státech Evropské unie a jejich vývoj

### 2.1 Daň a daňový systém

Jelikož se tato práce týká daní, pro začátek by bylo vhodné vymezit, co přesně daň je a jaké má vlastnosti.

Daně jsou známy už od nepaměti (i když ne ve stejné podobě jako dnes), jejich historie je stejně dlouhá jako historie státu. Se vznikem jednotlivých států se totiž objevila nutnost hradit určité potřeby spojené převážně s obranou země či jejím provozem. Právě kvůli těmto potřebám byly zavedeny daně – došlo k vymezení toho, kdo má platit, kdy a v jaké výši, a tyto platby byly pak striktně vynucovány.

Daně lze rozlišovat z právního hlediska, kdy se jedná o platbu do veřejných rozpočtů, která má ve svém názvu slovo daň, nebo z ekonomického hlediska. V tom případě se jedná o širší kategorii, kdy platby nemusí mít daň ve svém názvu, ale musí splňovat určité vlastnosti, které daň definují.

Daň je definována jako povinná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která je nenávratná, neekvivalentní a neúčelová. (Vančurová, Láchová, 2016)

Ohledně daní také sedí prohlášení Benjamina Franklina: „Nic není na světě jistého, jen smrt a daně“. (Kubátová, 2015)

Pokud mluvíme o veškerých daních, které jsou vybírány na území daného státu v určitém čase, jedná se o daňovou soustavu. Ne všechny země mají stejnou daňovou soustavu, ta se liší podle velikosti a členění státu, tradic v dané zemi, a také je ovlivněna mezinárodními procesy.

Ještě širším pojmem je daňový systém, který zahrnuje daňovou soustavu ale i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, který má na starosti správu, vyměření, vymáhání a kontrolu daní. (Široký, 2008)

### 2.2 Požadavky na daňový systém

Pro správné fungování daňového systému musí být splněny určité požadavky, a to:

- zabezpečení dostatečného daňového výnosu – jedná se o hlavní požadavek na daňový systém, daně totiž byly zavedeny za jediným účelem, a to k naplnění veřejných rozpočtů,

- daňová spravedlnost – aby byl daňový systém spravedlivý, mělo by platit, že velikost, kterou subjekt přispívá prostřednictvím daní je rovna jeho prospěchu ze spotřeby státních služeb,
- daňová efektivnost – snaží se minimalizovat nadměrné daňové břemeno<sup>1</sup>
- právní perfektnost – systém, který není právně perfektní umožňuje vyhnout se placení daní, jedná se o určité mezery v zákonech,
- jednoduchost a srozumitelnost,
- transparentnost – v posledních letech se začíná dbát i na to, aby bylo všem jasné, jak daně pracují,
- pružnost – schopnost reagovat na měnící se okolí,
- předvídatelnost,
- odolnost vůči daňovým únikům – na tento požadavek je také kladen velký důraz. (Vančurová, Láchová, 2016)

Samozřejmě se nejedná o úplný výčet požadavků na dobrý daňový systém a je také zřejmé, že nelze splnit všechny požadavky v plné míře. Některé požadavky se mohou vzájemně vylučovat, proto je nutné stanovit si určité priority, na které požadavky se chceme zaměřit a u kterých „nevadí“, že nebudou splněny v plné míře.

## 2.3 Daňový mix

Daňový mix vypovídá o struktuře daňových výnosů v dané zemi, vyjadřuje podíl jednotlivých daní na celkovém zdanění. Z důvodu možnosti mezinárodního srovnání se používá třídění daní podle metodiky OECD, která rozlišuje šest skupin daní:

- 1000 Daně z důchodů, ze zisků a kapitálových výnosů
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
- 5000 Daně ze zboží a služeb

---

<sup>1</sup> daň snižuje užitek daňového subjektu, ale nezvyšuje výnos veřejného rozpočtu

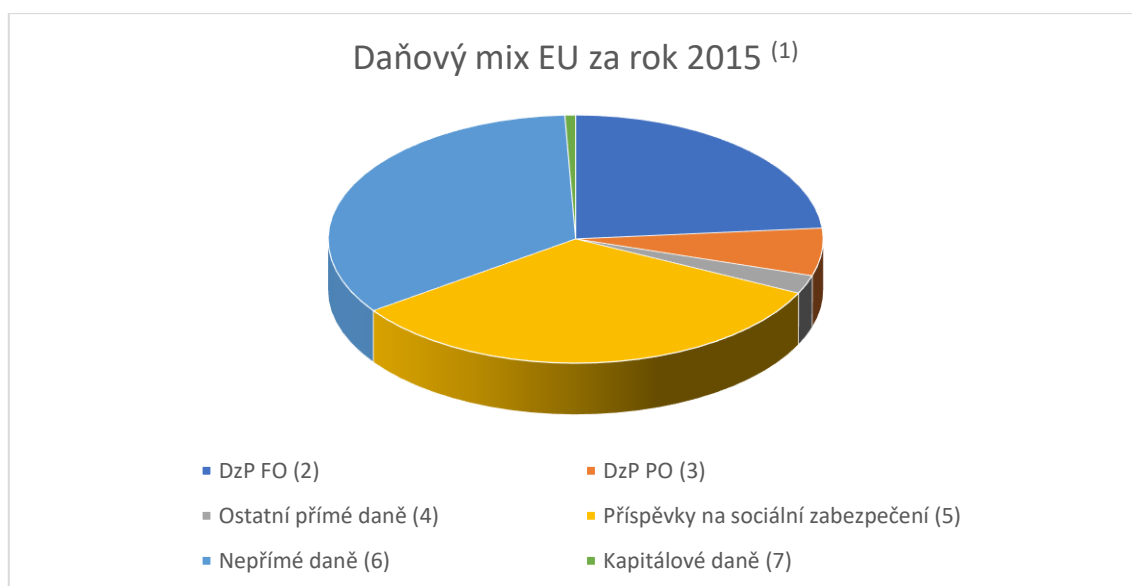
- 6000 Ostatní daně

Těchto šest skupin je dále rozděleno do několika dalších podskupin. Z ekonomického hlediska není toto rozdělení úplně ideální, jelikož třídí daně zároveň podle předmětu zdanění, subjektu i podle účelu.

Ovšem třídění podle metodiky OECD není jediné, které se využívá. Další velmi známou možností je třídění ESA 2010 jejímž autorem je Eurostat, a ten rozlišuje následující čtyři hlavní skupiny, které jsou dále znovu rozděleny do několika podskupin:

1. přímé daně (D.5 – taxes on income and wealth) – ty zahrnují daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob, ostatní přímé daně (např. majetkové daně)
2. nepřímé daně (D.2 – taxes on production and imports) – kde hlavní roli hraje daň z přidané hodnoty, daně z produktu jako jsou např. spotřební daně, dále pak cla a ostatní
3. příspěvky na sociální zabezpečení (D.611C + D.613C – compulsory actual social contributions) – ty jsou rozděleny podle subjektu, který je platí, tj. na zaměstnance, zaměstnavatele a osoby samostatně výdělečně činné
4. kapitálové daně (D.91 – capital taxes) – jedná se o daně nepravidelně vybírané, které plynou z hodnoty jmění či majetku získaného darem či dědictvím

**Graf 1: Daňový mix EU za rok 2015 <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> The tax mix EU; <sup>(2)</sup> Personal income taxes; <sup>(3)</sup> Corporate income taxes; <sup>(4)</sup> Other direct taxes; <sup>(5)</sup> Social contributions; <sup>(6)</sup> Indirect taxes; <sup>(7)</sup> Capital taxes. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

V průměrném daňovém mixu Evropské unie (Graf 1) převládají výnosy ze dvou daní, a to z nepřímých daní a z příspěvků na sociálním zabezpečení, kdy v obou případech tyto výnosy tvoří více jak 30 % z celkových daňových výnosů. Třetí výraznou položkou jsou potom daně z příjmů fyzických osob (osobní důchodové daně). Z těchto daní výnosy přesahují 20 %, zbylých přibližně 10 % je pak rozděleno mezi zbývající typy daní a tvoří tak zanedbatelnou položku v daňových výnosech.

Co se daňového mixu týče, tak obecně platí, že v každé zemi převažují vždy dva až tři typy daní, ze kterých jsou nejvyšší daňové výnosy a ostatní mají pouze doplňkový charakter. Podobně jako u daňové kvóty, ani u daňového mixu nedochází k žádným výrazným změnám, ve většině zemí se již ustálil na určitém poměru a již se nemění.

To, jaká daň je v zemi považována za hlavní zdroj daňových výnosů záleží na tradicích dané země a také na její daňové politice. U zemí s dobrou daňovou morálkou většinou převažují daně důchodové (z příjmů), jedná se také o země vyspělé nebo o anglosaské, kde zdanění důchodů má již svou tradici.

Z toho tedy vyplývá, že nepřímé daně ze spotřeby jsou vysoké v zemích s nízkou daňovou morálkou, což znamená, že lidé zde nechtějí platit daně a snaží se jim všelijak vyhnout nebo u zemí, kde jsou nízké důchody (proto zde mají i nízkou daňovou sazbu). Proto vláda nic neriskuje a příjmy do veřejných rozpočtů získává na základě nepřímého zdanění, které je účinnější.

Poslední možností, jak může stát získávat finanční prostředky, je prostřednictvím příspěvků na sociální zabezpečení. To převládá ve státech, které kladou důraz na povinné pojištění, případně se může jednat o země, kde vláda tímto způsobem, řeší nebezpečí daňových úniků.

O tom, který způsob je lepší, zda by mělo být větší daňové břemeno na spotřebu, tedy na nepřímé daně, či na zdanění důchodů se v posledních letech vedou různé diskuze a každá varianta má své zastánce i odpůrce. (Kubátová, 2015)

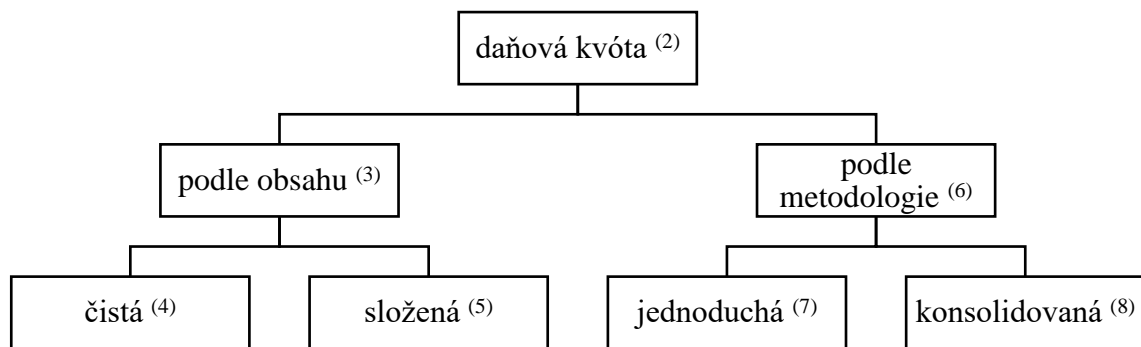
## 2.4 Daňová kvóta

Daňovou kvótu lze považovat asi za nejznámější ukazatel daňového zatížení, který patří mezi poměrové ukazatele, vztahující daňové výnosy k velikosti hrubého domácího produktu (HDP) v běžných cenách. Tento ukazatel se často využívá k mezinárodnímu srov-

návání, jelikož vyjadřuje, jak velký díl vytvořeného produktu je přerozdělen pomocí veřejných rozpočtů. To znamená, že se jedná pouze o produkt, který nezůstává těm, jež ho vytvořili, ale je rozdělen pomocí veřejných fondů.

Daňovou kvótu je možné rozlišovat podle dvou různých hledisek (Obrázek 1), a to podle obsahu, kdy se dělí na čistou a složenou nebo podle metodologie, která daňovou kvótu rozděluje na jednoduchou a konsolidovanou. Hlavní rozdíl spočívá v tom, co všechno je zahrnuto v čitateli zlomku, tedy co všechno zařadíme do daňových příjmů. Obě členění jsou na sobě nezávislá, proto lze získat např. čistou daňovou kvótu jednoduchou či konsolidovanou, a stejně tak složená daňová kvóta může být opět jednoduchá nebo konsolidovaná. (Vančurová, Láchová, 2016)

**Obrázek 1: Typologie daňových kvót <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> The tax quota typology; <sup>(2)</sup> Tax quota; <sup>(3)</sup> By content; <sup>(4)</sup> By methodology; <sup>(5)</sup> Net tax quota; <sup>(6)</sup> Compound tax quota; <sup>(7)</sup> Simple tax quota; <sup>(8)</sup> Consolidated tax quota. Zdroj: Vančurová, Láchová (2016)

#### 2.4.1 Čistá daňová kvóta

Jak již název napovídá, čistá daňová kvóta zahrnuje pouze tzv. čisté daně, tedy daně v právním slova smyslu. Nezahrnuje např. velmi významný odvod jako je sociální pojištění.

#### 2.4.2 Složená daňová kvóta

Pokud tedy čistá daňová kvóta uvažuje pouze s daněmi v právním pojetí, je zřejmé, že složená daňová kvóta bude obsahovat veškeré povinné odvody, které odpovídají ekonomickému pojetí daně.

### 2.4.3 Jednoduchá daňová kvóta

Jednoduchou daňovou kvótu lze zjistit prostým matematickým součtem všech plateb plynoucích do veřejných rozpočtů. Jedná se o platby, které se v dané kvótě sledují, v případě čisté to jsou pouze daně, u složené daňové kvóty sčítáme veškeré povinné odvody daňového charakteru. Název jednoduchá daňová kvóta vychází z toho, že zde není uvažováno se zpětnými platbami. Z veřejných rozpočtů mohou být hrazeny daním podléhající výdaje, potom tedy část výdajů putuje zpět do rozpočtu ve formě daní, a s tím právě jednoduchá daňová kvóta neuvažuje.

### 2.4.4 Konsolidovaná daňová kvóta

Tato kvóta přesněji vypovídá o podílu veřejných rozpočtů na HDP, řeší tedy problém jednoduché daňové kvóty a zamezuje duplicitnímu započtení příjmů. (Vančurová, Láchová, 2016)

Dalším ukazatelem, který vyjadřuje daňové zatížení a úzce souvisí s daňovou kvótou je tzv. „den daňové svobody“. Tento ukazatel rozděluje rok na dvě období, v tom prvním celý důchod, který si člověk vydělá, putuje do veřejných rozpočtů. V druhé části roku teprve začíná vydělávat sám na sebe. Takže pokud v České republice připadl den daňové svobody v roce 2017 na 29. května, tak to znamená, že lidé od začátku roku do tohoto data budou pracovat pouze na odvody (tedy 149 dní práce na odvody) a co si vydělají po zbytek roku, to jim také zůstane.

V Americe den daňové svobody v roce 2017 připadl již na 23. dubna. Ze zemí EU na tom jsou lépe pouze Kypr (27. března) a Malta (19. dubna). Ostatní členské státy mezi takové šťastlivce nepatří, nejdéle pouze na daně vydělává Francie, a to do 25. července. (Den daňové svobody, 2017)

### 2.4.5 Problémy při využití daňové kvóty pro mezinárodní srovnání

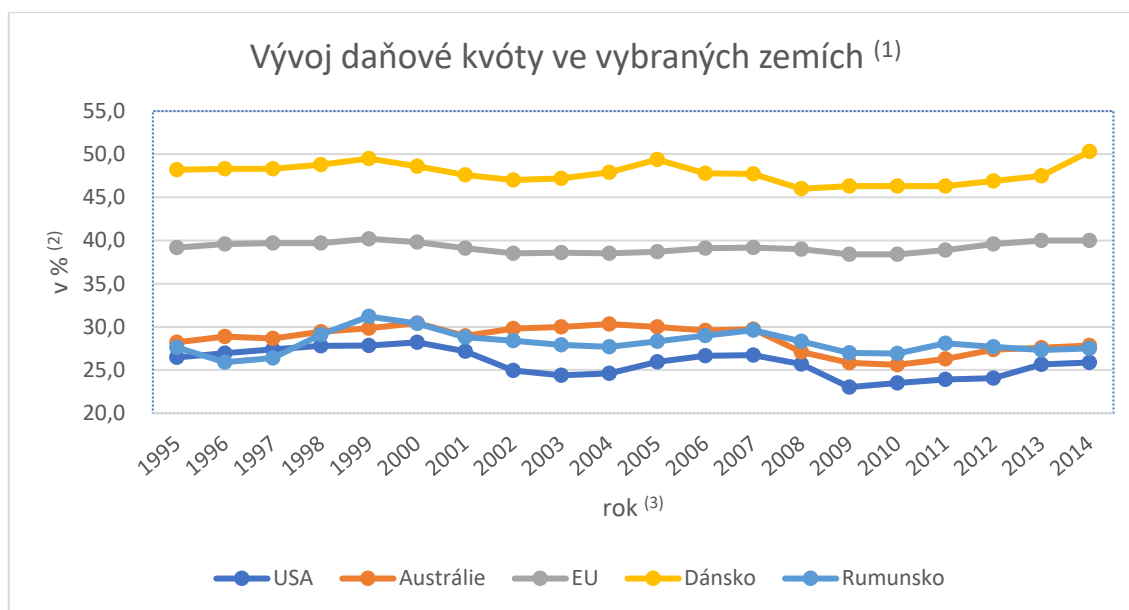
Daňová kvóta sice patří mezi nejvyužívanější ukazatele při mezinárodním srovnání daňové zátěže jednotlivých zemí, ale má i několik omezení, které mohou ukazatel zkreslit, a to:

- tzv. šedá ekonomika – v důsledku existence tzv. šedé ekonomiky dochází k podhodnocení výše HDP – existuje nezdaněný důchod poplatníků,
- nezahrnuté daňové výdaje – daňová kvóta nezahrnuje daně, které nebyly vybrány z důvodu daňových výhod, na které mají poplatníci ze zákona nárok,

