

Role důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D.

Bc. Kateřina Dvořáčková

Brno 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatelka:	Bc. Kateřina Vojtová
Studijní program:	Ekonomika a management
Obor:	Manažersko-ekonomický
Název práce:	Role důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie
Rozsah práce:	min. 60 stran

Zásady pro vypracování:

1. Proved'te literární rešerši důchodové daně ve vazbě na makroekonomické ukazatele a vymezte teoretická východiska těchto vazeb.
2. Analyzujte současný stav důchodové daně v členských zemích Evropské unie s důrazem na analýzu číselných charakteristik. Identifikujte současné postupy uplatňování důchodových daní v členských zemích Evropské unie.
3. Stanovte vhodné statistické metody pro zpracování získaných dat o důchodové dani.
4. Na základě získaných informací a výsledků statistického zpracování proved'te syntézu a diskuzi nad úpravami současného systému důchodové daně v České republice.

Seznam odborné literatury:

1. BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O V. *European tax handbook 2011*. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 s. ISBN 978-90-8722-093-8.
2. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-695-0.
4. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
5. LÁCHOVÁ, L. -- VANČUROVÁ, A. *Daňový systém ČR 2014*. Praha: VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Datum zadání diplomové práce: duben 2015

Datum odevzdání diplomové práce: květen 2016

Bc. Kateřina Vojtová
Autorka práce

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D.
Vedoucí práce

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.
Vedoucí ústavu

doc. Ing. Arnošt Motyčka, CSc.
Děkan PEF MENDELU

Poděkování:

Ráda bych poděkovala Ing. Břetislavu Andrlíkovi, Ph.D., za odbornou pomoc a cenné rady, které mi napomohly k vytvoření této diplomové práce.

Zároveň děkuji své rodině a blízkým za podporu, kterou mi poskytli po celou dobu studia.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Role důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 12. května 2016

Abstract

Dvořáčková, K. *The role of the income tax in the tax systems in the countries of the European Union*. Diploma thesis. Brno, 2016.

This diploma thesis deals with the issues of the income taxes in the member states of the European Union. The first part is devoted to the tax theory and the definition of the income taxes, including its historical development. The next part is focused on the description of the personal income tax in the tax systems of the European Union. The practical part analyses the personal income tax in the member countries of the European Union, which is the basis for the comparison of the different systems of the personal income tax and the following conclusions and recommendations for the income tax system in the Czech Republic.

Keywords

Income tax, personal income tax, tax revenue.

Abstrakt

Dvořáčková, K. *Role důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie*. Diplomová práce. Brno, 2016.

Diplomová práce se zabývá problematikou důchodových daní v členských zemích Evropské unie. První část diplomové práce je věnována daňové teorii a vymezení důchodových daní, včetně jejich historického vývoje. Další část je zaměřena na popis osobní důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie. Praktická část analyzuje daň z příjmu fyzických osob v členských zemích Evropské unie, která je základem pro komparaci jednotlivých systémů osobní důchodové daně a následnému vyvození závěrů a doporučení pro systém daně z příjmu fyzických osob v České republice.

Klíčová slova

Důchodová daň, daň z příjmu fyzických osob, daňové inkaso.

Obsah

1	Úvod	19
2	Cíl práce	20
3	Metodika práce	21
4	Teoretická východiska práce	24
4.1	Základní pojmy.....	24
4.1.1	Princip spravedlnosti.....	26
4.1.2	Princip efektivnosti	26
4.1.3	Daňová kvóta	27
4.1.4	Lafferova křivka.....	29
4.2	Daňový systém ČR.....	30
5	Důchodové daně	34
5.1	Definice důchodových daní	34
5.2	Daň z příjmu fyzických osob	35
5.3	Daň z příjmu právnických osob	36
5.4	Historický vývoj důchodových daní na území ČR.....	37
6	Daň z příjmu fyzických osob v zemích EU	41
6.1	Belgie.....	41
6.2	Bulharsko	43
6.3	Česká republika.....	45
6.4	Dánsko	47
6.5	Estonsko.....	48
6.6	Finsko.....	49
6.7	Francie	50
6.8	Chorvatsko	52
6.9	Irsko.....	53
6.10	Itálie.....	55
6.11	Kypr	56

6.12	Litva	58
6.13	Lotyšsko	59
6.14	Lucembursko.....	60
6.15	Maďarsko.....	62
6.16	Malta.....	63
6.17	Německo.....	65
6.18	Nizozemsko.....	66
6.19	Polsko	68
6.20	Portugalsko	69
6.21	Rakousko	71
6.22	Rumunsko.....	73
6.23	Řecko	74
6.24	Slovenská republika	75
6.25	Slovinsko.....	76
6.26	Španělsko.....	78
6.27	Švédsko.....	80
6.28	Velká Británie.....	81
7	Analýza dat daně z příjmu fyzických osob v EU	83
7.1	Analýza DPFO v České republice	83
7.1.1	Poplatníci daně z příjmu fyzických osob	83
7.1.2	Vývoj daňové sazby DPFO.....	85
7.1.3	Inkaso daně z příjmu fyzických osob.....	86
7.1.4	Daňová výtěžnost DPFO.....	91
7.2	Faktory ovlivňující inkaso daně z příjmu fyzických osob	93
7.3	Analýza osobní důchodové daně v zemích EU	95
7.3.1	Inkaso osobní důchodové daně v zemích EU.....	95
7.3.2	Inkaso osobní důchodové daně přepočtené na 1 daňový subjekt.....	98
7.3.3	Vývoj daňové sazby osobní důchodové daně	100
8	Diskuse	102
8.1	Návrhy a doporučení.....	103