- vládní záruky za půjčky – projevují se obdobně jako daňové výdaje,
- vládní regulace – pod tímto pojmem si lze představit povinné příspěvky poplatníků, které směřují do soukromých fondů, což vede ke snížení daňové kvóty,
- daně placené ze sociálních dávek – např. v Dánsku, Nizozemsku a Švédsku se platí daně ze sociálních dávek, které také zkreslují výši daňové kvóty,
- způsob výpočtu daňových příjmů – daňové příjmy jsou hlavní součástí vzorce daňové kvóty, proto je jasné, že jejich výše ovlivňuje výsledek. Proto je důležité, jakým způsobem zjistíme výši daňových příjmů, existují dva způsoby:
  - o tzv. akruální – vychází ze stejného principu jako podvojný účetnictví, což znamená, že se berou v potaz daně, jejichž základ vznikl v daném roce. Jako příklad lze uvést daně z příjmů, kdy daň za rok 2016 je splatná do 31. března 2017, ale v případě akruálního principu se tento výnos řadí do roku 2016.
  - o tzv. hotovostní (cash) princip – v případě použití této metody se při výpočtu daňových příjmů počítá pouze se skutečně vybranými daňovými příjmy, bez ohledu na okamžik vzniku základu daně, tedy to, co se objeví na účtech vlády. (Kubátová, 2015)
- fáze hospodářského cyklu,
- rozdílná struktura daňových výnosů – daňový mix,
- konstrukce poměrového ukazatele – tempo růstu HDP nemusí odpovídat tempu růstu daňových výnosů a růst HDP potom vede k poklesu daňové kvóty. (Daňová kvóta, 2017)



**Graf 2: Vývoj daňové kvóty ve vybraných zemích <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Development of tax quota in selected countries; <sup>(2)</sup> in %; <sup>(3)</sup> Year. Zdroj: vlastní zpracování z dat OECD a Eurostat (2017)

O tom, v jaké výši se daňová kvóta ve světě pohybuje v porovnání s Evropou vypovídá Graf 2. Na něm lze vidět, že průměrná kvóta Evropy, s hodnotami kolem 40 %, značně převyšuje např. USA (+/- 25 %) i Austrálii, kde hodnoty v období od roku 1995 dosahují maximálně 30,3 %. To znamená, že oproti Spojeným státům i Austrálii, Evropa disponuje velmi vysokým zdaněním. O čemž nás už přesvědčil i ukazatel dne daňové svobody, kdy američtí občané podstatně kratší dobu vydělávají sami na sebe. Ovšem to lze říct pouze pokud se vezme v úvahu Evropa jako průměr hodnot svých členských států. V grafu jsou znázorněny extrémní hodnoty daňové kvóty, kdy nejvyšší daňové zatížení je v Dánsku, kde se daňová kvóta pohybuje nad 45 %. Oproti tomu Rumunsko se svou nejnižší daňovou kvótou hodně splývá s hodnotami Austrálie, maximální hodnoty bylo dosaženo v roce 1999, a to 31,2 % ve vymezeném období.

Celkově na základě grafu lze říci, že vývoj daňové kvóty je poměrně stabilní, nedochází k žádným velkým výkyvům, alespoň v období od roku 1995 do roku 2014 nebyl zaznamenán žádný velký rozdíl v hodnotách.

#### 2.4.6 Faktory ovlivňující daňovou kvótu

Daňová kvóta, ale i další ukazatele charakterizující daňový systém, je ovlivňována různými faktory, podle Kubátové (2015) je lze rozdělit do následujících skupin:

- Ekonomické – je zřejmé, že struktura ekonomiky ovlivňuje daňové systémy, výnosy z daní totiž závisí na odvětvové a geografické struktuře, dále také na inflaci, hospodářském cyklu, zaměstnanosti, mezinárodním obchodu atd. V případě ekonomické recese dochází k poklesu daňové kvóty a naopak.
- Politické – daně jsou povinné ze zákona, proto jsou závislé na politických faktorech. V některých případech v krátkodobém horizontu mohou být dokonce zastíněny faktory ekonomické a daňové systémy podléhají vlivu vládní strany a jejich preferencích. Záleží také na volebním období, kdy před volbami jsou prosazovány jiné věci než po volbách.
- Kulturně-historické – tyto faktory vycházejí ze zažitých tradic a zvyků dané země v oblasti daní (např. daňová morálka, způsob zdanění). Díky takovýmto tradicím se daňové systémy sladují jen velmi pomalu (sladění je nutné pro fungování jednotného trhu v rámci Evropské unie).
- Administrativně-institucionální – daňové zákony se mění prostřednictvím činnosti berního aparátu, proto na daně působí vláda (prezident), parlament a v neposlední řadě také byrokracie, tedy experti. Celkově lze říci, že o efektivitě provedení zákonného opatření rozhodují úředníci, ti se pohybují v této oblasti déle než politici, a proto se na ně spoléhá.

Institucionálními podmínkami se rozumí ústavněprávní uspořádání státu, to ovlivňuje strukturu daní a jejich výnosů.

- Technický pokrok – rozvoj výpočetní techniky a technik obecně vede k účinnějšímu výběru daní, pomáhá chránit před daňovými úniky a vede k dokonalejším formám obchodu (např. internetový obchod).
- Globalizace – v současné době nelze udržovat daňový systém bez ohledu na mezinárodní podmínky, proto se tento faktor projevuje čím dál intenzivněji. Reformy v oblasti daní se šíří jako vlny, přetékají ze státu do státu (například v ČR byly poslední reformy provedeny z důvodu přizpůsobení Evropské unii).

Stejně členění faktorů, které mají vliv na celkový vývoj daní, je uveden i v dalších literaturách, např. Dvořáček, Slunčík (2012).

### 2.4.7 Hospodářský cyklus

Hospodářský cyklus popisuje vývoj ekonomiky, který je charakterizován řadou opakujících se čtyř fází, kterými je tento cyklus známý, a to vrchol, pokles, dno a růst. Ekonomický růst pak vyjadřuje schopnost daného státu růst co se týče výroby zboží či poskytování služeb. Dalo by se tedy předpokládat, že ekonomický růst je pozitivním jevem, při kterém dochází k růstu důchodu, v důsledku toho růstu spotřeby, zvyšování výroby a tím snížení nezaměstnanosti. Ovšem ekonomický růst je spojen také s určitými zápornými jevy, kdy obyvatelé jsou pod velkým tlakem (stres) a zvyšování výroby je spojeno se vznikem negativních externalit jako je hluk či znečišťování životního prostředí.

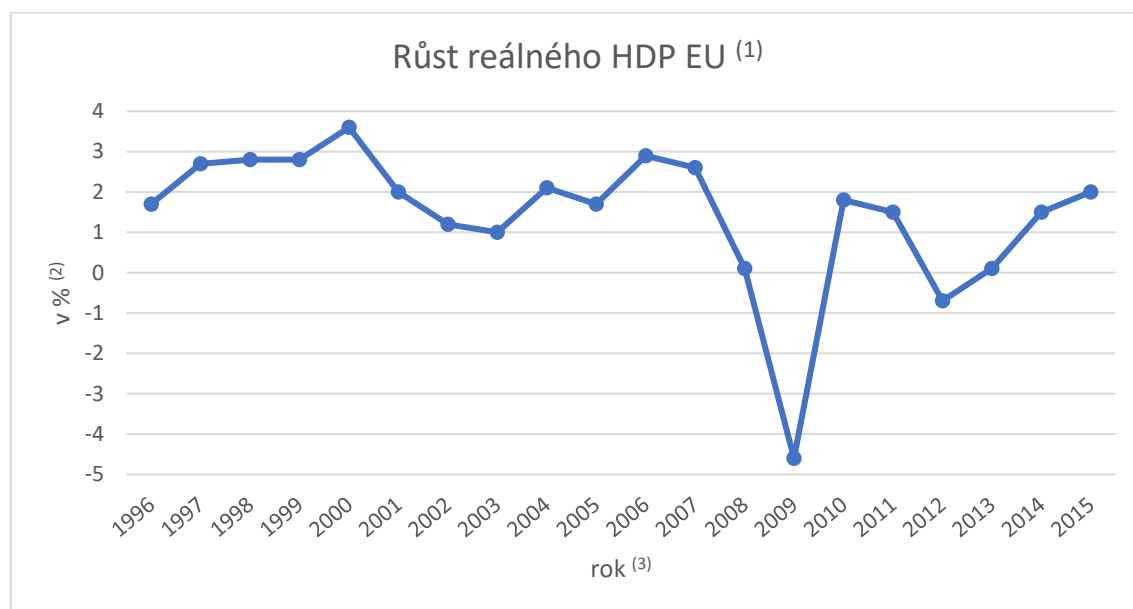
Vývoj ekonomiky je nejčastěji vyjádřen relativní změnou produktu v daném období proti přecházejícímu období, jedná se tedy o procentuální změnu produktu.

$$Y_t = \frac{Y_t - Y_{t-1}}{Y_{t-1}} \quad (\text{Brčák, Sekerka \& Stará, 2014}) \quad (1)$$

Následující Graf 3 zobrazuje hospodářský cyklus EU 28 vyjádřený reálným přírůstkem HDP. Jak je vidět, růst HDP není příliš stabilní. Na začátku sledovaného období se růst pohyboval kolem 2 %, ovšem v roce 2000 došlo k růstu ve výši 3,6 % a jak už to bývá, tak za tímto růstem následoval ihned pokles, který trval až do roku 2003. V následujícím období nedocházelo k nijak výrazným změnám ve vývoji HDP (růst kolem 2 %). V roce 2006 se hodnota reálného HDP opět přiblížila ke 3 % a hned následující rok došlo k mírnému poklesu, ten byl způsoben americkou hypoteční krizí, která následně přerostla ve světovou hospodářskou krizi. Tato krize naplno propukla na podzim roku 2008 a přetrvávala až do roku 2009, kdy došlo v EU k poklesu reálného HDP o 4,6 % a jednalo se tak o největší recesi v tomto sledovaném období. Největší dopad měla krize na Baltské státy, ve kterých došlo k poklesu HDP přes 13 %. Naopak v Polsku krizi skoro ani nepocítili, jeho ekonomika oproti roku 2008 dokonce vzrostla o 2,7 % (růst sice nebyl tak velký jako v předchozích letech, ale jedná se o jediný stát, jehož ekonomika rostla i v období krize). Již o rok později (v roce 2010) se ekonomika zemí EU pomalu vzpamatovávala, a to díky různým opatřením, které jednotlivé státy podnikly na obnovu své ekonomiky (např. v ČR byli některé služby přeřazeny do skupiny s nižší sazbou DPH), a tak došlo k růstu o 1,8 %. Tento růst ovšem nevydržel dlouho a již o 3 roky později, nastala další menší krize. Jejím důvodem byl přetrvávající strach některých občanů z finanční krize. Což dokazuje i fakt, že ne ve všech zemích se reálné HDP nacházelo v zá-

porných číslech. Například Baltské státy, které krize v roce 2009 zasáhla nejvíce, zaznamenaly růst ekonomiky pohybující se kolem 5 %. Naopak největší propad nastal v Řecku (- 5,6 %), na Kypru (- 4,5 %) a v Portugalsku (- 3,6 %). Od té doby je ekonomika EU ve fázi růstu, který v roce 2015 dosáhl 2 %.

**Graf 3: Růst reálného HDP Evropské unie <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Real GDP growth of European Union; <sup>(2)</sup> in %; <sup>(3)</sup> Year. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

## 2.5 Daně z mezinárodního hlediska

V posledních letech je častým tématem globalizace, jedná se o pokročilejší formu internacionalizace, kdy dochází ke sblížení národních ekonomik. Tento termín se objevil již v 80. letech 20. století. Globalizaci lze popsat jako kvalitativní změny ve světovém hospodářství, které jsou možné v důsledku pokroku technologií. Svět je tedy chápán jako propojený celek. (Kunešová, Cihelková & kol., 2006)

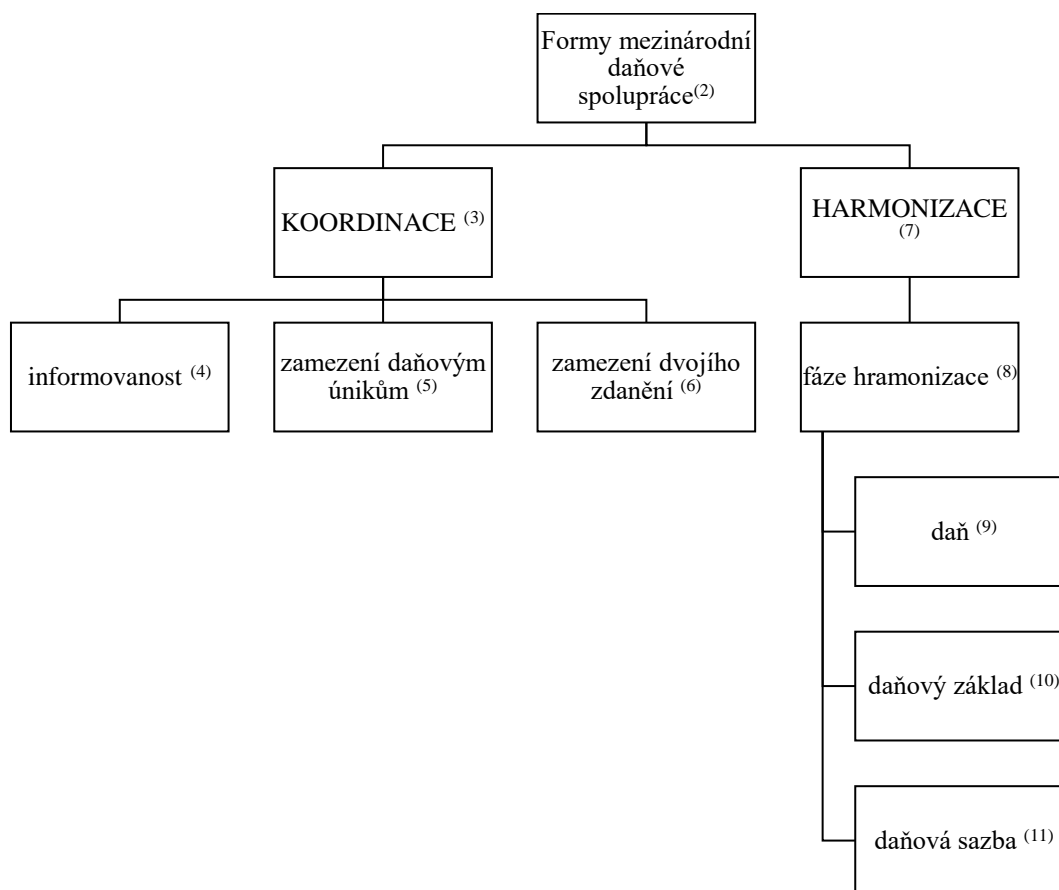
Díky globalizaci se přechází z regionálních trhů k trhu celosvětovému, výsledkem čehož byl nárůst mezinárodního obchodu, dochází k přesunu kapitálu mezi zeměmi a vznikají také různé nadnárodní společnosti. To všechno vede k tomu, že se střetávají různé daňové systémy.

Do té doby, než se začala výrazně projevovat globalizace, daňové systémy jednotlivých zemí se lišily v různých oblastech a mohly se samostatně vyvíjet, díky následujícím podmínkám:

- vysoká cla omezovala mezinárodní obchod,
- zákaz pohybu kapitálu, případně přísná monitorace,
- lidé pracovali pouze tam, kde byli doma a
- firmy obchodovaly pouze v zemích svého sídla.

V momentě kdy tyto podmínky (právě v důsledku globalizace) přestaly platit, bylo nutné, aby spolu vlády začaly spolupracovat v daňové oblasti. Mezi hlavní důvody této spolupráce patří zamezení daňových úniků, které ovlivňují daňový výnos státu. Spolupráci jednotlivých států v oblasti daní lze rozdělit např. na daňovou koordinaci a daňovou harmonizaci (Obrázek 2). (Široký, 2015)

**Obrázek 2: Rozdělení mezinárodní daňové spolupráce <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Division of international tax cooperation; <sup>(2)</sup> Types of international tax cooperation; <sup>(3)</sup> Coordination; <sup>(4)</sup> Know-how; <sup>(5)</sup> Avoiding tax evasion; <sup>(6)</sup> Avoidance of double taxation; <sup>(7)</sup> Harmonization; <sup>(8)</sup> Phase of harmonization; <sup>(9)</sup> Tax; <sup>(10)</sup> Tax base; <sup>(11)</sup> Tax rate. Zdroj: Široký a kol. (2008)

## 2.6 Daňová konkurence

Rozdílnost daňových systémů v jednotlivých zemích vede k tomu, že se poplatníci snaží snížit své daňové břemeno, a to tím způsobem, že přesouvají daňové základy (např. důchod, obrat, úroky a dividendy) do země s lepšími podmínkami. Tím vzniká tzv. daňová konkurence, kdy přijaté opatření v jednom státě ovlivňuje tržní prostředí v jiném státě. Daňová konkurence bývá často označována jako škodlivá, a to z toho důvodu, že pokud jeden stát výrazně sníží sazbu některé významné daně, přiláká tak zahraniční osoby (spotřebitele či investory). Pokud se stát, ze kterého dochází k odlivu kapitálu, bude bránit stejným způsobem (tedy snížením sazby), jediným výsledkem bude snížení daňových výnosů obou států. (Vančurová, Láchová, 2016)

Daňová konkurence ovšem není v každém případě škodlivá, László Kovács (2005) rozlišuje 3 typy daňové konkurence:

- Spravedlivá daňová konkurence – vláda navrhuje daňový systém, který nejlépe vyhovuje preferencím voličů. Bez ohledu na výši daňové sazby může země nabízet širokou škálu veřejných statků, dobré vzdělání i infrastrukturu.
- Škodlivá daňová konkurence – jako škodlivou lze označit daňovou konkurenci, která vychází z principu „ožebrač souseda svého“, to znamená, že se země snaží přetáhnout zahraniční kapitál a zároveň ochránit národní trh. To vše vede ke zvýšení nezaměstnanosti.
- Diskutabilní (sporná) daňová konkurence – ne vždy jsou věci pouze černé nebo bílé, stejné je to i u daňové konkurence, která má také tzv. šedou zónu, což je něco mezi spravedlivou a škodlivou daňovou konkurencí. Do této oblasti patří hlavně bankovní tajemství a neochota některých zemí podělit se o daňové informace.

Nejhorší daňovou konkurencí jsou země s tzv. preferenčním daňovým režimem, více známé pod pojmem „daňový ráj“. V těchto zemích většinou převažuje jurisdikce zdroje nad jurisdikcí rezidence, neposkytují se informace o daňových záležitostech rezidentů domovské země ani bankovní informace. Také jsou zde osvobozeny příjmy z prodeje podílů. (Široký, 2008)

Aby se zmírnily daňové úniky v důsledku existence daňových rájů, dochází k podpisu dohod o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA – Tax Information Exchange

Agreement). Tyto dohody se netýkají pouze zemí v Evropské unii, ale podepisují je země na celém světě. První dohoda byla uplatněna již v roce 2000, a to mezi Spojenými státy americkými a ostrovní státem Antigua a Barbuda. Mezi další daňové ráje, se kterými se uzavírají tyto dohody patří např.: Guatemala, San Marino, Barbados, Bahrajn, Mauricius, Man, Kostarika, Monako, Bahamy a další.<sup>2</sup>

Daňovou konkurenci lze nalézt převážně u daní s mobilním základem (např. příjmy z finančního kapitálu – úroky a dividendy, DPH či spotřební daně). Naopak u daní z pracovních příjmů ani u majetkových daní se nevyskytuje.

Názory na daňovou konkurenci nejsou zcela jednotné. Odlišně jí vnímají např. správci státních financí, kteří ji vidí jako škodlivou, jelikož v důsledku daňové konkurence přichází stát o výnosy z daní. Naopak pro podnikatele je výhodná, mohou totiž přesunout daňový základ do oblasti s nižší daňovou sazbou, čímž dosáhnou většího zisku.

#### 2.6.1 Pozitiva daňové konkurence

**Snížení daňových sazeb** – již před 200 lety se daňovou konkurencí zabýval Adam Smith, ten ji ovšem neviděl jako škodlivou ba právě naopak. Nechtěl, aby byly státy s nižší daňovou sazbou trestány za to, že přitahují podnikatele. V jeho očích státy s vysokými daněmi odrazovaly podnikatele, a proto bylo nutné tyto daně změnit. Dle A. Smithe lze uplatnit v daňové oblasti tzv. neviditelnou ruku trhu, stejně jako na trhu statků a služeb. Kdy konkurence, v tomto případě mezi státy (nikoliv mezi podnikateli), vede ke snižování daňových sazeb. (Mach, 2004)

**Hospodářský růst** – daňová konkurence také napomáhá hospodářskému růstu celého světa. Pokud jedna země sníží sazbu některé daně, s cílem zvýšení hospodářského růstu, další země ji budou následovat, a to z důvodu udržení konkurenceschopnosti, a tím i u nich dojde k hospodářskému růstu. (Edwards & de Rugy, 2002)

**Zvyšování efektivity podniků** – v důsledku daňové konkurence, země s nižšími sazbami přitahují zahraniční kapitál, to nutí domácí firmy pracovat efektivně, jelikož čelí celosvětové konkurenci. (Teather, 2005)

**Zvýšení efektivity vlád** – nižší zdanění donutí vlády hospodařit efektivně, což může vést k nižšímu zadlužení. K tomu ale dojde pouze na základě preferencí voličů.

---

<sup>2</sup> seznam uzavřených dohod lze nalézt na stránkách OECD (<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>)

**Tzv. aglomerační efekt** – o přílivu kapitálu do země rozhoduje více faktorů, jedním z nich je výše daňové sazby, ale také úroveň vzdělání, geografické umístění či velikost trhu. Díky daňové konkurenci potom dostanou šanci přilákat investory také země, které nedisponují těmito faktory, jejich jedinou možností je právě snížení daňových sazeb. (Maršál, 2006)

## 2.6.2 Negativa daňové konkurence

**Vysoké transakční náklady firem** – ve velkém množství daňových systémů není jednoduché se vyznat, proto firmám vznikají transakční náklady.

**Prostor pro daňové úniky** – je pochopitelné, že dochází k daňovým únikům. Proč by měl člověk platit vysoké daně, když existují tzv. daňové ráje, do kterých lze základ daně přesunout. (Maršál, 2006)

**Neefektivní alokace daňových zdrojů** – trh díky daním selhává, protože daně se neplatí na klasickém tržním principu „něco za něco“ (základní vlastnost daní – neekvivalentní = nemají protihodnotu) a tím nelze zajistit efektivní alokaci.

**Růst zdanění práce** – práce má na rozdíl od kapitálu nemobilní základ daně, nelze ho tedy přesunout do zemí s nižším zdaněním, a proto dochází k růstu sazeb, které práci zdanějí. Pokud stát přichází o příjmy z ostatních daní (s mobilním základem), musí si tuto ztrátu někde vynahradit. (Kubátová, 2005)

Jak je vidět, tak daňová konkurence má své klady, ale i zápory. Pokud se na ní podíváme z hlediska států, a nikoliv jednotlivců, převažují právě zápory, kdy se snižují daňové příjmy, daňové zdroje nejsou efektivně alokovány a dochází ke zvýšení zdanění práce. To může vést k růstu nezaměstnanosti, protože lidé jsou sazbou demotivováni k práci.

## 2.7 Daňová koordinace

Daňová koordinace souvisí se sbližováním daňových systémů jednotlivých států, při kterém dochází k vytváření bilaterálních případně multilaterálních schémat zdanění, jejichž cílem by mělo být snížení výskytu arbitrážních obchodů (využívají různé ceny na různých trzích). Díky daňové koordinaci se uzavírají různé dohody, které mají zabránit škodlivosti daňové konkurence, praní špinavých peněz, a také je kladen velký důraz na poskytování informací souvisejících s daněmi mezi jednotlivými státy. Daňovou koordinaci lze brát jako první krok k daňové harmonizaci. Neuvažujeme daňovou koordinaci pouze



v zemích Evropské unie či jiných států, ale podporují ji i mezinárodní organizace jako například OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), WTO (Světová obchodní organizace), OSN (Organizace spojených národů) či Mezinárodní měnový fond.

Co se týče OECD, tak cílem této organizace je zamezení dvojího zdanění, a také vede seznam daňových rájů světa a snaží se s nimi bojovat, prostřednictvím uzavírání různých dohod (viz. přechozí). (Kubátová, 2015)

Ovšem asi největší koordinaci lze zaznamenat u celní politiky v rámci které byla uzavřena Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT), a to již v roce 1994. GATT spravuje Světová obchodní organizace, která zahrnuje již 164 členských států.

Jak již bylo řečeno, OECD se snaží zamezit dvojímu zdanění. Výsledkem činnosti této organizace je Modelová smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění („OECD Model Tax Convention“), která byla vytvořena v roce 1963 a následně zásadně aktualizována v letech 1977 a 1995. Tato vzorová smlouva (viz. Příloha 1) stanovuje taková pravidla, díky kterým je každý příjem či majetek zdaněn pouze jednou, a to buď ve státě zdroje příjmu nebo ve státě, kde je osoba daňovým rezidentem. Zároveň také zabraňuje tomu, aby nebyl příjem zdaněn vůbec. Pravidla uvedená ve smlouvě nejsou pro státy závazná, jedná se spíše o určité doporučení, které členské, někdy i další, země dobrovolně přijímají, protože tím zjednoduší daňové záležitosti. Tato modelová smlouva zjednodušuje postup při uzavírání bilaterálních i multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. (Vančurová, Láchová, 2016)

OECD ovšem není jediná organizace, která vydala určitá doporučení. V roce 1990 vznikl další standard mezinárodního daňového práva od OSN.

Rozdíl mezi těmito smlouvami spočívá v tom, že OECD předpokládá, že dohodu uzavírají hospodářsky vyspělé státy (oboustranný tok investic a příjmů), kdežto vzorová smlouva OSN se využívá při uzavírání smluv mezi vyspělým a rozvojovým státem. Tato smlouva by měla podporovat rozvojové země v tom ohledu, že příjmy jsou zdaňovány v zemi jejich zdroje.

Nejdůležitější věc, kterou by měla smlouva o zamezení dvojí zdanění obsahovat je metoda zamezení dvojího zdanění. Jedna metoda nemusí být použita u všech typů příjmů, lze stanovit pro každý příjem jinou metodu. (Vančurová, Láchová, 2016)

## 2.8 Metody zamezení dvojího zdanění

V předchozí kapitole bylo zmíněno, že v rámci mezinárodní koordinace se některé organizace snaží o zamezení dvojího zdanění a způsob, jakým toho lze dosáhnout, by měl být součástí každé dohody mezi státy, které spolu smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavírají. O jaké způsoby se přesně jedná, je uvedeno v této kapitole.

### 2.8.1 Metoda vynětí

Metoda vynětí zahraničních příjmů je jednou z variant, jak zabránit dvojímu zdanění příjmů a lze ji dále rozdělit na úplné vynětí či vynětí s výhradou progresse. Tato metoda spočívá v tom, že příjem získaný v zahraničí se vůbec nezahrnuje do daňového základu. Pokud se s tímto příjmem vůbec nepočítá, jedná se o metodu úplného vynětí, což ale nebývá tak často. Většinou se příjem sice nezahrnuje do základu, ale bere se v potaz, že nějaký zahraniční příjem existuje. A to tím způsobem, že pro výpočet daně se využije sazba pro daňové pásmo, ve kterém je příjem (který zahrnuje i zahraniční příjem). V tomto případě se jedná o metodu vynětí s výhradou progresse. Jak už název napovídá, tato metoda má smysl pouze v případě progresivního zdanění příjmů.

V případě metody vynětí s výhradou progresse se ještě rozlišuje způsob „zprůměrování“ nebo „nadečtení“ (nebo-li metoda vrchního dílku). V případě průměrování se zjistí průměrné daňové zatížení veškerých příjmů a podle toho se stanoví procento daně, které se využije pro zdanění domácích příjmů. Jak napovídá již název druhé varianty, metoda vrchního dílku, zde dochází k tomu, že domácí příjmy tvoří vrchní díl (je postaven na zahraniční příjmy) a pro zdanění domácích příjmů se použije takové procento, kterého náleží do pásma, kam dosahuje tento „vrchní díl“. (Široký, 2015)

### 2.8.2 Metoda zápočtu

Druhým způsobem zamezení dvojího zdanění je metoda zápočtu. Tato metoda počítá se všemi příjmy (domácími i zahraničními). Z celkového základu daně se vypočítá daňová povinnost a od té se odečte daň zaplacená v zahraničí. I v případě této metody se rozlišují dvě varianty, a to plný zápočet a prostý zápočet. Metoda plného zápočtu je o něco jednodušší, z vypočítané daně se odečtou veškeré daně zaplacené v zahraničí. Je tedy jasné, že v případě prostého zápočtu se odečte pouze část daní zaplacených v zahraničí. Prostý zápočet je využíván častěji, jelikož chrání stát příjemce, aby nedoplácel na vyšší úroveň

zdanění ve státě zdroje příjmů. Od vypočítané daně lze tedy odečíst daň zaplacenou v zahraničí maximálně ve výši, která by odpovídala částce, pokud by byl příjem zdaněn doma. (Široký, 2015)

V některých publikacích se ještě objevuje metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů. Tato metoda se využívá v případě, že nelze celou částku daně započíst v tuzemsku, poplatník je ve ztrátě či je od daně osvobozen. Potom lze tuto část daně uplatnit jako náklad v dalším zdaňovacím období. (Široký, 2008)

Metoda zamezení dvojího zdanění je tedy určena ve smlouvě, kterou mezi sebou dané státy uzavřou, ale jak se postupuje, pokud státy nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojí zdanění? V tom případě se musíme řídit daňovými zákony země.

## 2.9 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je často nazývána jako vyšší stupeň koordinace, která spočívá ve snaze přiblížit či přizpůsobit národní daňové systémy a jednotlivé daně, a to tím způsobem, že jsou dodržována společná pravidla zúčastněných zemí. Harmonizace se nemusí týkat pouze konstrukce daně, ale i administrativy, tedy způsobu inkasa či daňové kontroly.

Harmonizaci lze rozdělit do tří skupin:

- harmonizace daňového základu,
- harmonizace sazby daně,
- harmonizace daňové administrativy (správy). (Kubátová, 2015)

Široký (2015) uvádí také tři fáze harmonizace každé daně, jako první je určení daně, které se harmonizace týká, ve druhé fázi dochází k harmonizaci daňového základu a třetí fázi je harmonizace daňové sazby.

Pod pojmem harmonizace bychom si neměli představovat, že všechny státy budou mít stejné daně, daňové základy ani sazby. Jedná se pouze o snahu sladění daňových systémů, jehož hlavním důvodem je zajištění a usnadnění volného pohybu zboží, služeb, kapitálu ale i lidí mezi jednotlivými státy.

Důraz není kladen pouze na vlastní daně, ale i na koordinaci daňové správy, a hlavně pak na informovanost rezidentů i nerezidentů o daňových záležitostech.

První prvky harmonizace se objevily již v roce 1957 s tzv. Římskou dohodou, která je proto nazývána jako primární právní rámec pro integrační procesy v EU. Daňová problematika je uvedena ve druhé kapitole této dohody a v nezměněném stavu je používána dodnes. Důležitým článkem je článek 95, který zakazuje vyšší zdanění dovážených výrobků a zboží, než je zdanění domácích produktů. Dle článku 96 nesmí být při vývozu vrácena daň ve vyšší výši, než jaká byla zaplacená. Posledním článkem druhé kapitoly je článek 99, podle kterého má Rada zvážit možnosti harmonizace daňového systému.

Za sekundární právo EU jsou považovány nařízení a směrnice (direktivy) ES, které jsou hlavními nástroji sloužícími k harmonizaci daní. V obou případech se jedná o právní nástroj, ovšem v případě nařízení je to nástroj obecné platnosti, který je závazný pro členské země, na rozdíl od směrnice, která se snaží, aby bylo dosaženo daného cíle. Směrnice tedy slouží k praktické realizaci harmonizace, ale jakým způsobem jí bude dosaženo, ponechává v kompetenci jednotlivých zemí. (Kubátová, 2015)

Mezi další právní akty Evropské unie patří Rozhodnutí, které je závazné pro jednu nebo více členských zemí, dále pak existují různá „Doporučení“. Jak již název napovídá, prostřednictvím Doporučení lze navrhnout určité kroky či dát najevo svůj názor na věc, aniž by se jednalo o zákonnou povinnost pro toho, komu je určeno. Dalším právně nezávazným aktem jsou Stanoviska, která slouží k učinění prohlášení EU. (Evropská komise, 2017)

V souvislosti s právními akty, je vhodné také zmínit členění daňové harmonizace, dle Nerudové (2014), která ji rozděluje na pozitivní a negativní. Za pozitivní daňovou harmonizaci lze považovat změny v oblasti daní na základě směrnic, jejichž cílem je tedy přiblížení daňových systémů jednotlivých zemí prostřednictvím stejných pravidel pro všechny země. Naopak o negativní daňovou konkurenci se jedná, pokud k ní dochází na základě judikatury Evropského soudního dvora.

Toto členění daňové harmonizace ovšem není jediné. Nerudová (2014) také zmiňuje daňovou harmonizaci horizontální a vertikální, a pokud jsou v některých státech stejné daně, je také otázkou, zda mají stejné daňové základy nebo stejné daňové sazby.

Názory na daňovou konkurenci nejsou zcela jednotné. Není možné říci, zda se jedná o správnou věc nebo by naopak bylo lepší nechat daňové systémy v úplné režii jednotlivých států a nikterak se nesnažit o jejich sjednocení.

Jaké má daňová harmonizace klady, a naopak zápory uvádí se své knize také Nerudová (2014), která za hlavní výhodu považuje snížení negativní stránky daňové konkurence (zamezuje daňovým únikům). To sice zní hezky, ale na druhou stranu při konfrontaci s názory ostatních autorů, potlačení daňové konkurence snižuje tlak na pokles sazeb jednotlivých daní. Vyšší daňové sazby lze pak považovat za negativní stimul v oblasti růstu ekonomiky.

Dalším kladem je, že při harmonizaci daní lze plně využívat výhody jednotného trhu. Ale i tento fakt má svou stinnou stránku a tou je, že vznik jednotného trhu může omezovat suverenitu jednotlivých zemí.

Jak je vidět, nelze zcela určitě tvrdit, že daňová konkurence je potřebná nebo naopak pouze škodlivá, jelikož sebou přináší i určité nevýhody.

## 2.10 Harmonizace daní v EU

Jak již bylo řečeno, cílem harmonizace je sladění daňových systémů jednotlivých zemí, to zahrnuje jak daně přímé, tak i daně nepřímé. Na první pohled se ovšem harmonizace zabývá převážně nepřímými daně jako je DPH či spotřební daně. To však není tak úplně pravda, Evropská unie se snaží harmonizovat i přímé daně, problémem ale je, že tato harmonizace nepostupuje tak rychle v porovnání s nepřímými daněmi.