9 Závěr	105
10 Literatura	106
10.1 Monografie.....	106
10.2 Internetové zdroje	107

Seznam obrázků

Obr. 1	Schéma rozpočtového určení daní	25
Obr. 2	Lafferova křivka	30
Obr. 3	Daňový systém ČR	31
Obr. 4	Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2014	32
Obr. 5	Vývoj podílu daní z příjmů na celkovém daňovém inkasu v ČR	33
Obr. 6	Počet daňových subjektů za rok 2014 dle jednotlivých daní	84
Obr. 7	Struktura daňových příjmů za rok 2014	85
Obr. 8	Vývoj horní a dolní daňové sazby DPFO	86
Obr. 9	Vývoj inkasa daně z příjmu fyzických osob	88
Obr. 10	Podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu	89
Obr. 11	Inkaso DPFO přepočtené na 1 aktivní daňový subjekt	90
Obr. 12	Vývoj podílu inkasa na HDP země	91
Obr. 13	Podíl nedoplatků DPFO na celkových nedoplatcích v ČR	93
Obr. 14	Průměrný podíl inkasa DPFO na celkovém inkasu zemí EU	97
Obr. 15	Průměrný podíl osobní důchodové daně na HDP zemí EU	98
Obr. 16	Inkaso DPFO na 1 daňový subjekt v EU za rok 2011 (EUR)	99
Obr. 17	Vývoj horní daňové sazby v zemích EU (%)	101

Seznam tabulek

Tab. 1	Daňová kvóta členských zemí EU v letech 2010–2014 (%)	29
Tab. 2	Seznam daní dle OECD	35
Tab. 3	Základní ukazatele země	41
Tab. 4	Odpočet daně z příjmů	42
Tab. 5	Sleva na dani za závislé děti	43
Tab. 6	Progresivní daňová sazba	43
Tab. 7	Základní ukazatele země	43
Tab. 8	Základní ukazatele země	45
Tab. 9	Výdajové paušály	46
Tab. 10	Základní ukazatele země	47
Tab. 11	Základní ukazatele země	48
Tab. 12	Základní ukazatele země	49
Tab. 13	Sazba daně z příjmu fyzických osob	50
Tab. 14	Základní ukazatele země	50
Tab. 15	Sazba daně z příjmu fyzických osob	51
Tab. 16	Základní ukazatele země	52
Tab. 17	Sazby daně z příjmu fyzických osob	53
Tab. 18	Základní ukazatele země	53
Tab. 19	Daňové úlevy v roce 2015 u fyzických osob	54
Tab. 20	Sazby daně z příjmu fyzických osob	54
Tab. 21	Základní ukazatele země	55
Tab. 22	Sazba daně z příjmu fyzických osob	56

Tab. 23	Základní ukazatele země	56
Tab. 24	Sazba daně z příjmu fyzických osob	57
Tab. 25	Základní ukazatele země	58
Tab. 26	Základní ukazatele země	59
Tab. 27	Základní ukazatele země	60
Tab. 28	Sazba daně z příjmu fyzických osob	61
Tab. 29	Základní ukazatele země	62
Tab. 30	Základní ukazatele země	63
Tab. 31	Sazba daně z příjmu fyzických osob pro manželské páry	64
Tab. 32	Sazba daně z příjmu fyzických osob pro jednotlivce	64
Tab. 33	Sazba daně z příjmu fyzických osob pro rodiče	64
Tab. 34	Základní ukazatele země	65
Tab. 35	Sazba daně z příjmu fyzických osob	66
Tab. 36	Základní ukazatele země	66
Tab. 37	Sazba daně z příjmu fyzických osob – box 1	68
Tab. 38	Základní ukazatele země	68
Tab. 39	Sazba daně z příjmu fyzických osob	69
Tab. 40	Základní ukazatele země	69
Tab. 41	Sazba daně z příjmu fyzických osob	71
Tab. 42	Základní ukazatele země	71
Tab. 43	Sazba daně z příjmu fyzických osob	72
Tab. 44	Základní ukazatele země	73
Tab. 45	Základní ukazatele země	74
Tab. 46	Sazba daně z příjmu fyzických osob	75

Tab. 47	Základní ukazatele země	75
Tab. 48	Základní ukazatele země	76
Tab. 49	Základní příspěvek	77
Tab. 50	Sazba daně z příjmu	78
Tab. 51	Základní ukazatele země	78
Tab. 52	Sazba daně z příjmu fyzických osob	79
Tab. 53	Základní ukazatele země	80
Tab. 54	Sazba daně z příjmu fyzických osob	81
Tab. 55	Základní ukazatele země	81
Tab. 56	Sazba daně z příjmu	82
Tab. 57	Vývoj počtu poplatníků DPFO	84
Tab. 58	Inkaso daně z příjmu fyzických osob	87
Tab. 59	Inkaso DPFO přepočtené na 1 aktivní daňový subjekt	89
Tab. 60	Daňová výtěžnost DPFO	92
Tab. 61	Inkaso osobní důchodové daně v zemích EU (mil. EUR)	96
Tab. 62	Výsledky analýzy DPFO v ČR v letech 2000–2014	102

1 Úvod

Daně jsou neodmyslitelnou součástí veřejného rozpočtu každé země. S prvními daněmi se setkáváme již ve středověku, měly však podobu spíše nepravidelných, naturálních dávek než pravidelných plateb do státního rozpočtu, jak je tomu v současnosti. Předmětem zkoumání diplomové práce bude osobní daň důchodová (dále také daň z příjmu fyzických osob, zkráceně DPFO), jejíž vznik je datován až ke konci 18. století.

Důchodová daň patří mezi jednu z nejznámějších a zároveň nejkomplikovanějších daní daňového systému České republiky. Je upravována zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který vešel v platnost 1. 1. 1993 a již prošel mnoha novelizacemi. Český daňový systém je i díky tomuto zákonu terčem kritiky jak z řad odborníků, tak z řad obyčejných občanů, kteří musejí s tímto zákonem alespoň jedenkrát ročně pracovat.

Správně nastavený daňový systém je nezbytnou součástí dobře fungující ekonomiky státu. Nejedná se pouze o nastavení správné a spravedlivé výše daňových sazeb či odpočitatelných položek, ale jedná se o komplexní podobu daňového systému, v našem případě zejména systému osobní důchodové daně. Právě důchodové daně a jejich případné změny patří k tématům, na které jsou poplatníci daní nejvíce citliví. Špatně nastavený systém důchodové daně může demotivovat ekonomické subjekty k práci či může vést ke snížení daňového inkasa a podpoře šedé ekonomiky. Dobrý daňový systém neovlivňuje pouze domácí ekonomické subjekty, ale také ty zahraniční, které mohou podpořit domácí ekonomiku. Z tohoto důvodu je potřeba jakoukoli změnu této daně řádně promyslet a ne ji dělat ve spěchu, jak se to děje několik posledních let.

Diplomová práce bude zaměřena na identifikaci významnosti osobní důchodové daně prostřednictvím analýzy číselných charakteristik. Následně budou navrženy úpravy systému osobní důchodové daně, které by měly zvýšit jeho transparentnost a stabilitu.

2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je prostřednictvím analýzy daně z příjmu fyzických osob v zemích Evropské unie (dále také EU) identifikovat postupy uplatňování zkoumané daně. Pomocí získaných výsledků provedené číselné analýzy bude zhodnocen současný systém daně z příjmu fyzických osob v České republice a následně budou doporučeny úpravy systému osobní důchodové daně v České republice.

K dosažení výše popsání cíle diplomové práce bude v první kapitole provedena literární rešerše důchodové daně, která se bude věnovat zejména základní daňové terminologii a vymezení důchodových daní v daňovém systému ČR.

Následně bude provedena deskripce současného systému daně z příjmu fyzických osob členských zemí Evropské unie, jež patří dle OECD¹ do skupiny 1100 (daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců).

Pro ověření role individuální daně v daňovém systému zemí EU, bude proveden sběr a následná analýza dat týkající se zkoumané daně. Analýza dat bude věnována především ukazatelům, jako jsou počet registrovaných poplatníků k dani, výše daňové povinnosti a inkasa daně z příjmu fyzických osob, podíl inkasa osobní důchodové daně na celkovém daňovém inkasu či vývoj sazby osobní důchodové daně. Prostřednictvím ekonometrického modelu bude sledován vliv vybraných faktorů na výši inkasa daně z příjmu fyzických osob v ČR. Sledovaná data budou spadat do období 2000 až 2014.

Na základě získaných informací a výsledků statistické analýzy dat bude provedena syntéza a diskuse nad úpravami současného systému osobní důchodové daně v ČR.

¹ Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj.

3 Metodika práce

Ke splnění cíle práce bude nejprve provedeno studium odborné literatury, které se věnuje daňové problematice. Nabyté znalosti budou následně uplatněny při deskripci daňové teorie – co je to daň, její zásady a principy, základní vlastnosti daňového systému, deskripce daňového systému České republiky, definice důchodové daně a její historický vývoj.

Další část práce bude vycházet především ze zahraničních knih a odborných studií Deloitte, KPMG, EY či PWC a bude věnována popisu osobní důchodové daně ve všech zemích Evropské unie. U všech členských zemí budou zjišťovány informace ohledně poplatníka daně, základu daně, odpočitatelných položek, slev na dani, uplatnění daňových ztrát, sazby daně a správy daně.

V praktické části budou analyzována data za období 2000–2014. Data týkající se pouze ČR budou pocházet ze zpráv Finanční správy za sledované období. V rámci Evropské unie budou využita data pocházející z databáze OECD, Eurostatu a jednotlivých ministerstev financí či daňových správ zemí EU. V analýze role důchodové daně se budeme zabývat především výší inkasa a jeho podílem na vybraných proměnných, výší daňové povinnosti, vývojem daňové sazby a počtu daňových poplatníků.

Při zpracování praktické části práce budou využity následující metodiky, které slouží k analýze daně z příjmu fyzických osob:

Metodika stanovení tempa růstu daně z příjmu fyzických osob (1):

$$G_x = \frac{x_t - x_{t-1}}{x_{t-1}} \times 100 [\%],$$

kde:

G_x tempo růstu inkasa daně z příjmu fyzických osob;

X_t hodnota inkasa daně z příjmu fyzických osob v čase t ;

X_{t-1} hodnota inkasa daně z příjmu fyzických osob v čase $t-1$.

Metodika stanovení výtěžnosti daně z příjmu fyzických osob (2):

$$\text{Výtěžnost daně} = \frac{\text{daňové inkaso}}{\text{daňová povinnost}} \times 100 [\%]$$

U vybraných faktorů bude následně zkoumán vliv na výši daňového inkasa DPFO a bude formulována hypotéza o jejich závislosti či nezávislosti, jež bude ověřena prostřednictvím regresní analýzy. Pro zpracování regresní analýzy bude využit model vícenásobné regrese v programu Gretl.

Zjištěný koeficient determinace vysvětluje, jak velký díl výchozí variability hodnot závislé proměnné se nám podařilo vysvětlit uvažovanou regresní závislostí.

V práci bude využit korigovaný koeficient determinace, který je očištěn od zvyšující se hodnoty koeficientu přidáním dalších proměnných do modelu.

Klasický lineární regresní model musí splňovat následující požadavky, které zaručují správnost a kvalitu modelu:

1. Regresní model je lineární v parametrech, je správně specifikován a má aditivně připojen chybový člen.
2. Chybový člen má nulovou střední hodnotu.
3. Všechny vysvětlující proměnné jsou nekorelované s chybovým členem.
4. Pozorování chybového členu nejsou korelována se sebou samými (nedochází k autokorelaci chybového členu).
5. Chybový člen má konstantní rozptyl (homoskedasticita chybového členu).
6. Žádná vysvětlující proměnná není lineární kombinací jiné vysvětlující proměnné (nedochází k perfektní multikolinearitě).
7. Chybový člen je normálně rozdělen.

Pro ověření výše uvedených předpokladů budou využity následující testy:

- **P-hodnota** – pomocí p-hodnoty zkoumáme významnost ekonometrických parametrů;
 - pokud je p-hodnota menší než stanovená hladina významnosti, zamítáme nulovou hypotézu – parametr je statisticky významný.
- **RESET test** – slouží k otestování správné specifikace regresního modelu;
 - pokud je p-hodnota větší než stanovená hladina významnosti, nezamítáme nulovou hypotézu – model je správně specifikován.
- **Koeficient VIF** – pomocí tohoto koeficientu detekujeme multikolinearitu;
 - pokud hodnoty koeficientu převyšují doporučenou hodnotu tohoto koeficientu, můžeme v modelu detekovat multikolinearitu.
- **Durbin-Watsonův test** – test sloužící k vyloučení autokorelace 1. řádu;
 - pokud je p-hodnota větší než stanovená hladina významnosti, nezamítáme nulovou hypotézu – v modelu se nevyskytuje autokorelace 1. řádu.
- **Breusch-Godfreyův test a Ljung-Boxův test** – prostřednictvím těchto testů vylučujeme autokorelaci vyšších řádů;
 - pokud je p-hodnota větší než stanovená hladina významnosti, nezamítáme nulovou hypotézu – v modelu se nevyskytuje autokorelace vyššího řádu.