### 2.10.1 Harmonizace přímých daní

Harmonizace přímých daní se zdála z počátku jako velmi jednoduchá, jelikož tyto daně jsou zavedeny ve všech zemích, a také jsou rozděleny na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů korporací (kromě Itálie). Při podrobnějším zkoumání se ovšem ukázalo, že to tak jednoduché nebude. Jelikož dochází k velkým odlišnostem při stanovení základu daně, ve vymezení odčitatelných položek, a dokonce i definice základních daňových pojmů (poplatník, předmět daně atd.) se liší. (Nerudová, 2014)

V 80. a 90. letech 20. století proběhlo několik pokusů o harmonizaci přímých daní, důležité je ale dodat, že všechny tyto pokusy selhaly, a od té doby harmonizace přímých daní v podstatě stagnuje. Hlavním problémem je nepřizpůsobivost jednotlivých zemí, které si nechtějí nechat mluvit do svých zavedených systémů. (Kubátová, 2015)

Na druhou stranu je ovšem harmonizace přímých daní podstatnou částí, která by zajistila hladké fungování jednotného trhu. Převážně potom daň z příjmů korporací, na kterou se právě v posledních letech zaměřila pozornost. Tato daň totiž významným způsobem ovlivňuje podnikání na jednotném trhu, jelikož kapitál je velmi mobilní faktor, který lze snadno přesouvat do míst s lepšími daňovými podmínkami. Výsledkem potom je, že kvůli rozdílnosti ve zdanění dochází k deformacím v ekonomice, protože právě zdanění je jedním z faktorů, který hraje roli při rozhodování o investicích. (Nerudová, 2014)

Po předchozích neúspěších byla v roce 2001 provedena analýza efektivních sazeb, a na jejím základě pak byly vytvořeny čtyři postupy harmonizace:

- zdanění v domácí zemi – jak již název napovídá, společnosti by pro aktivity v rámci Evropy užívaly pravidla své domácí země (země, ve které má společnost sídlo),
- společný konsolidovaný základ – v tomto případě by existoval jednotný konsolidovaný základ,
- evropská korporátní daň – ta by se vztahovala pouze pro nadnárodní společnosti,
- povinný harmonizovaný základ daně – jednotný základ daně pro všechny společnosti.

Největší úspěch sklidil postup harmonizace pomocí společného konsolidovaného základu a v roce 2011 došlo k předložení návrhu směrnice právě o společném konsolidovaném základu daně (směrnice CCCTB). (Rybová, Mráčková & Obertíková, 2016)

Tento návrh směrnice rozlišuje dva systémy:

- CCTB (Common Corporate Tax Base) = společný korporátní základ daně,
- CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) = společný konsolidovaný korporátní základ daně.

Rozdíl spočívá v tom, že jednotný systém a jeho výhody budou moci čerpat i společnosti, které nejsou součástí konsolidovaného celku. Smysl spočívá v podpoře malých a středních podniků. Důležité ovšem také je, na základě jakých právních předpisů byla společnost založena, následně se společnosti dělí dle výše vlastnictví a hlasovacích práv na:

1. účast přesahuje 20 % - spojené osoby,

2. pokud je účast menší než 50 % a zároveň i vlastnické právo je menší než 75 % kapitálu společnosti, společnost si může zvolit systém CCTB,
3. účast je větší než 50 % a vlastnické právo je také větší než 75 %, společnost si může zvolit CCCTB. (Nerudová, 2014)

Způsob harmonizace pomocí společného konsolidovaného základu daně, ještě není úplně dotažený do konce. Neustále se jedná o různých dalších změnách (předkládají se nové směrnice) a není úplně jasné, jaký dopad by tento systém měl na daňové systémy jednotlivých zemí.

### 2.10.2 Harmonizace nepřímých daní

Na rozdíl od harmonizace přímých daní, na které se bude muset ještě zapracovat, je harmonizace nepřímých daní velmi úspěšná. Což je vidět i v případě asi nejznámější nepřímé daně, která je často nazývána za daň všeobecnou, a to daň z přidané hodnoty (DPH). K harmonizaci DPH došlo již v roce 1977 na základě 6. direktivy, ale od té doby došlo k mnoha úpravám v této oblasti. Za nejvíce viditelnou harmonizaci DPH lze nazvat harmonizace sazeb, která má svá pravidla:

- pouze jedna standardní sazba ve výši minimálně 15 %,
- maximálně dvě snížené sazby minimálně ve výši 5 %,
- každé dva roky dochází k revizi a
- nelze zavést zvýšené sazby.

O účinnosti stanovení minimální hranice lze ovšem diskutovat, jelikož ve většině států se sazba DPH pohybuje kolem 20 %, nejnižší sazbou disponuje Lucembursko, a to ve výši 17 % (nejvyšší má Maďarsko – 27 %). Je tedy velmi pravděpodobné, že tato hranice v podstatě ani nemusí být stanovena. (Skupina KODAP, 2016)

Kromě harmonizace sazeb dochází též k harmonizaci základu DPH (prodej zboží či služeb) a také harmonizaci administrativy (administrativa je vykonávána daňovým nebo celním úřadem, bez ohledu na to, zda se jedná o dovoz nebo domácí plnění).

Na stejném principu došlo i k harmonizaci spotřebních daní, ovšem až o 15 let později – direktiva z roku 1992 – podle které nelze zavést jiné daně než z piva, vína, lihu, minerálních olejů, tabáku a energetických produktů. Harmonizace spotřebních daní probíhá z důvodu, že se tyto daně promítají do cen zboží, a tím mohou ovlivňovat volný obchod,

který probíhá mezi zeměmi EU. Opět dochází k harmonizaci administrativy, základu, předmětu i sazeb daně, ta je asi nejvýznamnější. Sazby se totiž v jednotlivých státech výrazně lišily, a to podle zavedených tradic. Z toho důvodu byly stanoveny minimální sazby pro jednotlivé druhy zboží, sazby byly následně několikrát upravovány. (Kubátová, 2015)

V roce 2003 došlo k rozhodnutí o zavedení ekologických daní, které rozšířily zdanění energetických produktů z minerálních olejů také na uhlí, zemní plyn a elektřinu.

## 2.11 Způsoby měření daňového zatížení

Způsobů, jak měřit daňové zatížení v dané zemi existuje několik, problém ovšem nastává v momentě, kdy chceme porovnat daňové zatížení v různých zemích. V takovém případě už lze využít pouze několik ukazatelů, které jsou k tomuto účelu vhodné. Za nejznámější ukazatel, který je k tomuto účelu vhodný, lze považovat daňovou kvótu (viz. kapitola 2.4), ta ovšem není jediná, která dokáže porovnat daňové zatížení různých zemí.

### 2.11.1 Statutární (nominální) daňová sazba

Jedná se o nejjednodušší způsob, jak posoudit velikost zdanění v dané zemi. Nominální daňová sazba se často využívá pro svou jednoduchost, nemusí se nijak počítat, stačí se podívat do daňových zákonů, kde je tato sazba uvedena, a její výši porovnat s dalšími zeměmi. Na druhou stranu vypovídací schopnost nominální daňové sazby není nijak významná, jelikož celková výše daně nezávisí pouze na sazbě, ale důležitý je také daňový základ. V jednotlivých zemích se využívají různé způsoby stanovení daňového základu (odčitatelné položky), pak se může daňové zatížení lišit i při stejné sazbě daně. Stejně tak klesající sazba ještě nemusí znamenat nižší platbu daně. (Plojhar, 2005)

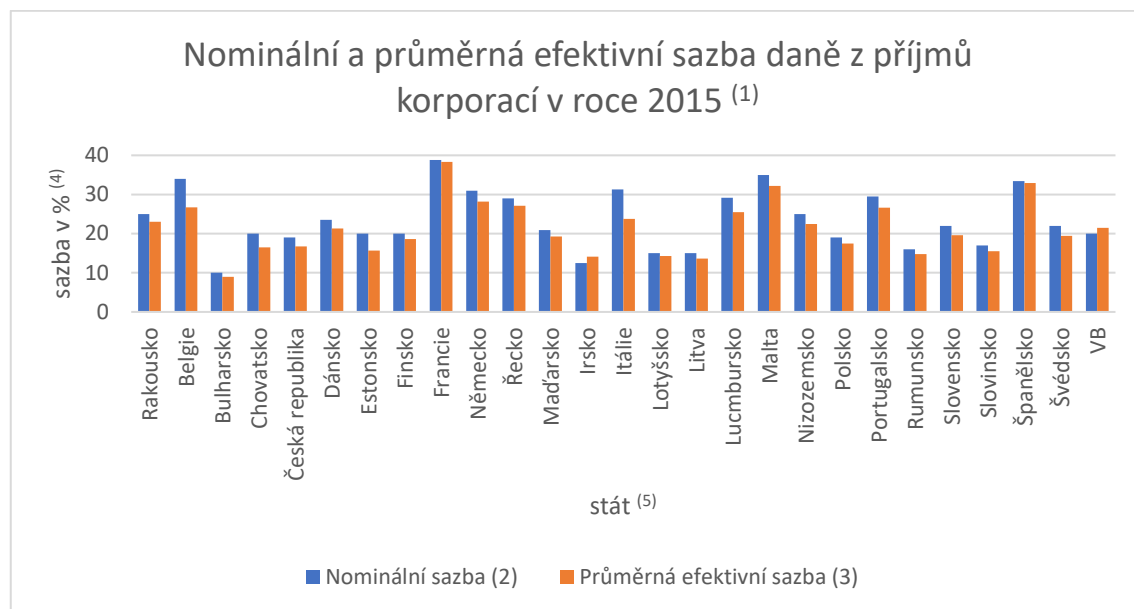
### 2.11.2 Implicitní (efektivní) sazba daně

Implicitní sazba daně se od té statutární liší tím, že nebere v potaz pouze změny ve výši sazby daně, ale zaměřuje se také na další aspekty daňového systému. Pomocí této sazby tedy lze zjistit skutečnou výši daňového zatížení. Tuto sazbu lze zjistit jako poměr daňového inkasa vzhledem ke komoditám a činnostem, kterých se příslušné daně dotýkají, např. implicitní daňovou sazbu na spotřebu, zjistíme jako podíl inkasa daní ze spotřeby vzhledem ke konečné spotřebě domácností. (Široký, 2015)



V případě daně z příjmů právnických osob (Graf 4) je za základní způsob výpočtu považováno porovnání zaplacených daní vzhledem k běžnému zisku. Jinou alternativou je zaměnit zisk za obrát či za hrubý provozní přebytek. (Nicodème, 2001)

**Graf 4: Nominální a průměrná efektivní sazba daně z příjmů korporací v roce 2015 <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Nominal and effective average tax rate of corporate tax in 2015; <sup>(2)</sup> Nominal rate; <sup>(3)</sup> Effective average rate; <sup>(4)</sup> rate in % <sup>(5)</sup> State. Zdroj: vlastní zpracování, Spengel, Endres, Finke & Heckemeyer (2015)

### 2.11.3 Marginální a průměrná efektivní daňová sazba

Jedná se o alternativu k efektivní daňové sazbě, pomocí které lze vyjádřit velikost zdanění hypotetické investice na základě aktuální daňové legislativy. (Plojhar, 2005)

## 2.12 Metody pro mezinárodní porovnávání daňových systémů

V přechodí kapitole jsou vymezeny různé druhy daňové kvóty. Jakým způsobem je možné zjistit změny ve vývoji tohoto ukazatele, na to se zaměřuje tato kapitola.

Asi nejjednodušším způsobem je klasická komparace dat. To by ovšem bylo v případě většího počtu zemí docela obtížné a nejednoznačné, proto existují různé statistické metody, díky kterým lze porovnání jednoduše provést.

### 2.12.1 Shluková analýza

Jednou z možných metod sloužící k porovnání vývoje daňové kvóty je shluková analýza neboli CLU (Cluster analysis), která třídí data do shluků na základě podobnosti vícerozměrných objektů. Jejím výsledkem jsou tedy shluky objektů, které se vyznačují podobnými znaky na základě daných proměnných, tak aby mezishluková variabilita byla co největší, a naopak vnitroshluková variabilita co nejmenší. Grafickým výstupem této analýzy je tzv. stromový diagram neboli dendrogram, který znázorňuje vztahy mezi objekty. (Rybová, 2015)

Podle Kelbela a Šilhána (2009) lze rozlišit dvě metody provedení shlukové analýzy, a to hierarchické a nehierarchické.

V případě hierarchického shlukování se jedná o vnořené rozklady, kdy na začátku je každý objekt jednoprvkovým shlukem a na konci vznikne jeden shluk, který obsahuje všechny objekty. Na základě směru postupu je možné ještě hierarchické shlukování rozdělit na aglomerativní (objekty jsou spojovány do jednoho shluku) a divizní (existující shluky jsou postupně rozdělovány na jednotlivé subjekty).

Při nehierarchickém shlukování je třeba nalezení optimálního počtu shluků, dále provedení počátečního rozkladu výsledných shluků a zjištění tzv. středových bodů jednotlivých shluků.

Ve shlukové analýze je tedy měřena podobnost mezi objekty a shluky, a to nejčastěji prostřednictvím Euklidovské vzdálenosti, jejíž výpočet vychází z Pythagorovy věty.

Tuto vzdálenost lze následně definovat například pomocí Wardovy metody, která využívá rozptylu vektorů v dílčích množinách znaků. Principem je spojení objektů do takových shluků, kde bude minimální rozdíl mezi přírůstkem celkového vnitroskupinového součtu čtverců odchylek jednotlivých hodnot od shlukového průměru. (Rybová, 2015)

Shluková analýza sice patří mezi vhodné metody, které lze využít v oblasti daňové problematiky, přesto však neexistuje mnoho studií s tímto zaměřením. Mezi nejstarší práce patří dílo Peterse (1991), který rozdělil 22 států OECD do čtyř shluků podle struktury daňového mixu v roce 1965, a toto rozdělení dodnes převažuje v literaturách. Následovala práce Messera z roku 1998 a jako další autory, kteří využili shlukovou analýzu lze uvést např.: Kemmerlinga (2003) či Bernardiho (2003). (Foltysová, 2007)

### 2.12.2 Analýza konvergenčních efektů

Na základě této metody lze zjistit, zda dochází k harmonizaci daňových systémů, tedy k přibližování daňové kvóty, která vyjadřuje úroveň daňového zatížení. Daňové konvergence mohou napomáhat různé faktory, jako například mobilita daňových základů nebo daňová konkurence. Opakem daňové konvergence je daňová divergence, při které by tedy docházelo ke vzdalování daňových systémů.

Pojem konvergence byl nejdříve využíván ve spojení s teorií růstových modelů, ale v dnešní době ji lze využít i ke zjištění vývoje daňového zatížení, a to například pomocí sigma konvergence či beta konvergence. Stejně jako předchozí metoda není ani konvergence v daňové oblasti nijak moc rozšířená. Mezi nejnovější studie s danou tematikou patří autorka Tibulca (2015), která se ve své práci zaměřila na daňovou konvergenci celkového zdanění prostřednictvím ukazatele složené daňové kvóty ve státech EU, a to prostřednictvím sigma konvergence, kterou lze vypočítat např. pomocí variačního koeficientu (CV). Stejný postup použila i Rybová (2017), která ovšem zkoumala konvergenci vybrané skupiny daní pomocí ukazatele dílčí daňové kvóty.

Samozřejmě existuje více metod, které slouží ke zjištění vývoje daňové kvóty, ale uvedené jsou pouze tyto dvě, jelikož právě ty budou následně využity v praktické části této práce.

### 3 Metodika k určení změn daňové kvóty

Praktická část této diplomové práce má hned několik cílů. Jedním z nich je identifikace změn daňové kvóty států Evropské unie ve vymezeném dvacetiletém období, a to od roku 1995 až do roku 2015, dále pak rozdělení států do skupin tak, aby byl vývoj daňové kvóty v těchto skupinách podobný. Posledním cílem je pak zahrnutí hrubého domácího produktu do změn daňové kvóty.

Evropská unie má v současné době 28 členských států, mezi které od roku 1958 patří: Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko. V roce 1973 přistoupilo Dánsko, Irsko a Spojené království, následně Řecko (1981), Portugalsko a Španělsko (1986) a v roce 1995 pak Finsko, Rakousko a Švédsko. Mnoho států se stalo členy EU v roce 2004, mezi tyto státy se řadí Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko. O tři roky později Bulharsko a Rumunsko a posledním členem je Chorvatsko (2013). (Evropská unie, 2017)

Při analýze změny daňové kvóty Evropské unie nebude uvažováno se státem Chorvatsko, které přistoupilo do Evropské unie až v roce 2013 a pro zvolené období, které začíná rokem 1995, nejsou dostupná data, k tomuto účelu.

V následující části lze jako první vidět komparaci daňové kvóty v jednotlivých zemích Evropské unie v letech 1995 a 2015, a to prostřednictvím grafického vyjádření. Následuje shluková analýza provedená ve dvou obdobích, konvergenční analýza a porovnání vývoje daňové kvóty s vybranými ukazateli (celkové daňové příjmy a HDP).

#### 3.1 Shluková analýza

Pro získání skupin států s podobnými znaky je provedena v počátečním a konečném sledovaném období (1995 a 2015) shluková analýza, a to v programu STATISTIKA 12 z dat získaných z Eurostatu. Přesněji se jedná o hierarchickou aglomerační shlukovou analýzu, která měří Euklidovskou vzdálenost, pomocí Wardovy metody.

Mezi faktory, podle kterých jsou státy rozděleny do jednotlivých shluků, vzhledem k tomu že se tato práce zabývá vývojem daňové kvóty, byly zvoleny 4 dílčí daňové kvóty v členění používané Eurostatem:

- celkové nepřímé daně, kde rozhodující část tvoří DPH (spotřební daně zde nebyly vyčleněny, jelikož ve většině států nedosahují ani 1 % HDP, výjimkou je pouze

Estonsko, kde spotřební daně tvoří skoro 5 % HDP, a pro zjištění podobného vývoje daňové kvóty to není potřebné),

- daně z příjmu fyzických osob,
- daně z příjmu právnických osob a
- příspěvky na sociální zabezpečení, které se také velmi významně podílejí na daňových příjmech.