- **Whiteův test a Breusch-Paganův test** – pomocí těchto testů ověřujeme, zda chybový člen disponuje konstantním rozptylem;
 - pokud je p-hodnota větší než stanovená hladina významnosti, nezamítáme nulovou hypotézu – chybový člen má konstantní rozptyl.
- **Chí-kvadrát test** – zkoumá, zda má chybový člen normální rozdělení;
 - pokud je p-hodnota větší než stanovená hladina významnosti, nezamítáme nulovou hypotézu – chybový člen má normální rozdělení.

Rezidua výsledného modelu budou testována na přítomnost jednotkového kořene pomocí korelogramu reziduí. V případě potvrzení stacionarity získaných reziduí, můžeme model považovat za správný a můžeme konstatovat, že mezi časovými řadami existuje vztah dlouhodobé rovnováhy.

Pokud chybový člen splňuje pouze předpoklady 1 až 6, hovoříme o klasickém chybovém členu, tzv. BLUE. V případě, že je splněn i poslední předpoklad, hovoříme o BUE – což je maximálně vydatný, nevychýlený odhad parametrů ze všech lineárních odhadů.

Na závěr diplomové práce bude prostřednictvím metody komparace a syntézy zhodnocen význam daně z příjmu fyzických osob v daňovém systému České republiky a ostatních státech Evropské unie. Součástí diskuse budou doporučení vedoucí k úpravě současného systému osobní důchodové daně v České republice.

4 Teoretická východiska práce

4.1 Základní pojmy

Daně jsou prostředkem k formování lidské společnosti již od raného starověku a jejich počátek je spojen se vznikem státu. První zmínky o daních můžeme najít již v Bibli, kde lidé odváděli jednu desetinu úrody církvi. Současná podoba daní se značně liší od podoby daní ve středověku, daně nebyly zpeněžovány a rolníci museli určitou část týdne odpracovat na majetku šlechty, ale stejně jako ve středověku byly daně a jsou forma státního donucování (Stiglitz, 1997, st. 456).

Daň je podle autorů Musgrava a Musgraveové (1994, st. 195) platba, která odebírá prostředky ze soukromého sektoru, aniž by současně vznikala povinnost vlády tyto platby splácet.

Současní autoři definují nejčastěji **daň** jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, která je nenávratná. Z časového hlediska může být placena pravidelně (daň z příjmu) či jednorázově, v případech určitých situací (daň dědická, darovací daň). Je to platba neúčelová a neekvivalentní (Široký, 2008, st. 9). Neúčelovost daně znamená, že tyto finanční prostředky neslouží k financování konkrétního vládního projektu, ale stávají se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, který slouží k financování veřejných potřeb. Neekvivalentností chápeme, že poplatníkovi nevzniká nárok na spotřebu veřejných financí v závislosti na velikosti jeho podílu na celkových příjmech (Kubátová, 2006, st. 16).

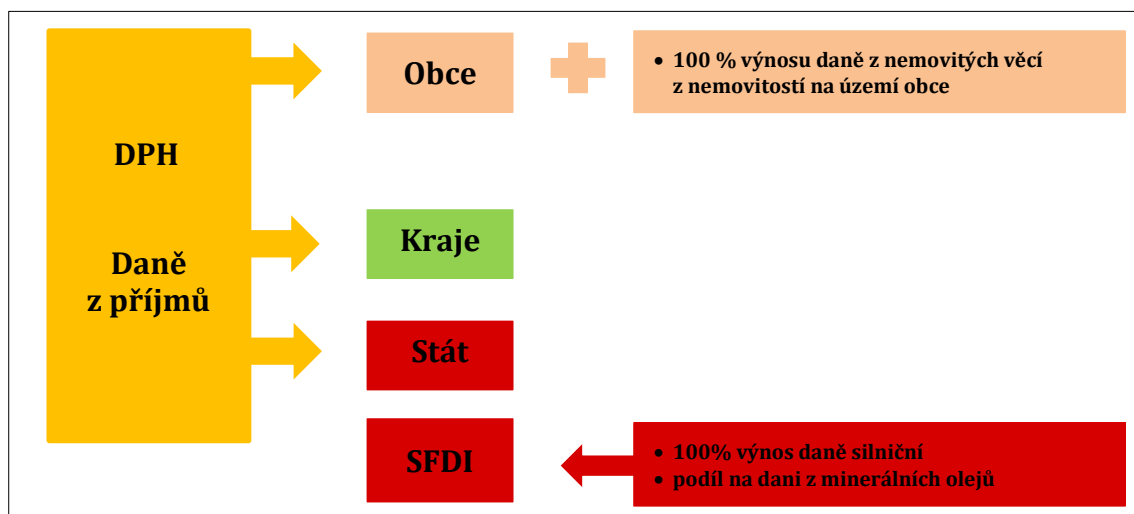
Daně v současné době plní několik funkcí, mezi ty nejdůležitější patří:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační,
- stabilizační.

Fiskální funkci, nebo-li schopnost získat dostatečné množství finančních příjmů do veřejného rozpočtu, považujeme za základní funkci daní, která by měla být vždy dodržena. Fiskální funkce daní je spjata s alokační funkcí, která zajišťuje investování a optimální rozdělení veřejných výdajů mezi soukromou a veřejnou spotřebu. Redistribuční funkce daní eliminuje rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů. Přerozděluje důchody od bohatších k chudším, což znamená, že lidé s vyššími důchody platí vyšší daň než lidé s nižšími příjmy. Stimulační funkce využívá postoje subjektů k daním, které je považují za újmu a snaží se o to, aby byla daňová povinnost co nejmenší. Stabilizační funkce daní slouží ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu (Vančurová a Láchová, 2014, st. 11–12).

Příjmy veřejného rozpočtu České republiky tvoří z ½ daně. Přerozdělení příjmů z daní v jednotlivých zemích Evropské unie je upraveno legislativou členských zemí. V České republice přerozdělení vymezuje zákon č. 243/2000, Sb., o rozpočtovém určení daní, který určuje komu příslušná daň, či její část, náleží. Rozpočtové určení daní reprezentuje způsob přerozdělení inkasa z vybraných daní mezi příslušné příjemce. Jak můžeme vidět na obrázku 1, v rámci České republiky se přerozdělují výhradně daně z příjmů (fyzických i právnických osob) a daně z přidané hodnoty mezi rozpočty obcí, krajů a státu (Ministerstvo financí, 2015, st. 28).

Obr. 1 Schéma rozpočtového určení daní²



Zdroj: Vlastní práce, (Ministerstvo financí, 2015, st. 28)

Daňový systém se skládá z veškerých daní, které jsou vybírány na daném území. Struktura daní a daňových příjmů jednotlivých zemí je rozlišná, nejen z důvodu odlišných politických systémů, kulturně-historických podmínek, ale také díky daňovým zvykům a prosazování daňových zákonů.

V literatuře můžeme najít různé požadavky na daňový systém. Podle Stiglitze (1997, st. 460), by měl „dobrý“ daňový systém disponovat těmito vlastnostmi:

1. ekonomickou efektivností,
2. administrativní jednoduchostí,
3. flexibilitou,
4. jednoznačným vztah k politickému systému,
5. spravedlností.

Ekonomickou efektivnost lze vysvětlit jako požadavek na efektivní alokaci zdrojů, které by daňový systém neměl bránit. Aby daňový systém splňoval druhou

² SFDI – Státní fond dopravní infrastruktury

vlastnost, administrativní jednoduchost, nesmí být složitý a náročný na provoz. Pod flexibilitou si představme schopnost daňového systému pružně reagovat na ekonomické změny. Jednoznačný vztah k politickému systému poskytuje plátcům daně přehled o tom, kolik a kam platí. Poslední vlastnost – spravedlnost daňového systému je skutkově naplněna, pokud jsou zdaňovány příjmy různých skupin obyvatelstva.

Oproti Stiglitzovi autoři Musgrave a Musgraveová (1994) řadí mezi požadavky na daňový systém tyto vlastnosti – fiskální dostatečnost, spravedlnost, daňové určení, efektivnost, stimulační efekt a nízkou byrokratičnost.

Současná autorka Kubátová (2006, st. 42) považuje za vlastnosti „dobrých daní“ těchto pět kritérií: efektivnost, pozitivní vliv na ekonomické chování subjektu, spravedlnost, správné působení na makroekonomické agregáty, právní perfektnost a politickou průhlednost.

Jak můžeme vidět, požadované vlastnosti u jednotlivých autorů se mírně odlišují. I každý z nás může doporučit jiné vlastnosti „dobrého“ daňového systému. Nicméně za základní a všeobecně uznávané principy, kterými by měl disponovat každý daňový systém, řadíme tyto dva principy – **princip spravedlnosti a efektivnosti**. Jak uvádí Široký (2015, st. 35) při tvorbě daňového systému je důležité si uvědomit, že nelze naplnit daňové principy maximálně ať už z důvodu finančních nákladů či samotné podstaty jednotlivých principů, které si mohou odporovat.

4.1.1 Princip spravedlnosti

Princip spravedlnosti se zabývá rozdělením daňové zátěže jednotlivých poplatníků a je považován spíše za filozofický problém (Musgrave a Musgraveová, 1997, st. 69). Poplatníci mohou být zdaňováni na základě dvou přístupů:

- zdaňování dle užitku,
- zdaňování dle schopnosti daňové úhrady (platební schopnosti).

Spravedlnost daňového systému nastává tehdy, když podíl poplatníka na veřejných příjmech odpovídá užitku ze spotřeby veřejných statků a transferů. Dle druhého pojetí spravedlnosti by každý poplatník měl přispívat na veřejné výdaje v závislosti na své platební schopnosti. V rámci druhého přístupu rozlišujeme horizontální a vertikální spravedlnost. Horizontální spravedlnost požaduje, aby poplatníci se stejnou platební schopností platili stejně vysoké daně. Oproti tomu vertikální spravedlnost vyžaduje, aby poplatníci s odlišnými příjmy podléhali odlišné výši daně (Široký, 2015, st. 36).

4.1.2 Princip efektivnosti

Pojetí efektivnosti daní je ryze ekonomická záležitost oproti pojetí daňové spravedlnosti. Správa daní nesmí být marnotratná a náklady daňových poplatníků by neměly být příliš vysoké. Daňové břemeno by mělo být stanoveno tak, aby nebylo

nadměrné či minimální (Musgrave a Musgraevová, 1997, st. 256). Dle tohoto principu Široký (2008, st. 76) rozděluje náklady na daňový systém na:

- správní či administrativní (přímé) náklady,
- vyvolané (nepřímé) náklady,
- náklady vyplývající ze ztráty efektivnosti fungování tržního mechanismu.

Přímé náklady jsou definovány jako náklady na personál (mzdy) a vybavení. Bez těchto nákladů by nebylo možné daně určovat ani vybírat. Požadovaná kvalita veřejných statků by měla být k dispozici při co nejnižších nákladech (Musgrave a Musgraevová, 1997, st. 256). Tyto náklady je možné dobře sledovat a měřit, neboť jsou to náklady veřejného sektoru (Široký, 2008, st. 76).

Náklady vynaložené samotnými poplatníky označujeme jako nepřímé náklady. Dle Musgrava a Musgraevové (1997, st. 256) jsou vyvolané náklady vyšší než správní náklady. Můžeme sem řadit např. náklady spojené se ztrátou času při vyplňování daňového přiznání, vedení daňové evidence, odměnu daňovým poplatníkům apod.