Jelikož se jedná o data vztažená k jedné hodnotě (k HDP), nebylo třeba je nijak standardizovat. Pro rozdělení států do shluků na základě těchto faktorů byla využita subjektivně stanovená vzdálenost na úrovni 15.

Při hodnocení shlukovacích procesů jsou v tabulkách k jednotlivým shlukům uvedeny údaje daňové kvóty, které ovšem nejsou součástí shlukování. Slouží pouze ke komentování výsledků v souvislosti s celkovou daňovou zátěží obyvatel.

Po okomentování jednotlivých shluků v obou obdobích následuje kapitola, jejímž cílem je vyhodnocení rozdílů ve výsledcích shlukové analýzy v roce 1995 a 2015. Kromě toho jsou vlastní výsledky shlukové analýzy porovnány s výsledky jiných autorů zabývajících se touto metodou.

### 3.2 Konvergenční analýza – sigma konvergence

Při rozdělování států do jednotlivých shluků na základě podobnosti vývoje daňové kvóty se také naskytla otázka, zda dochází ke sblížení daňových systémů jednotlivých států. Vzhledem k věčnému tématu harmonizace, jejímž cílem je právě sjednocování či přibližování daňových systémů, není tato otázka od věci. Proto po shlukové analýze následuje analýza další, a to konvergenční analýza, která by měla dokázat, zda opravdu dochází k přibližování daňových systémů v EU či ne.

Konvergenční analýza je provedena prostřednictvím variačního koeficientu:

$$CV = \frac{\left[ \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2 \right]^{\frac{1}{2}}}{\bar{Y}} \quad (2)$$

Ke konvergenci pak dochází, pokud se variační koeficient postupně snižuje v čase.

Variační koeficient byl nejdříve počítán vždy ze států, které byly v konkrétním roce součástí Evropské unie. Následkem toho lze rozdělit dvacetileté období do 4 částí, kdy do roku 2003 včetně bylo zahrnuto 15 států, následně 25 států, od roku 2007 již 27 zemí a do posledních třech období přibyl ještě jeden stát (Chorvatsko).

Následně byl aplikován odlišný postup, v němž je variační koeficient počítán rovnou ze všech 27 států, s výjimkou Chorvatska, které nelze zahrnout, jelikož jak již bylo řečeno neposkytuje potřebná data.

Důvodem aplikace obou variant různého počtu členských států při měření sigma konvergence byl předpoklad odlišnosti obou výsledků konvergence a jejich omezená vypovídací schopnost.

### 3.3 Porovnání vývoje daňové kvóty s vybranými ukazateli

V poslední části lze pak nalézt srovnání vývoje průměrné daňové kvóty EU s vývojem reálného HDP a vývojem celkových daňových příjmů, a to prostřednictvím meziročních změn těchto údajů zobrazených v grafu. Meziroční změny jsou spočítány z absolutních údajů získaných z Eurostatu v tržních cenách, v milionech Euro. Cílem porovnání bylo zjištění vztahu mezi vybranými ukazateli, jenž tvoří poměrový ukazatel daňové kvóty.

## 4 Zpracování a diskuse výsledků

### 4.1 Změna daňové kvóty za 20 let

Tato práce se zaměřuje na změnu vývoje daňové kvóty ve státech Evropské unie. Před vypracováním zvolených analýz, je vhodné zjistit, v jaké výši se v současné době daňová kvóta v jednotlivých zemích EU (kromě Chorvatska) pohybuje v porovnání se zvoleným začátkem období, tedy s rokem 1995. Chorvatsko zde není zahrnuto, jelikož Eurostat v této zemi eviduje daňovou kvótu až od roku 2002. V tomto roce byla daňová kvóta ve výši 37,6 % a stejné hodnoty dosahuje i v roce 2015.

Jak je vidět na Grafu 5, za toto dvacetileté období ve většině zemí nedošlo k nijak výraznému vývoji ve velikosti daňové kvóty. K největší změně došlo v Řecku, ve kterém daňová kvóta vzrostla o 9,9 %, a v roce 2015 tak dosahovala téměř 40 %. Skoro stejně velká změna nastala také v Irsku, jen opačným směrem. V této zemi totiž došlo k poklesu ve velikosti daňové kvóty, a to z 33,7 % na 24,4 %. Ovšem to byly pouze extrémy, průměrně nedošlo ke změně ani o jednotku (0,8 %). Při porovnání velikosti daňové kvóty v těchto dvou letech (viz. Graf 5), v sedmi zemích nedošlo ke změně daňové kvóty ani o 1 % (ať směrem nahoru, či dolů), a to v Bulharsku, České republice, Dánsku, Německu, Lotyšsku, Rumunsku a Finsku. Zbylé země kromě Kypru, Malty, Portugalska, Slovenska a již zmíněného Irska a Řecka se vejdou do změny ve výši 5 %.

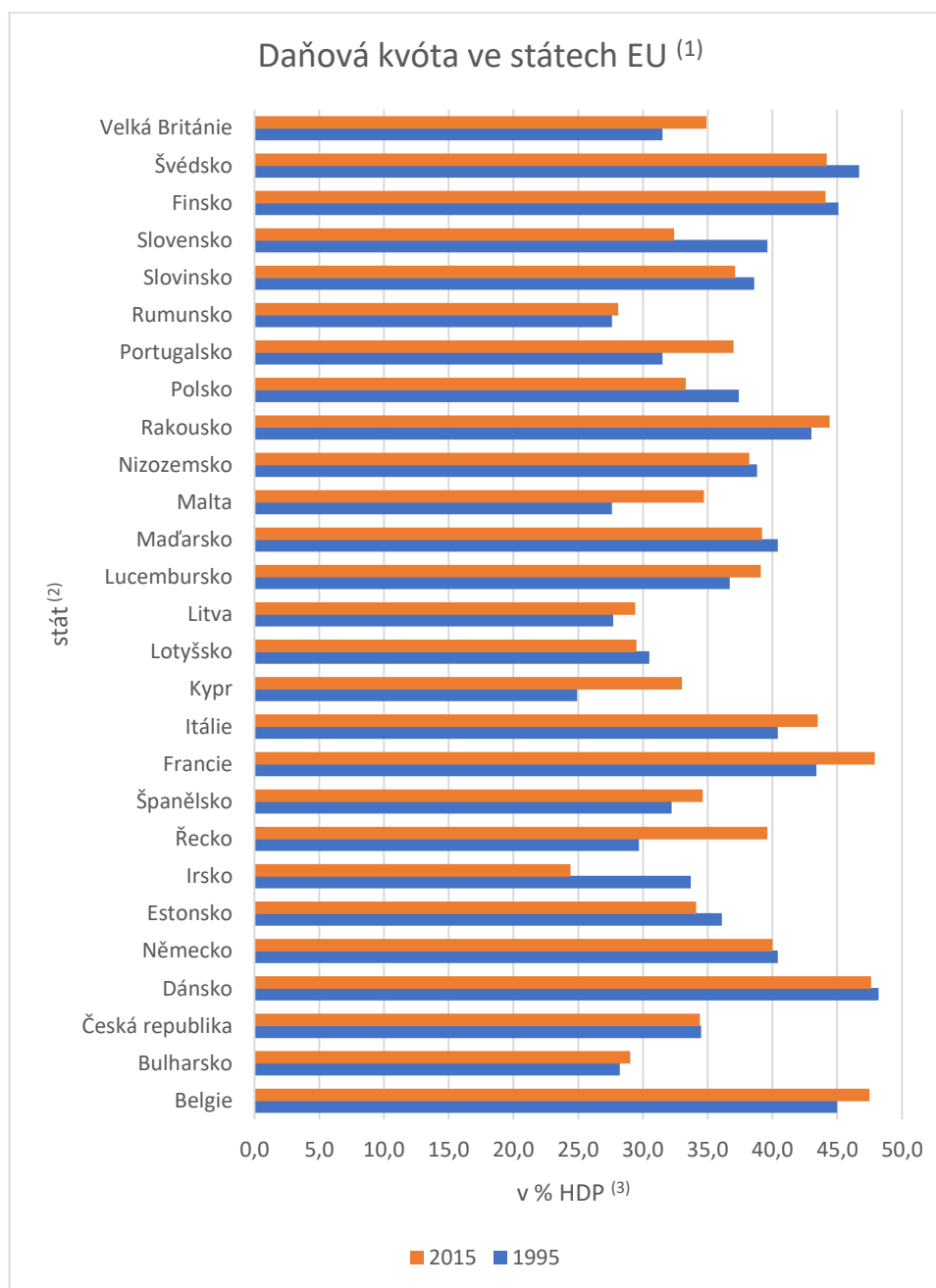
Nejvyšší daňovou kvótu v roce 1995 mělo Dánsko ve výši 48,2 %, dále pak Belgie a Francie. Po dvaceti letech patří tyto státy stále mezi země s nejvyšší daňovou kvótou v EU, pouze se trochu promíchalo pořadí, kdy nejvyšší daňovou kvótu má Francie (47,9 %), následuje Dánsko (47,6 %) a pak Belgie, jejíž kvóta je o jednu desetinu nižší (47,5 %).

Co se týče státu s nejnižší daňovou kvótou, tak v roce 1995 to byl Kypr, kde daňová kvóta dosahovala pouze 24,9 %, následovala Malta, Rumunsko a Litva, jejichž daňová kvóta byla ve výši necelých 28 %. Ovšem v roce 2015 se na zemi s nejnižší daňovou kvótou, díky největšímu poklesu dostalo Irsko. Zde daňová kvóta ve výši 24,4 %, byla ještě nižší než u Kypru o 20 let dříve. Další v pořadí pak bylo Rumunsko, které si zachovalo nízkou daňovou kvótu a pak Bulharsko.

Ani v případě průměrné daňové kvóty EU nedošlo k nijak výrazné změně, v roce 1995 byla ve výši 36,3 % a během následujících dvaceti let se vyšplhala na 37,1 %, vzrostla tedy pouze o 0,8 %.

Česká republika se pohybuje lehce pod průměrem daňové kvóty Evropské unie se svojí kvótou ve výši necelých 35 %.

**Graf 5: Daňová kvóta ve státech EU <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Tax quota in states of EU; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> in % of GDP. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

## 4.2 Aplikace shlukové analýzy

V předchozí kapitole je vidět, jak se změnila daňová kvóta v jednotlivých zemích Evropské unie za dvacetileté období. Země je možné rozdělit do skupin podle toho, zda došlo



k růstu (ve většině zemí) či k poklesu daňové kvóty, či podle velikosti daňové kvóty. Ovšem rozdělit státy do skupin, tak aby si byly co nejvíce podobné už není tak jednoduché. K tomuto účelu bude použita shluková analýza, která pomocí metriky vzdáleností dat státy přesněji rozdělí do takových shluků (skupin států), kde si budou země nejvíce podobné, a naopak nejméně podobné s dalšími shluky.

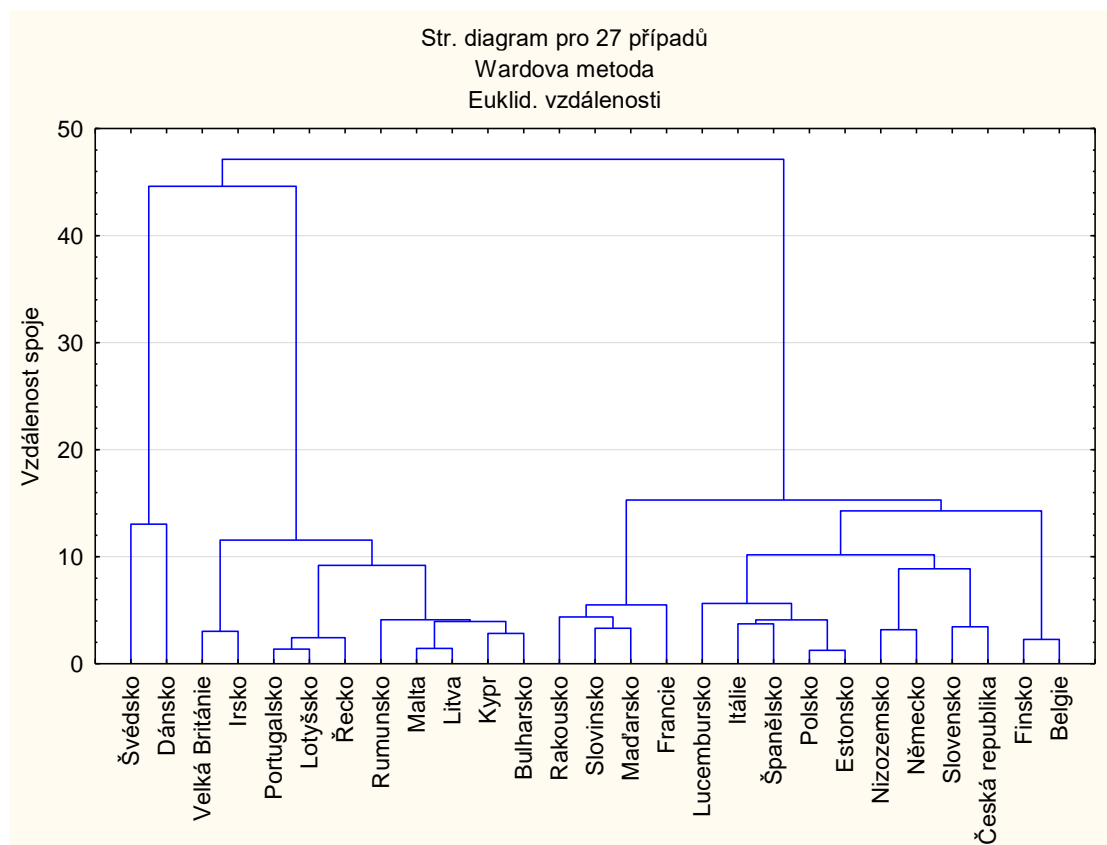
#### 4.2.1 Shluková analýza států EU v roce 1995

Na následujícím Obrázku 3 lze vidět první dendrogram (tedy grafický výstup shlukové analýzy), a to z roku 1995. Primárně lze státy Evropské unie (mimo Chorvatska, které zde není zařazeno z důvodu nedostatku dat) rozdělit na dvě základní skupiny, přičemž první skupina se skládá z 12 zemí a druhá zahrnuje zbývajících 15 států. Hlavní rozdíl mezi rozdělením států do dvou základních skupin spočívá v podílu sociálního zabezpečení na HDP. Kdy první skupina zahrnuje státy s nižším podílem na sociální zabezpečení (průměr 7,4 %) a největších daňových příjmů je dosaženo z nepřímých daní, na rozdíl od druhé skupiny, kde sociální zabezpečení dosahuje skoro 15 % z HDP.

Celkově lze tedy státy Evropské unie rozdělit na základě výsledků shlukové analýzy do 4 shluků, a to v tomto složení:

- 1. shluk: Dánsko, Švédsko
- 2. shluk: Bulharsko, Irsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Malta, Portugalsko, Rumunsko, Řecko, Velká Británie
- 3. shluk: Francie, Maďarsko, Rakousko, Slovinsko
- 4. shluk: Belgie, Česká republika, Estonsko, Finsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko, Polsko, Slovensko, Španělsko.

Obrázek 3: Dendrogram shlukové analýzy v roce 1995 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis for 1995. Zdroj: vlastní zpracování

Prvním shlukem v roce 1995 je zároveň také nejméně početná skupina, jelikož se tento shluk skládá pouze ze dvou severských států, a to Švédska a Dánska (Tabulka 1). Na spojení těchto dvou států není nic tak překvapivého. V obou případech se jedná o velmi rozvinuté státy, které mají i podobné daňové systémy s velmi vysokou daňovou kvótou a oba státy byly již v tomto roce členy EU. Daňová kvóta těchto dvou zemí značně přesahuje průměr EU 27, a to o 12 % v případě Dánska a 10,5 % u Švédska.

Jediné, v čem jsou státy v tomto shluku hluboko pod průměrem EU jsou příspěvky na sociální zabezpečení, kde naopak zaostávají o skoro 8 % a Dánsko je tak stát s nejnižší sociálním zabezpečením. I v případě daní z příjmů PO jsou tyto dva státy pod průměrem EU, ovšem pouze o 0,35 %. Tyto dvě hodnoty pod úrovní EU jsou ovšem značně vynahrazeny nepřímými daněmi ve Švédsku (21,7 %) a daněmi z příjmů FO v Dánsku (27,2 %). Kdy Švédsko má v oblasti nepřímých daní náskok před druhou nejvyšší hodnotou o 4,5 % oproti Maďarsku (17,2 %) a Dánsko má navrch ještě o daleko více, a to o 13,4 % nad Finskem, jehož dílčí daňová kvóta v oblasti DzP FO činí 13,8 %.

**Tabulka 1: Shluk 1 z roku 1995 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Dánsko                | 48,2                        | 16,5                                | 27,2                          | 2,3                           | 1,7   |
| Švédsko               | 46,7                        | 21,7                                | 16,0                          | 2,5                           | 5,9   |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 47,5                        | 19,1                                | 21,6                          | 2,4                           | 3,8   |

<sup>(1)</sup> Cluster 1 for 1995; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average.  
Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Ve druhém vytvořeném shluku, se nachází celkem 10 států EU (Tabulka 2). Tento shluk zahrnuje dva Baltské státy (Litva a Lotyšsko), státy východní (Bulharsko, Rumunsko, Kypr) i jižní (Řecko, Portugalsko) a západní stranu Evropy v tomto shluku reprezentují ostrovy Velká Británie a Irsko.

Tento shluk má nejnižší daňovou kvótu v porovnání s ostatními shluky, daňová kvóta se zde pohybuje v rozmezí od 25 % do 32 %. Nízká daňová kvóta je v porovnání s průměrem EU způsobena všemi dílčími daňovými kvótami, kromě daně z příjmů PO (DzP PO), u které rozdíl činí pouhých 0,05 %. Naopak největší rozdíl je v podílu příspěvků na sociální zabezpečení vzhledem k HDP, v tomto případě je rozdíl oproti průměru EU o skoro 3,5 %. Kdy nejnižší příspěvky na sociální zabezpečení vykazuje Irsko s rovnými 6 % HDP, jedná se tak o třetí nejnižší dílčí daňovou kvótu ze států EU. Nižší už má pouze Dánsko a Švédsko.

V roce 1995 měla Evropská unie celkem 15 členů a právě 4 z těchto členů patří do tohoto druhého shluku, jedná se o Velkou Británii, Irsko, Řecko a také Portugalsko.

**Tabulka 2: Shluk 2 z roku 1995 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Bulharsko             | 28,2                        | 11,1                                | 3,8                           | 4,1                           | 8,9   |
| Irsko                 | 33,7                        | 14,4                                | 10,2                          | 2,7                           | 6,0   |
| Kypr                  | 24,9                        | 10,9                                | 3,7                           | 3,7                           | 6,1   |
| Litva                 | 27,7                        | 12,0                                | 6,3                           | 2,1                           | 7,2   |
| Lotyšsko              | 30,5                        | 13,0                                | 4,9                           | 1,7                           | 11,0  |
| Malta                 | 27,6                        | 12,1                                | 5,0                           | 2,7                           | 7,2   |
| Portugalsko           | 31,5                        | 13,4                                | 5,3                           | 2,3                           | 9,9   |
| Rumunsko              | 27,6                        | 9,3                                 | 6,8                           | 3,8                           | 7,8   |
| Řecko                 | 29,7                        | 12,4                                | 3,2                           | 2,2                           | 10,4  |
| Velká Británie        | 31,5                        | 11,7                                | 8,9                           | 2,4                           | 6,4   |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 29,3                        | 12,0                                | 5,8                           | 2,8                           | 8,1   |

<sup>(1)</sup> Cluster 2 for 1995; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Třetí shluk (Tabulka 3) zahrnuje 4 státy mezi kterými se objevuje i jeden z původních států Evropské unie, a to Francie, dále jsou zde státy střední Evropy (Maďarsko, Rakousko a Slovinsko). Státy v tomto shluku se vyznačují vysokou daňovou kvótou, která průměrně dosahuje 41,4 %. Velký podíl zde tvoří příspěvky na sociální zabezpečení, jejichž hodnota se pohybuje v rozmezí od 14,6 – 19,8 % a průměr EU tak tento shluk převyšuje o více jak 5 %. Naopak v případě daní z příjmů PO jsou tyto státy pod průměrem EU a i v porovnání s ostatními shluky jsou až na posledním místě s hodnotami pohybujícími se kolem 1 %.

**Tabulka 3: Shluk 3 v roce 1995 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Francie               | 43,4                        | 15,7                                | 5,1                           | 1,8                           | 19,8  |
| Maďarsko              | 40,4                        | 17,2                                | 6,4                           | 1,8                           | 14,6  |
| Rakousko              | 43,0                        | 14,8                                | 9,5                           | 1,6                           | 16,1  |
| Slovinsko             | 38,6                        | 15,1                                | 5,7                           | 0,5                           | 16,7  |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 41,4                        | 15,7                                | 6,7                           | 1,4                           | 16,8  |

<sup>(1)</sup> Cluster 3 for 1995; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Poslední shluk (Tabulka 4), který na základě zvolených faktorů vykazuje stejné znaky, je složen skoro ze samých států, které byly již v tomto roce členy EU, kromě České republiky, Estonska, Polska a Slovenska, které přistoupily až v roce 2004. Ze zeměpisného hlediska jsou v tomto shluku snad zastoupeny všechny světové strany. Západ je reprezentován státy Beneluxu, jih Itálií a Španělskem, sever zastupuje Finsko, za východ je zde Estonsko a zbytek států se řadí do střední Evropy.

Tento shluk je nejvíce podobný průměrným údajům EU, v případě nepřímých daní a daní z příjmů odchylky nepřesahují ani 1 %. Pouze v případě příspěvků na sociální zabezpečení je průměrná hodnota vyšší o 2,63 % v porovnání s průměrem EU a stejně jako u předchozího shluku příspěvky na sociální zabezpečení přinášejí nejvyšší daňový výnosy.

**Tabulka 4: Shluk 4 v roce 1995 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Česká republika       | 34,5                        | 11,4                                | 4,4                           | 4,2                           | 14,2  |
| Estonsko              | 36,1                        | 13,0                                | 8,4                           | 2,4                           | 12,3  |
| Lucembursko           | 36,7                        | 11,4                                | 7,7                           | 6,3                           | 11,3  |
| Polsko                | 37,4                        | 14,2                                | 8,2                           | 2,7                           | 12,2  |
| Španělsko             | 32,2                        | 10,4                                | 7,5                           | 1,8                           | 12,4  |
| Belgie                | 45,0                        | 12,6                                | 13,1                          | 2,3                           | 16,1  |
| Finsko                | 45,1                        | 13,8                                | 13,8                          | 2,2                           | 14,3  |
| Itálie                | 40,4                        | 11,9                                | 10,1                          | 3,2                           | 14,1  |
| Německo               | 40,4                        | 10,6                                | 9,2                           | 1,9                           | 18,1  |
| Nizozemsko            | 38,8                        | 11,1                                | 7,2                           | 3,1                           | 16,0  |
| Slovensko             | 39,6                        | 14,2                                | 3,5                           | 5,9                           | 14,8  |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 38,7                        | 12,2                                | 8,5                           | 3,3                           | 14,2  |

<sup>(1)</sup> Cluster 4 for 1995; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average.  
Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

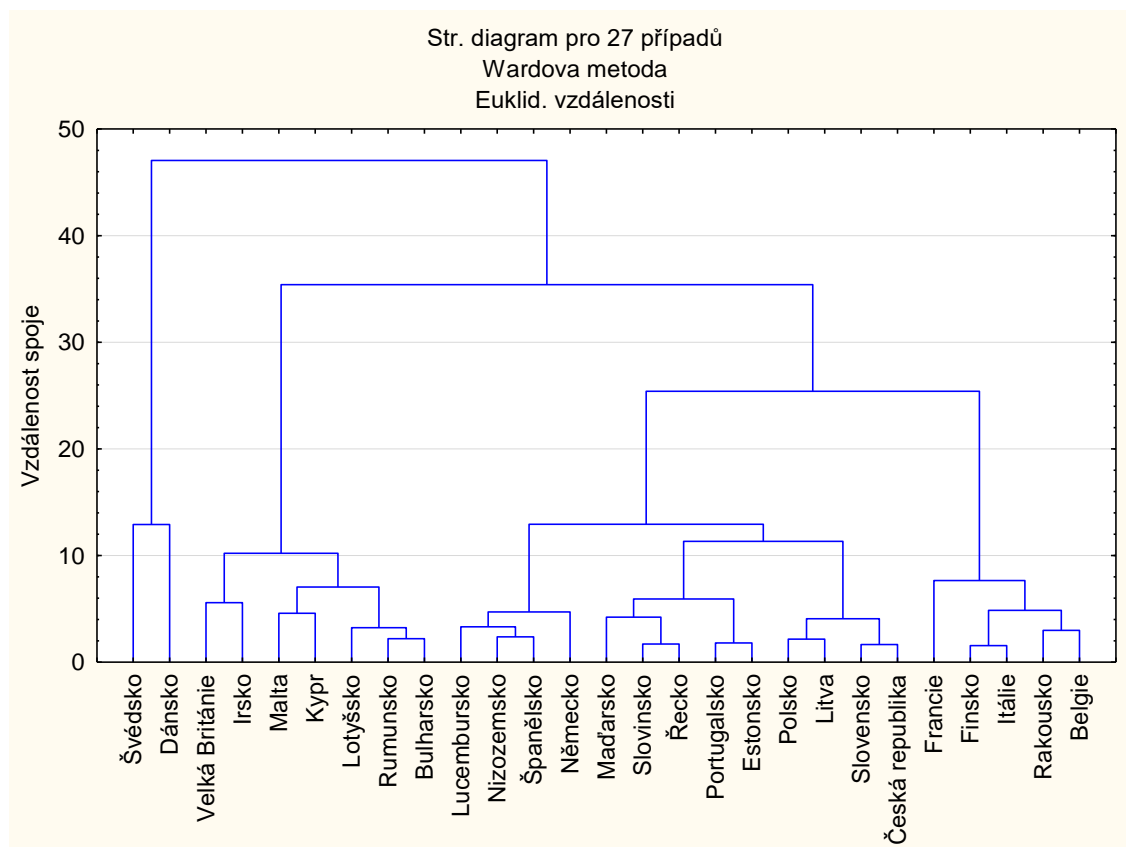
#### 4.2.2 Shluková analýza států EU v roce 2015

V této části bude provedena shluková analýza v roce 2015, tedy o 20 let později a jak je vidět na následujícím Obrázku 4, tak i v tomto roce došlo ke vzniku 4 shluků při stanovené vzdálenosti 15, ale na rozdíl od roku 1995 je zde v podstatě úplně vyčleněno Dánsko a Švédsko.

Nové rozdělení států do jednotlivých shluků je v této podobě:

- 1. shluk: Dánsko, Švédsko
- 2. shluk: Bulharsko, Irsko, Kypr, Lotyšsko, Malta, Rumunsko, Velká Británie
- 3. shluk: Česká republika, Estonsko, Litva, Lucembursko, Maďarsko, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko
- 4. shluk: Belgie, Finsko, Francie, Itálie, Rakousko.

**Obrázek 4: Dendrogram shlukové analýzy v roce 2015 <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis for 2015. Zdroj: vlastní zpracování

První shluk v roce 2015 je zároveň nejméně početný (Tabulka 5) a zahrnuje pouze dva státy (Dánsko a Švédsko). V tomto shluku za 20 let nedošlo k nijak významným změnám, podobnost ve vývoji daňové kvóty u těchto dvou států byla zjištěna již v roce 1995. Od té doby došlo k malému poklesu ve výši daňové kvóty, který byl způsoben poklesem příspěvků na sociální zabezpečení, ve kterém má Dánsko nejmenší hodnotu ze všech států EU, a to pouhé 1 %. Naopak v případě daně z příjmů fyzických osob tyto země naprosto dominují, průměrně dosahují 20,8 %, a tím jsou skoro o 13 % nad průměrem EU.

**Tabulka 5: Shluk 1 v roce 2015 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Dánsko                | 47,6                        | 16,4                                | 26,5                          | 2,8                           | 1,0   |
| Švédsko               | 44,2                        | 22,0                                | 15,1                          | 2,9                           | 3,3   |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 45,9                        | 19,2                                | 20,8                          | 2,9                           | 2,2   |

<sup>(1)</sup> Cluster 1 for 2015; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Dalších 7 států (Tabulka 6) s nejnižší daňovou kvótou tvoří shluk 2 a jedná se o státy východní Evropy a ostrovní státy. V Irsku došlo za těchto 20 let k velkému poklesu daňové kvóty, dokonce i v této skupině států má nejnižší daňovou kvótu s rozdílem o skoro 4 % oproti Rumunsku, které má nejnižší kvótu hned za Irskem.

Co se týče struktury daňových výnosů, tak zde převládají nepřímé daně a příspěvky na sociální zabezpečení, tak jak to v méně vyspělých státech bývá.

**Tabulka 6: Shluk 2 v roce 2015 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Bulharsko             | 29,0                        | 15,5                                | 3,1                           | 2,1                           | 7,9   |
| Irsko                 | 24,4                        | 8,7                                 | 7,5                           | 2,6                           | 4,3   |
| Kypr                  | 33,0                        | 14,9                                | 2,7                           | 5,9                           | 8,4   |
| Lotyšsko              | 29,5                        | 14,0                                | 6,0                           | 1,6                           | 8,7   |
| Malta                 | 34,7                        | 13,1                                | 6,4                           | 6,3                           | 6,4   |
| Rumunsko              | 28,1                        | 13,4                                | 3,7                           | 2,3                           | 8,1   |
| Velká Británie        | 34,9                        | 12,9                                | 9,1                           | 2,5                           | 7,6   |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 30,5                        | 13,2                                | 5,5                           | 3,3                           | 7,3   |

<sup>(1)</sup> Cluster 2 for 2015; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Třetí shluk v roce 2015 je zároveň nejpočetnějším, zahrnuje celkem 13 států a svými hodnotami se nejvíce přibližuje průměru vzhledem k EU-27 (27 členských států). Daňová kvóta se zde pohybuje v rozmezí 29,4 % - 40 % (Tabulka 7) a co se týče daní, tak tyto státy se zaměřují především na daně nepřímé a příspěvky na sociální zabezpečení podobně jako to bylo v předchozím shluku.



**Tabulka 7: Shluk 3 v roce 2015 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Česká republika       | 34,4                        | 12,4                                | 3,6                           | 3,4                           | 14,4  |
| Estonsko              | 34,1                        | 14,6                                | 5,8                           | 2,1                           | 11,5  |
| Litva                 | 29,4                        | 11,9                                | 3,8                           | 1,5                           | 11,9  |
| Lucembursko           | 39,1                        | 11,9                                | 9,1                           | 4,4                           | 12,0  |
| Maďarsko              | 39,2                        | 18,8                                | 4,9                           | 1,7                           | 13,1  |
| Německo               | 40,0                        | 10,9                                | 9,1                           | 2,4                           | 16,5  |
| Nizozemsko            | 38,2                        | 11,6                                | 7,6                           | 2,7                           | 14,6  |
| Polsko                | 33,3                        | 13,0                                | 4,7                           | 1,8                           | 13,5  |
| Portugalsko           | 37,0                        | 14,6                                | 7,3                           | 3,1                           | 11,6  |
| Řecko                 | 39,6                        | 16,1                                | 5,7                           | 2,2                           | 13,9  |
| Slovinsko             | 37,1                        | 14,9                                | 5,1                           | 1,5                           | 14,7  |
| Slovensko             | 32,4                        | 10,9                                | 3,1                           | 3,7                           | 14,0  |
| Španělsko             | 34,6                        | 12,0                                | 7,3                           | 2,4                           | 12,3  |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 36,0                        | 13,4                                | 5,9                           | 2,5                           | 13,4  |

<sup>(1)</sup> Cluster 3 for 2015; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average.  
Zdroj: vlastní zpracování

V poslední shluku (Tabulka 8) se nachází zbylých 5 států vyznačující se vysokou daňovou kvótou, jako v případě prvního shluku. Daňová kvóta je zde průměrně pouze o 0,4 % nižší, za to se podstatně liší v podílu příspěvků na sociální zabezpečení, které zde dosahují hodnot od 12,9 – 18,8 %. V případě tohoto shluku tak převládají příspěvky na sociální zabezpečení i nad nepřímými daněmi, i když pouze o necelé procento (0,7 %). Svým uskupením se čtvrtý shluk o polovinu zmenšil oproti roku 1995.

**Tabulka 8: Shluk 4 v roce 2015 <sup>(1)</sup>**

| Stát <sup>(2)</sup>   | Daňová kvóta <sup>(3)</sup> | Nepřímé daně % k HDP <sup>(4)</sup> | DzP FO % k HDP <sup>(5)</sup> | DzP PO % k HDP <sup>(6)</sup> | Příspěvky na soc. zab. % k HDP <sup>(7)</sup> |
|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Belgie                | 47,5                        | 13,3                                | 12,7                          | 3,3                           | 16,8  |
| Francie               | 47,9                        | 16,0                                | 8,8                           | 2,6                           | 18,8  |
| Itálie                | 43,5                        | 15,3                                | 12,2                          | 2,0                           | 13,3  |
| Rakousko              | 44,4                        | 14,5                                | 10,8                          | 2,3                           | 15,1  |
| Finsko                | 44,1                        | 14,3                                | 13,3                          | 2,2                           | 12,9  |
| Průměr <sup>(8)</sup> | 45,5                        | 14,7                                | 11,6                          | 2,5                           | 15,4  |

<sup>(1)</sup> Cluster 4 for 2015; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> Tax quota; <sup>(4)</sup> Indirect taxes as % of GDP; <sup>(5)</sup> Personal income taxes as % of GDP; <sup>(6)</sup> Corporate income taxes as % of GDP; <sup>(7)</sup> Social contributions as % of GDP; <sup>(8)</sup> Average.  
Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

### 4.2.3 Vyhodnocení shlukové analýzy

Výsledky shlukové analýzy, která se opírá o daňovou kvótu jednotlivých zemí Evropské unie, ukazují, že daňové systémy se v průběhu dvaceti let začaly postupně přibližovat. V roce 1995 byly státy rozděleny do dvou skupin, které zahrnovaly přibližně stejný počet zemí, kdežto po dvaceti letech se výrazně odlišilo pouze Švédsko a Dánsko, které tvoří jednu skupinu a další státy jsou ve skupině druhé.

Co se týče jednotlivých států, v průběhu daného období většina z nich zůstala ve stejném shluku.