Jak uvádí Kubátová (2006, st. 47), náklady na distorze vyvolává téměř každá daň a následně stojí za vznikem nadměrného břemene, protože narušuje ekonomická rozhodnutí a zkresluje efektivní volbu. Nadměrné daňové břemeno představuje další náklady daňového systému, které způsobuje neefektivnost. Poplatníci jsou demotivováni platit daň a substituují více zdaňované činnosti méně zdaňovanými. Aby nedocházelo k distorzi daní, museli by být daně paušální, ale to by bylo nepřijatelné z hlediska spravedlnosti. Daňová politika by proto měla hledat kompromisy mezi efektivností a spravedlností (Musgrave a Musgraevová, 1997, st. 257).

4.1.3 Daňová kvóta

Ukazatel daňové kvóty měří daňové zatížení obyvatel. Patří mezi nejvíce využívané indikátory při mezinárodních srovnáních. Vypočítá se jako poměr celkových příjmů veřejných rozpočtů plynoucích z daní k hrubému domácímu produktu v běžných cenách a je udávána v procentech (3).

$$\text{Daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{Celkové daňové příjmy}}{\text{Hrubý domácí produkt}} \times 100$$

Jak uvádějí Kubátová (2010, st. 148) a Široký (2009, st. 8) vypovídací hodnota tohoto ukazatele má určité nedostatky, a to např. z těchto důvodů:

- definice pojmu daň a přesné stanovení daňových příjmů;
- případ deficitního financování;
- struktura výdajů veřejných rozpočtů.

Pokud pojem daň není zákonem jasně definován, nemůžeme určit přesnou hodnotu všech daňových příjmů. Daňové příjmy by se měly skládat pouze z inkas, u kterých vzniklo právo vlády vybírat daň v daném období. Deficitní financování či splácení dluhu zkresluje výši daňové kvóty. Největší nedostatek vyplývá z absence popisu výdajové strany veřejných financí. Daňová kvóta je nejlepším ukazatelem, neboť její velikost je nezávislá na velikosti ekonomiky a na výši inflace.

Daňová kvóta může být využita i pro srovnání daňového zatížení jednotlivých členských zemí Evropské unie. Mezinárodní komparace daňových kvót je poměrně komplikovaná díky různorodým a obtížně srovnatelným daňovým systémům či systémům sociálního a zdravotního pojištění. Proto je velmi důležité při komparaci daňových kvót sledovat způsob jejich výpočtu.

Tabulka 1 zobrazuje daňové zatížení zemí EU v letech 2010–2014. Součástí celkových příjmů jsou příjmy z daní a sociální příspěvky (včetně imputovaných sociálních příspěvků).

Tab. 1 Daňová kvóta členských zemí EU v letech 2010–2014 (%)

Země	2010	2011	2012	2013	2014
Belgie	45,5	46,2	47,3	48,2	47,9
Bulharsko	26,3	25,5	26,6	27,9	27,8
Česká republika	32,6	33,7	34,2	34,8	34,1
Dánsko	46,6	46,6	47,2	48,1	50,8
Estonsko	32,1	32,0	33,0	33,8	34,4
Finsko	40,9	42,2	42,8	43,9	44,0
Francie	44,1	45,2	46,5	47,4	47,9
Chorvatsko	36,1	35,2	35,9	36,6	36,7
Irsko	28,6	28,2	29,1	29,5	30,5
Itálie	41,7	41,7	43,7	43,6	43,7
Kypr	32,2	32,2	31,6	31,6	34,2
Litva	28,0	27,9	28,7	28,7	29,2
Lotyšsko	28,7	27,6	27,3	27,4	28,0
Lucembursko	39,0	39,2	40,2	39,5	39,4
Maďarsko	37,5	36,9	38,6	38,2	38,4
Malta	32,5	33,2	33,3	33,6	35,0
Německo	38,2	38,7	39,3	39,4	39,5
Nizozemsko	36,7	36,4	36,5	37,2	38,0
Polsko	32,0	32,5	32,8	32,8	33,0
Portugalsko	33,7	35,5	34,5	37,2	36,9
Rakousko	41,8	41,9	42,5	43,3	43,8
Rumunsko	26,9	28,1	27,9	27,4	27,7
Řecko	34,2	36,1	38,3	38,3	39,0
Slovensko	28,2	28,7	28,4	30,3	31,2
Slovinsko	37,4	37,0	37,4	37,3	37,0
Španělsko	32,1	32,0	33,0	33,8	34,4
Švédsko	44,1	43,5	43,5	43,8	43,7
Velká Británie	35,5	35,9	35,2	34,9	34,4

Zdroj: Vlastní práce, (Eurostat, 2016)

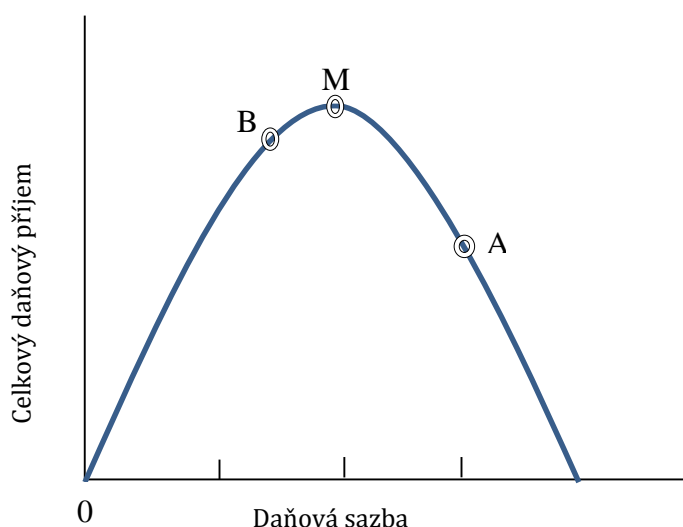
4.1.4 Lafferova křivka

Lafferova křivka vyjadřuje vztah mezi daňovým příjmem a daňovou sazbou. Předpokládá, že daňové příjmy jsou citlivé na různé daňové sazby. Dle teoretické Lafferovy křivky přináší maximální příjmy daňová sazba ve výši 50 %. Při snížení daní

z bodu A do bodu B by příjmy mohly růst, i kdyby daňové sazby klesaly (Samuelson a Nordhaus, 1991, st. 795).

Dle Jacksona a Browna (2003, st. 511) může snížení důchodového zdanění vést ke zvýšení daňových příjmů. „Je-li daň postupně zvyšována od nuly až k bodu, kde se stává odrazující, je její výnos nejdřív nulový, potom roste, až dosáhne maxima a potom pomalu klesá, až je zase nulový.“ Není jasně dána výše daňové sazby, která přinese maximum výnosů a výše daňové sazby, která je příliš vysoká a nepřináší žádné výnosy.

Obr. 2 Lafferova křivka



Zdroj: Vlastní práce, (Samuelson a Nordhaus, 1991, st. 795)

4.2 Daňový systém ČR

Daňový systém České republiky se podobá svými základními vlastnostmi daňovým systémům evropských zemí. Základ současné daňové legislativy České republiky spadá do 90. let 20. století.

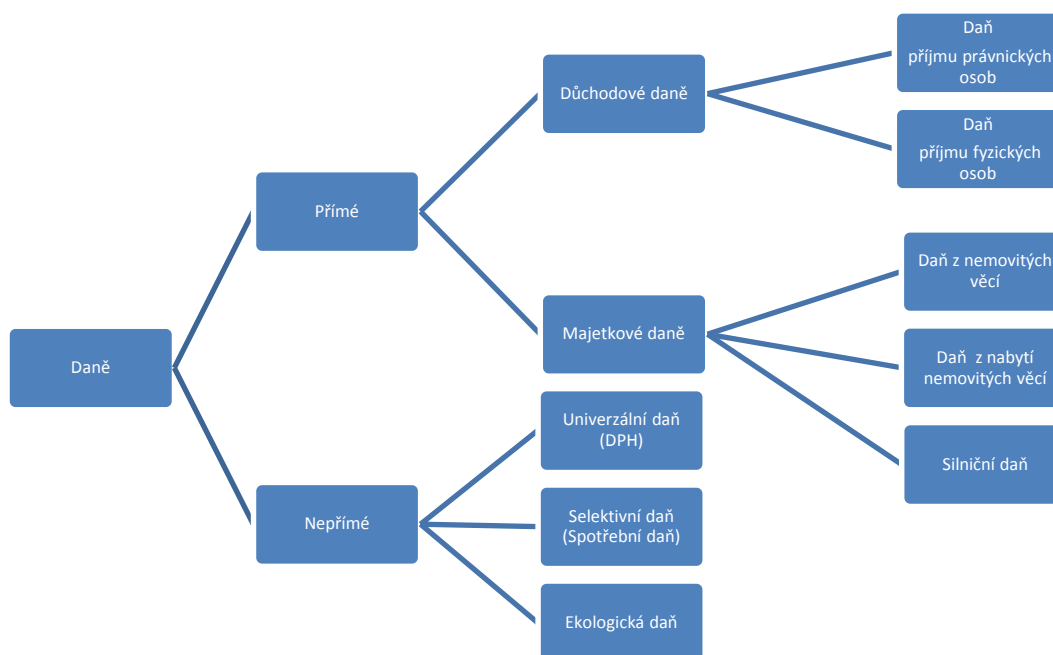
Mezi základní daňovou legislativu patří zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jednotlivé daně jsou spravovány zvláštními zákony, např. zákon o daních z příjmů, zákon o dani z nemovitosti apod. Daňové zákony se neustále mění, i z tohoto důvodu jsou složité a orientace v nich není snadná. Daně jsou spravovány finančními úřady či celními úřady, které spadají pod Ministerstvo financí České republiky (Czech Legislation, 2012).

V České republice jsou daně děleny na 2 základní skupiny, a to daně přímé a nepřímé. Jak můžeme vidět na následujícím obrázku, přímé daně se dále dělí na důchodové a majetkové. Daní z příjmů fyzických i právnických osob se zabývá zákon č. 586/1992 Sb. Tento zákon je velmi složitý a nepřehledný. Zákonodárci jej často kritizují a slibují jeho zjednodušení, k čemuž ale bohužel stále nedochází. Daň z nemovitých věcí, která spadá do majetkových daní, je upravena zákonem

č. 338/1992 Sb., se vztahuje na stavby a pozemky. Od 1. 1. 2014 nahradila daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti daň z nabytí nemovitých věcí, na kterou se vztahuje zákon č. 340/2013 Sb. Mezi majetkové daně řadíme také daň silniční, která je upravena zákonem č. 16/1993 Sb.

Daň z přidané hodnoty, která patří mezi nepřímé daně, je převážně upravena zákonem č. 235/2004 Sb., který byl vytvořen v souladu se směrnicí Evropské unie č. 2006/112/ES. Spotřební daň, jejíž správu mají na starosti celní orgány, upravuje zákon č. 353/2006 Sb. Ekologické daně modifikuje zákon č. 261/2007 Sb. v souladu s předpisy Evropské unie (Marková, 2015).

Obr. 3 Daňový systém ČR

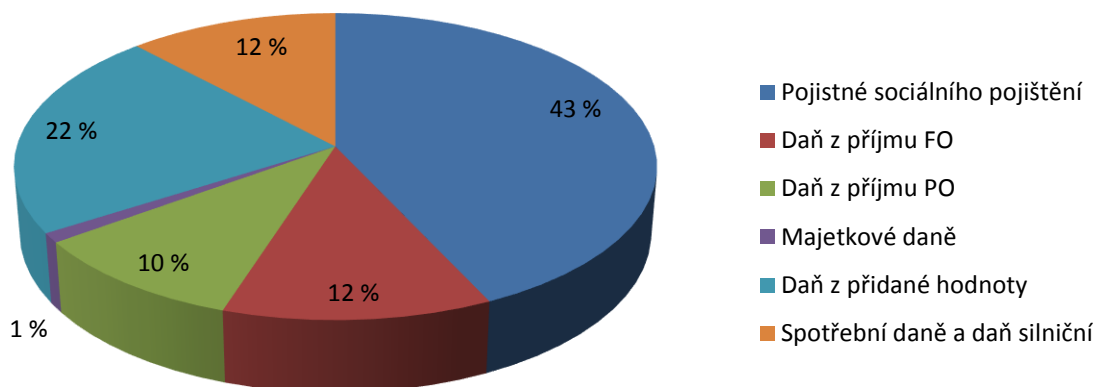


Zdroj: Vlastní práce, (Marková, 2015)

Daňový mix vypovídá o podílu jednotlivých druhů daní a prezentuje daňovou politiku státu – jaké daně jsou upřednostňovány a naopak které jsou potlačovány.