První skupina nebo spíše dvojice států, která zůstala ve stejném složení jak v roce 1995, tak i v roce 2015 je Dánsko a Švédsko. V obou případech se jedná o severské velmi vyspělé země, jejichž HDP na obyvatele dosahuje stabilních nadprůměrných hodnot (cca 25 % nad průměrem dle ukazatele PPS) oproti průměru EU 28. I hodnota daňové kvóty je vysoko nad průměrem EU a patří mezi nejvyšší hodnoty v EU. Hlavním rozdílem **Dánska a Švédska** oproti ostatním zemím v Evropské unii je podíl sociálního zabezpečení na daňových výnosech, kdy v případě těchto zemí je sociální zabezpečení v podstatě zanedbatelnou částí daňových výnosů s hodnotami 1 % v Dánsku a 3,3 % ve Švédsku v roce 2015. Naopak zde převažuje velký podíl daně z příjmů fyzických osob, na které ostatní země jen tak nedosáhnou.

V případě dalších států, které mají podobný vývoj, se jedná převážně o malé, méně rozvinuté státy (hodnota HDP v PPS je pod průměrem EU) s velmi nízkou daňovou kvótou, která se pohybuje do 30 %, převládají zde nepřímé daně a sociální zabezpečení je na nižší

úrovni. Patří sem **Lotyšsko, Rumunsko, Malta, Kypr, Bulharsko** a překvapivě také **Irsko a Velká Británie** (jejich HDP je nad průměrem EU). Hlavně potom Irsko, které se řadí mezi nejrychleji rostoucí ekonomiky v posledních letech a jeho hodnota HDP je o 80 % nad průměrem EU (v PPS). Na druhou stranu zde došlo k největšímu poklesu daňové kvóty.

Největší skupina států, jejichž vývoj se za 20 let neodchýlil zahrnuje 8 zemí: **Lucembursko, Španělsko, Polsko, Estonsko, Nizozemsko, Německo, Slovensko a Česká republika**. Daňová kvóta těchto států nepřesahuje 40 % a převládá zde sociální zabezpečení, následované nepřímými daněmi. Co se týče HDP, jedná se o nesourodou skupinu, kdy část je pod průměrem a část nad průměrem EU.

Zbylé státy patří mezi ty, které v roce 2015 nezůstaly ve stejné skupině v jaké byly v roce 1995, a to: **Portugalsko, Řecko, Litvu, Slovinsko a Maďarsko**. V těchto zemích došlo během dvaceti let k různým změnám, ať už se jednalo o celkovou změnu daňové kvóty (v Portugalsku a Řecku došlo k jejímu růstu) nebo ve změně v dílčích daňových kvótách, kdy se měnila struktura daňových výnosů.

V roce 2015 se také sjednotily některé státy EU 15 (**Rakousko, Francie, Itálie, Finsko a Belgie**), které byly v roce 1995 součástí shluku zahrnující Lucembursko atd. či ve shluku společně s Maďarskem a Slovinskem (Rakousko, Francie). Tyto státy patří spolu s odloučeným Dánskem a Švédskem, ke státům s nejvyšší daňovou kvótou v EU, která přesahuje 40 %. Struktura výnosů z daní je zde velmi vyrovnaná, co se týká nepřímých daní, sociálního zabezpečení a daní z příjmů fyzických osob. Daně z příjmů právnických osob dosahují nízkých hodnot stejně jako v ostatních státech EU a z hlediska HDP jsou na tom tyto státy podobně jako průměr EU.

S výsledkem shlukové analýzy, kdy se Dánsko a Švédsko nachází ve stejném shluku souhlasí i výsledek Peterse (1991), který se sice zabýval jen státy OECD v roce 1965, ale i jemu se tyto dva státy objevily ve společném shluku ovšem ještě s Finskem a Norskem (skandinávské země). Stejně tomu tak bylo i v případě Messera (1998), který se opět zabýval vývojem daňových příjmů v zemích OECD a i jemu se Dánsko se Švédskem objevily ve stejném shluku, ještě společně s Belgií, Nizozemskem a Norskem, jako země s vysokým zdaněním.

Další shlukovou analýzu zabývající se strukturou daňové kvóty, provedla Kubátová (2012), která se sice také zaměřila na členské státy OECD v roce 2009, ale její třetí shluk

v podstatě souhlasí (kromě Maďarska) se třetím shlukem vytvořeným v roce 2015, který zahrnuje: Slovinsko, Lucembursko, Španělsko, Polsko, Estonsko, Nizozemsko, Německo, Slovensko a Českou republiku.

### 4.3 Analýza konvergenčních efektů

Které státy jsou vývojem daňové kvóty podobné, již bylo zjištěno v předchozí kapitole. Ale zda tento vývoj vede ke sblížení daňových systémů ve státech Evropské unie, to lze zjistit pomocí analýzy konvergenčních efektů. Ke zjištění konvergence mezi státy EU je možné využít sigma konvergence, například pomocí výpočtu variačního koeficientu (viz. kapitola 2.12.2).

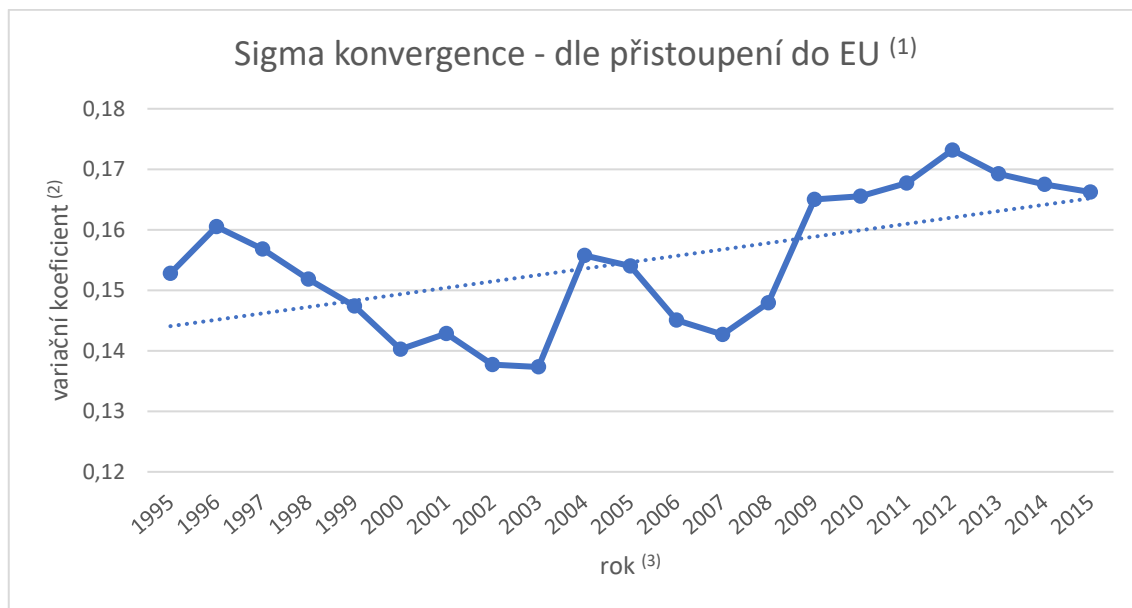
Na základě výsledků sigma konvergence (Graf 6), lze říci, že za celkové dvacetileté období (od roku 1995 do roku 2015) převážně nedocházelo ve státech EU ke konvergenci – tedy ke sladování daňových systémů jednotlivých zemích, které jsou vyjádřeny pomocí daňové kvóty, jelikož se koeficient v čase nesnížil, ale naopak došlo ke zvýšení z 0,153 na 0,166. Ovšem to platí pouze při porovnání variačního koeficientu na začátku a na konci období.

Při zkoumání hodnot variačního koeficientu v průběhu období, lze graf rozdělit do jednotlivých částí, podle toho, zda se jednalo o konvergenci daňových systémů či naopak k divergenci (vzdalování daňových systémů). Jak je vidět, tak do roku 2003 docházelo ke konvergenci, ta se ovšem přerušila v roce 2004, příčinou toho může být přístup nových členů do Evropské unie. Celkem totiž přistoupilo 10 zemí, kdy každá země měla svůj individuální daňový systém. Toto tvrzení potvrzuje i fakt, že již v roce 2005 došlo ke snížení variačního koeficientu, což značí že se daňové systémy začaly znovu sladovat.

Konvergence ovšem nevydržela moc dlouho, pouze do roku 2007, ve kterém do EU přistoupily další dva státy. Divergenci také podpořila světová hospodářská krize a následný menší ekonomický pokles v roce 2012, kvůli kterým státy přijímaly různá opatření, aby zmírnily jejich důsledky. Tím znovu docházelo k odcizení daňových systémů států EU.

Jakmile tato nepříznivá období skončila, daňové systémy se opět začaly sladovat, což je vidět i na grafu, kdy od roku 2012 začal variační koeficient znovu klesat, a to až do konce sledovaného období.

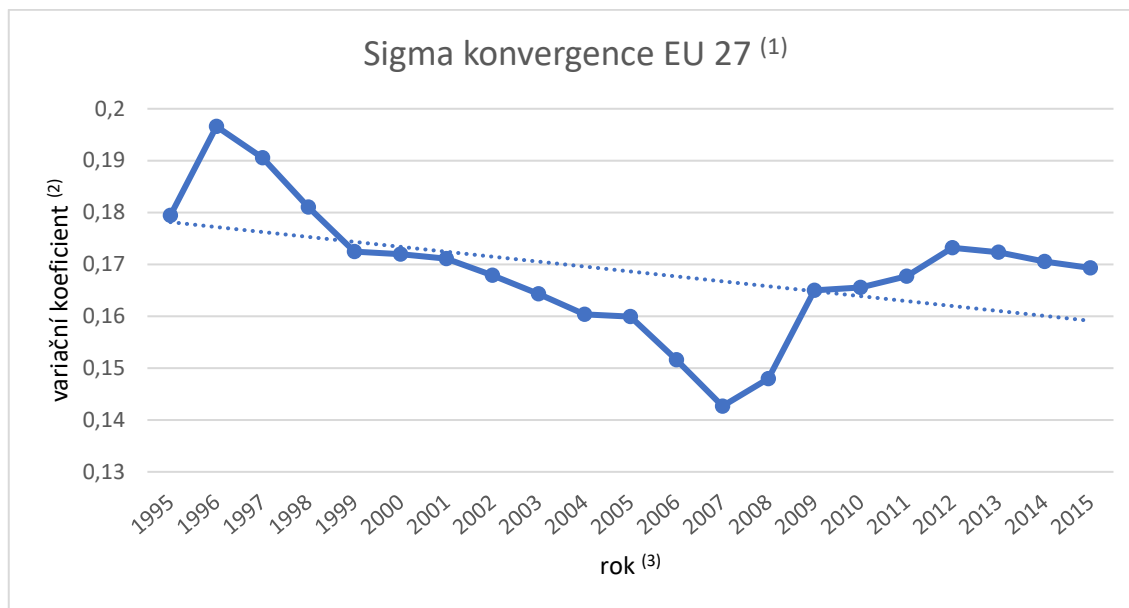
**Graf 6: Sigma konvergence – dle přistoupení do EU <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Sigma convergence – by accession to the EU; <sup>(2)</sup> Variation coefficient; <sup>(3)</sup> Year. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Pokud by nebyl brán ohled na čas, ve kterém státy přistupovaly do EU, ale byly by všechny rovnou zahrnuty do výpočtu variačního koeficientu již od roku 1995 (tedy kromě Chorvatska), v tom případě by se dalo konstatovat, že dochází ke sblížení daňových systémů (Graf 7). Jelikož až na malý výkyv po roce 2007 a následně pak v roce 2012 (stejně jako v předchozím případě), variační koeficient převážně klesal, a i jeho hodnota se za dvacetileté období snížila z 0,179 na 0,169.

**Graf 7: Sigma konvergence EU 27<sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Sigma convergence EU 27; <sup>(2)</sup> Variation coefficient; <sup>(3)</sup> Year. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)

Celkově lze tedy říci, že dochází ke konvergenci daňových systémů v zemích Evropské unie, což jasně dokazuje Graf 7, u kterého je pokles variačního koeficientu zřetelně vidět. V případě zohlednění jednotlivých let, ve kterých státy přistupovaly do EU, konvergence tak jasná není. Pokud se ale celé období rozdělí na jednotlivé části (viz. výše), tak i v tomto případě převažuje konvergence, která byla vždy přerušena nějakou událostí (přístup nových států, recese), při které se variační koeficient jednorázově zvýšil.

K podobnému závěru došla i autorka Tibulca (2015), která se ve své práci zaměřila na období od roku 1965 až do roku 2012. Státy EU zde nebyly zahrnovány přesně dle data přistoupení, ale toto období rozdělila do 3 částí (EU 15 pro období 1965-1994, EU 27 pro období 1995-2001 a EU 28 pro zbývající období). Jejím celkovým výsledkem byla konvergence daňových systémů. Ke konvergenci podle ní docházelo po většinu období a stejně tak jako při zohlednění přistoupení států do EU, se tato konvergence zastavila v roce 2007. Dle této autorky se jedná o následek finanční krize, kvůli které státy přijaly fiskální opatření, aby dokázaly čelit jejím negativním následkům, i když to bylo v rozporu s cílem daňové konvergence.

#### 4.4 Porovnání vývoje HDP a daňových příjmů s vývojem daňové kvóty

V případě daňové kvóty se jedná o výnosy z daní vztažené k HDP, je tedy zřejmé, že velikost HDP má určitý vliv na velikost daňové kvóty, stejně tak jako je daňová kvóta ovlivněna velikostí celkových daňových příjmů. Proto bude v následující části porovnán vývoj daňové kvóty s vývojem HDP a vývojem daňových příjmů.

Na Grafu 8 jsou zobrazeny meziroční změny daňové kvóty, HDP a celkových daňových příjmů v Evropské unii. Daňová kvóta si udržuje poměrně stabilní hodnotu, kdežto v případě HDP dochází k docela velkým výkyvům, které značí hospodářský růst, případně hospodářskou recesi. I v případě daňových příjmů jsou zde vidět výrazné výkyvy v jejich vývoji.

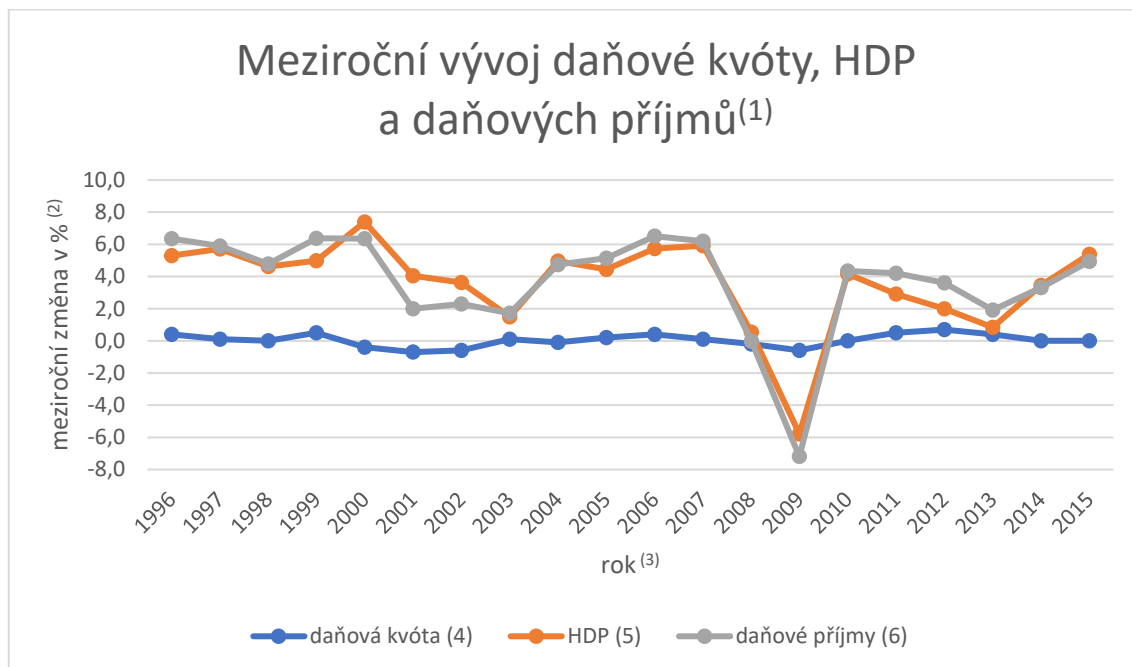
Při podrobnějším zkoumání meziročních změn HDP a daňové kvóty nelze říci, že je jejich vývoj stejný, tedy že v případě rostoucího HDP roste i daňová kvóta. Např. v roce 2000 se daňová kvóta snížila o 0,4 %, ale HDP naopak vzrostlo o 7,4 %. To platí i v případě časového posunu, kdy by se dalo předpokládat, že daňové výnosy začnou reagovat až se zpožděním na výkyvy v ekonomice. Při zavedení nějakého opatření (např. při ekonomické recesi, kdy se vláda snaží podpořit ekonomiku a snížit tak daně) dochází k časovému prodlení, než dané opatření začne působit.

Co se týče vztahu celkových daňových příjmů a daňové kvóty, je tento vztah velmi podobný jako v případě daňové kvóty a HDP. Pokles daňové kvóty nemusí vést k poklesu daňových příjmů (výjimkou je rok 2009, ve kterém došlo k poklesu všech tří ukazatelů), ale je znatelné snížení nárůstu daňových příjmů oproti minulým létům (v roce 2001 klesla daňová kvóta o 0,7 % a daňové příjmy vzrostly o 2 %, ovšem růst daňových příjmů v předchozích letech dosahoval průměrně skoro 6 %).

Změny daňové kvóty jsou výsledkem změn daňových příjmů ve vztahu k HDP. Z grafu je patrné, že celkové daňové příjmy mají velmi podobný vývoj s vývojem HDP. Pokud tedy HDP má klesající trend (dostává se do recese), tento trend se vyskytuje i u příjmů z daní, a to nejen ze skutečnosti, že je krize, ale vláda se snaží dostat ekonomiku znovu do fáze růstu. Nejčastěji formou snížení daňové povinnosti nebo pomocí tzv. automatických stabilizátorů (daně z příjmů). Převahou daní, které se odvozují od důchodů obyvatel

a působí jako tzv. automatické stabilizátory ekonomiky, se celkové daňové příjmy vyvíjejí v souladu s vývojem HDP. Tento podobný vývoj pak zajišťují stabilní výši daňové kvóty.

**Graf 8: Meziroční změna daňové kvóty, reálného HDP a daňových příjmů<sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Year-on-year change of tax quota, GDP and total tax revenues; <sup>(2)</sup> Year-on-year change in %; <sup>(3)</sup> Year;

<sup>(4)</sup> Tax quota; <sup>(5)</sup> GDP; <sup>(6)</sup> Tax revenues. Zdroj: vlastní zpracování z dat Eurostatu (2018)



## 5 Závěr

Celá tato práce je zaměřena na daňovou kvótu, její vývoj a porovnání ve státech Evropské unie. Ovšem ne každý vlastně ví, co toto spojení dvou slov znamená, jelikož to není zrovna nejběžněji používaný výraz. Ale fakt, že základem je slovo „daň“ již napoví, že se nebude jednat o nic „pozitivního“. Všeobecně lidé nemají daně rádi, už jen z toho důvodu, že snižují jejich disponibilní důchod, který by mohli věnovat na spotřebu.

Daňová kvóta je procentuální vyjádření podílu celkových daňových příjmů na velikosti HDP. Úkolem této diplomové práce bylo popsat změny daňové kvóty ve vymezeném období, porovnat její vývoj v jednotlivých zemích Evropské unie a identifikovat skupiny států na základě podobnosti daňové kvóty. S čímž přišla v úvahu i otázka, zda dochází k přibližování daňových systémů ve státech EU, jelikož se neustále hovoří o harmonizaci daní. V neposlední řadě je pak vývoj daňové kvóty porovnán s vývojem celkových daňových příjmů a HDP.

Požadovaných cílů bylo dosaženo prostřednictvím klasického grafického srovnání a následně využitím shlukové a konvergenční analýzy.

Za zvolené dvacetileté období, které začíná rokem 1995, ve většině zemí Evropské unie nedošlo k žádnému výraznému vývoji ve velikosti daňové kvóty, jejíž hodnota se měnila pouze minimálně (průměrná změna nedosáhla ani 1 %). K nejvýraznějšímu vývoji došlo v Irsku a v Řecku, v obou zemích se daňová kvóta změnila skoro o 10 %. Ovšem v případě Řecka daňová kvóta vzrostla, naopak v Irsku poklesla. Celková hodnota daňové kvóty se pohybuje v rozmezí od 24 % do 48 % a průměrná hodnota daňové kvóty se o něco zvýšila za toto dvacetileté období (z 36,3 % na 37,1 %).

Přesto, že daňová kvóta zůstává v podstatě stejná a v průběhu dvaceti let nedošlo k nijak zásadním změnám, tak na základě výsledků shlukové analýzy, která byla provedena na počátku a na konci zkoumaného období, lze říci, že dochází k postupnému přibližování ve vývoji daňové kvóty. V roce 1995 byly státy rozděleny na dvě skupiny s přibližně stejným počtem, ovšem po dvaceti letech se již odlišují pouze dvě severské země a zbytek států tvoří samostatnou skupinu.

Při detailnějším pohledu na výsledky shlukové analýzy a rozdělení zemí na nižší úrovni vzdálenosti se opět jeví daňová kvóta jako poměrně stabilní. Většina států zůstala ve stejných skupinách v obou zkoumaných letech a jen málo z nich se přesunulo do jiného

shluku. K přesunu pak docházelo u států, kde se výrazněji změnila daňová kvóta nebo v případě zemí s podobnou ekonomickou úrovní (na základě velikosti HDP).

Přibližování daňových systémů v zemích Evropské unie potvrdila i vypracovaná konvergenční analýza na základě variačního koeficientu. Konvergence byla spočítána ve dvou variantách, v případě zahrnutí všech zemí, které jsou v současnosti členy EU vyšla jednoznačně konvergence (došlo ke snížení hodnoty variačního koeficient). Pokud byly brány v potaz státy dle let, ve kterých přistoupily do unie, konvergence není na první pohled tak jasná, ale přesto převládají období, kde docházelo ke konvergenci. Ta byla přerušena vždy v letech, ve kterých přistoupily nové státy se svými individuálními daňovými systémy nebo v období hospodářské recese.

Podobný výsledek uvedla i Košťálová (2015), kdy v období od roku 1995 do roku 2012 celkově nedocházelo ke konvergenci, pokud brala v potaz všechny členy EU. Při rozdělení států na původních 15 členů a zbylých 12 pak byla konvergence prokázána v obou těchto skupinách. V původních 15 členech se jednalo pouze o slabou konvergenci, ovšem ve zbylých státech byla konvergence velmi výrazná. V obou případech byla konvergence také přerušena na začátku hospodářské krize.

Konvergenci daňových systémů uvedla i již zmiňovaná autorka Tibulca (2015), která se zabývala vývojem v letech 1956-2012 a toto období rozdělila do 3 částí podle různého počtu států.

V poslední části byl vývoj daňové kvóty EU porovnán se dvěma ekonomickými ukazateli, ze kterých je vypočítána, a to daňové příjmy a HDP. Oba tyto faktory vykazují velké výkyvy v čase, ovšem právě tento jejich velmi podobný nestabilní vývoj v čase zajišťuje poměrně stabilní hodnotu daňové kvóty. Dále pak závisí na faktorech, které ovlivňují právě daňové příjmy. Ty jsou asi nejvíce ovlivněny legislativními opatřeními jako je např. velikost daňové sazby či různé slevy na daních. Právě díky těmto různým položkám snižující základ daně nebo samotnou daň pak snižují vypovídací schopnost daňové kvóty při srovnání s jinými státy. Jako další faktory ovlivňující velikost daňových příjmů, a následně pak daňové kvóty, lze uvést například nezaměstnanost či inflaci, která je dle Šebkové (2015) nejvýznamnějším faktorem působícím na daně z příjmů právnických osob.

## **I. Summary**

The topic of my master thesis is called Changes in the tax quota in EU Member States. The tax quota is compared between individual states in EU and between the years 1995 and 2015.

This thesis is divided into two parts, theoretical and practical part. My theoretical part brings some basic information about the tax, taxes from an international point of view like tax coordination, competition and in the recent years very often mentioned tax harmonization.

The practical part starts with display of the tax quota in the states of EU and its changes after 20 years, there is a comparison of the tax quota in 1995 and 2015. In these years, there is also performed the cluster analysis in the programme STATISTICA 12. The cluster analysis consists of four variables (partial tax quota): indirect taxes, personal income taxes, corporate income taxes, social contributions. The aim of this analysis is to find groups of states with a similar development of the tax quota. Then follows the convergence analysis, which says that tax systems of the states in EU are gradually approaching each other. The last topic in this thesis is a comparison of the average values EU of the development tax quota with development of the total tax revenues and the GDP.

The very similar and unstable development of the two last mentioned indicators are ensuring a relatively stable value of the tax quota over time.

**KEY WORDS:** tax quota, cluster analysis, convergence

**JEL Classification:** H20

## II. Seznam použitých zdrojů

- BRČÁK, J., SEKERKA B., & STARÁ D. (2014). *Makroekonomie – teorie a praxe*. Plzeň: Aleš Čeněk
- Daňová kvóta [online]. Dostupné z: [https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2012/N\\_DTP\\_B/Danova\\_kvota\\_a\\_Giniho\\_index.pdf](https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2012/N_DTP_B/Danova_kvota_a_Giniho_index.pdf)
- Den daňové svobody [online]. Dostupné z: <http://www.dendanovesvobody.cz/archiv-dds/2017/>
- Druhy právních předpisů EU | Evropská komise. [online]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs)
- DVOŘÁČEK, J., & SLUNČÍK P. (2012). *Podnik a jeho okolí: jak přežít v konkurenčním prostředí*. 1. vyd. Praze: C.H. Beck.
- EDWARDS, CH. & DE RUGY, V. (2002). *International Tax Competition a 21st-Century Restraint on Government*. [online]. Policy Analysis. Dostupné z: <https://object.cato.org/pubs/pas/pa431.pdf>
- Eurostat Home [online]. Dostupné z: <http://epp.eurostat.ec.eu-ropa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>
- EUROPA - Oficiální internetové stránky Evropské unie | Evropská unie. [online]. Dostupné z: [https://europa.eu/european-union/index\\_cs](https://europa.eu/european-union/index_cs)
- FOLTYSOVÁ, M. (2007). *Změna daňových mixov v OECD krajinách vplyvom meniacich sa podmienok globalizujúceho sa sveta*. Doktorská dizertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze
- KELBEL, J., ŠILHÁN, D. (2009). *Shluková analýza*. Dostupné z: [http://cmp.felk.cvut.cz/cmp/courses/recognition/zapis\\_prednasky/zapis\\_02/13/shlukovani.pdf](http://cmp.felk.cvut.cz/cmp/courses/recognition/zapis_prednasky/zapis_02/13/shlukovani.pdf)
- KOVÁCS, L. (2005). *Tax harmonisation versus tax competition in Europe*. [online]. Dostupné z: [www.europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-05-624\\_en.pdf](http://www.europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-05-624_en.pdf)
- KOŠTÁLOVÁ, I. (2015). *Vývoj daňových mixů v zemích EU*. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze
- KUBÁTOVÁ, K. (2005). *Daně – konkurence nebo harmonizace?*. [online]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>

- KUBÁTOVÁ, K., (2015). *Daňová teorie a politika*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer
- KUBÁTOVÁ, K. (2012). *Typologizace daňových mixů v zemích OECD*. Littera Scripta
- KUNEŠOVÁ, H., CIHELKOVÁ, E. & kol. (2006). *Světová ekonomika: Nové jevy a perspektivy*. 2. doplněné a přepracované vyd. Praha: C. H. Beck
- MACH, P. (2004). *Daňová konkurence musí být zachována*. [online]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/clanek.php?ID=518>
- MARŠÁL, A., (2006). *Daňová konkurence vs. harmonizace*. [online]. Dostupné z: <http://www.ilist.cz/clanky/danova-konkurence-vs-harmonizace>
- MESSERE, K. C.. (1998). *Tax System in Industrialized Countries*, Oxford: Oxford University Press
- NERUDOVÁ, D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha. Wolters Kluwer
- NICODÈME, G. (2001). *Computing effective corporate tax rates: comparisons and results*. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/pages/publication942\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication942_en.pdf)
- OECD Data [online]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/>
- PETERS. B. G. (1991). *The Politics of taxation, a comparative perspective*. Cambridge and Oxford UK
- PLOJHAR, M. (2005) *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU*. [online]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=467>
- Přehled sazeb DPH v Evropě | Skupina KODAP. [online]. Dostupné z: <https://www.kodap.cz/cs/pro-vas/prehledy/sazby-dph-v-evrope/prehled-sazeb-dph-v-evrope.html>
- RYBOVÁ, J., MRÁČKOVÁ, A. & OBERTÍKOVÁ, L. (2016). *Projekt společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v Evropské unii*. Sborník „Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní“, 3. díl. Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích.
- RYBOVÁ, J. (2015). *Shluková analýza v problematice daní*. [online]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=476.pdf>

- RYBOVÁ, J. (2017). *Změny spotřebních daní v souvislosti s harmonizačními procesy v členských státech EU*. Dizertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Dostupné z: <https://vskp.vse.cz/id/1340266>
- SPENGEL, CH., ENDRES, D., FINKE, K. & HECKEMEYER, J. (2015). *Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology*. Project for the EU Commission TAXUD/2013/CC/120: Intermediate report 2015, ZEW-Gutachten und Forschungsberichte, Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/162729/1/890577641.pdf>
- ŠEBKOVÁ, L. (2015). *Faktory ovlivňující výši inkasa daně z příjmů fyzických a právnických osob v České republice*. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně
- ŠIROKÝ, J. a kol. (2008). *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck.
- ŠIROKÝ, J. (2015). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer.
- TEATHER, R. (2005). *The benefits of tax competition*. London. Institute of Economic Affairs. Dostupné z: <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbook303pdf.pdf>
- TIBULCA, I. L. (2015). *Is there evidence of tax convergence in the European Union?* [online]. Dostupné z [https://ac.els-cdn.com/S2212567115013829/1-s2.0-S2212567115013829-main.pdf?\\_tid=deef0044-eb04-11e7-b68e-00000aab0f26&acdnat=1514379361\\_dea14eb117d00d37a78f2b5163b6c04a](https://ac.els-cdn.com/S2212567115013829/1-s2.0-S2212567115013829-main.pdf?_tid=deef0044-eb04-11e7-b68e-00000aab0f26&acdnat=1514379361_dea14eb117d00d37a78f2b5163b6c04a)
- VANČUROVÁ, A., & LÁCHOVÁ L. (2016). *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualiz. vyd. Praha: VOX.

## **Legislativa**

Římská dohoda

Směrnice Rady 92/84/EHS

Směrnice Rady 2008/118/ES

Směrnice Rady 2003/96/ES

### **III. Seznam obrázků**

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1: Typologie daňových kvót <sup>(1)</sup> .....                 | 9  |
| Obrázek 2: Rozdělení mezinárodní daňové spolupráce <sup>(1)</sup> ..... | 16 |
| Obrázek 3: Dendrogram shlukové analýzy v roce 1995 <sup>(1)</sup> ..... | 37 |
| Obrázek 4: Dendrogram shlukové analýzy v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 42 |

### **IV. Seznam tabulek**

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1: Shluk 1 z roku 1995 <sup>(1)</sup> ..... | 38 |
| Tabulka 2: Shluk 2 z roku 1995 <sup>(1)</sup> ..... | 39 |
| Tabulka 3: Shluk 3 v roce 1995 <sup>(1)</sup> ..... | 40 |
| Tabulka 4: Shluk 4 v roce 1995 <sup>(1)</sup> ..... | 41 |
| Tabulka 5: Shluk 1 v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 42 |
| Tabulka 6: Shluk 2 v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 43 |
| Tabulka 7: Shluk 3 v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 44 |
| Tabulka 8: Shluk 4 v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 45 |

### **V. Seznam grafů**

|   |    |
|---|----|
| Graf 1: Daňový mix EU za rok 2015 <sup>(1)</sup> .....  | 7  |
| Graf 2: Vývoj daňové kvóty ve vybraných zemích <sup>(1)</sup> .....                                   | 12 |
| Graf 3: Růst reálného HDP Evropské unie <sup>(1)</sup> .....  | 15 |
| Graf 4: Nominální a průměrná efektivní sazba daně z příjmů korporací v roce 2015 <sup>(1)</sup> ..... | 28 |
| Graf 5: Daňová kvóta ve státech EU <sup>(1)</sup> .....   | 35 |
| Graf 6: Sigma konvergence – dle přistoupení do EU <sup>(1)</sup> .....                                | 48 |
| Graf 7: Sigma konvergence EU 27 <sup>(1)</sup> .....  | 49 |
| Graf 8: Meziroční změna daňové kvóty, reálného HDP a daňových příjmů <sup>(1)</sup> .....             | 51 |

### **VI. Seznam příloh**

|   |    |
|---|----|
| Příloha 1: Struktura vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění ..... | 60 |
|---|----|

## VII. Seznam použitých zkratk

|          |   |
|----------|---|
| CCCTB    | společný konsolidovaný korporátní základ daně                       |
| CCTB     | společný korporátní základ daně                                     |
| CLU      | shluková analýza  |
| DPH      | daň z přidané hodnoty   |
| DzP FO   | daň z příjmů fyzických osob   |
| DzP PO   | daň z příjmů právnických osob                                       |
| ES       | Evropské společenství   |
| ESA      | Evropský systém účtů  |
| EU       | Evropská unie   |
| EU 27    | Evropská unie zahrnující 27 členských států (nezahrnuje Chorvatsko) |
| EU 28    | Evropská unie zahrnující všech 28 členských států                   |
| Eurostat | Evropský statistický úřad   |
| GATT     | Všeobecná dohoda o clech a obchodu                                  |
| HDP      | hrubý domácí produkt  |
| OECD     | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj                     |
| OSN      | Organizace spojených národů   |
| WTO      | Světová obchodní organizace   |



## VIII. Přílohy

Příloha 1: Struktura vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

| Číslo článku | Obsah článku smlouvy                      |
|--------------|---|
| 1            | Osoby, na které se smlouva vztahuje       |
| 2            | Daně, na které se smlouva vztahuje        |
| 3            | Definice                                  |
| 4            | Rezident                                  |
| 5            | Stálá provozovna                          |
| 6            | Příjmy z nemovitého majetku               |
| 7            | Zisky podniků                             |
| 8            | Mezinárodní doprava                       |
| 9            | Sdružené podniky                          |
| 10           | Dividenda                                 |
| 11           | Úroky                                     |
| 12           | Licenční poplatky                         |
| 13           | Případy zcizení majetku                   |
| 14           | Nezávislá povolání                        |
| 15           | Zaměstnání                                |
| 16           | Tantiémy                                  |
| 17           | Umělci a sportovci                        |
| 18           | Penze                                     |
| 19           | Veřejné funkce                            |
| 20           | Studenti, profesori a výzkumní pracovníci |
| 21           | Jiné příjmy                               |
| 22           | Majetek                                   |
| 23           | Zamezení dvojího zdanění                  |
| 24           | Zásada rovného nakládání                  |
| 25           | Řešení případů cestou dohody              |
| 26           | Výměna informací                          |
| 27           | Diplomaté a konzulární úředníci           |
| 28           | Vyloučení určitých společností            |
| 29           | Vstup smlouvy v platnost                  |
| 30           | Podmínky výpovědi smlouvy                 |

Zdroj: Široký (2015)