Podíl jednotlivých daní na celkových příjmech v České republice pro rok 2014 můžeme vidět na následujícím grafu. Dle studie OECD (2015) největší podíl daňového mixu tvoří pojistné sociálního pojištění – 43 % pro rok 2014, což je 2. největší zátěž dle OECD. Daň z příjmu fyzických osob patří naopak k nejnižším mezi Evropskými státy, celkové příjmy jsou tvořeny touto daní z 12 %, čímž se Česká republika řadí na 31. místo. 10% podíl daně z příjmu právnických osob na celkových příjmech je desátý nejvyšší dle OECD.

Obr. 4 Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2014



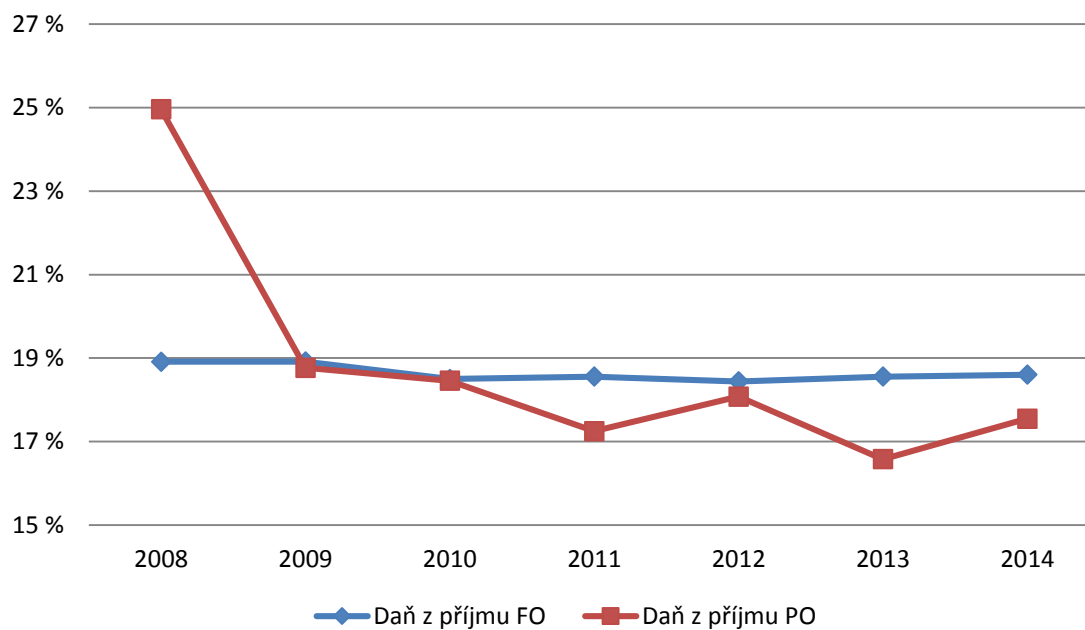
Zdroj: Vlastní práce, (OECD, 2015)

Hlavním předmětem zkoumání předkládané diplomové práce je daň přímá, daň důchodová. V roce 2014 došlo prostřednictvím zákona č. 267/2014 Sb. k novelizaci zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Nejvíce změn bylo realizováno právě u daně z příjmu fyzických osob, např. došlo k omezení výdajových paušálů u příjmů z podnikání, možnosti snížit daňový základ o úroky z úvěru u příjmů z kapitálového majetku apod. (Marková, 2015, st. 6).

Na níže uvedeném grafu můžeme vidět podíl daně z příjmu FO a PO na celkových daňových příjmech v letech 2008–2014. U korporátní daně je jasně poznatelný propad výběru daně v roce 2009 způsobený finanční krizí. Ta negativně ovlivnila inkaso daně i v následujících letech. V letech 2010 i 2011 měla vliv na výběr daně změna sazby daně z 20 % na 19 %, nárůst insolvenčních řízení a počet žádostí o posečkání s placením daně. V roce 2012 došlo už k nárůstu inkasa daně, který byl způsoben oslabováním recese české ekonomiky a ekonomik okolních států. Výběr daně v roce 2013 opět poklesl, což bylo způsobeno především dopadem legislativních změn.

Inkaso daně z příjmu fyzických osob nezasáhla finanční krize tak, jako inkaso daně z příjmu právnických osob. Sice došlo k poklesu inkasa mezi roky 2008–2009, ale již v roce 2010 došlo opět k mírnému nárůstu, který je způsoben i legislativními změnami a zvýšenou daňovou podporou rodin s dětmi. V ostatních letech dochází k mírnému nárůstu (Finanční správa, 2015).

Obr. 5 Vývoj podílu daní z příjmů na celkovém daňovém inkasu v ČR



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2015)

5 Důchodové daně

5.1 Definice důchodových daní

Daně z příjmů řadíme mezi nejvýznamnější zdroje příjmů veřejného rozpočtu (Široký, 2008, st. 122). Podle základního třídění daní náleží důchodové daně do třídy přímých daní, do skupiny daní osobních, které jsou uvaleny na důchod poplatníka a odrážejí tedy poplatníkovu platební schopnost. Osobní daně na rozdíl od in rem³ daní respektují důchodovou situaci poplatníka a jsou vyměřovány v závislosti na velikosti dosažených příjmů.

Tento druh daní je uplatňován jedenkrát ročně prostřednictvím daňového přiznání. Za správnost daňového přiznání a jeho včasné uhrazení je odpovědný sám poplatník (Široký, 2008, st. 50–56).

Důchodová daň může mít negativní dopad na nabídku práce i na úspory. Čím vyšší je míra zdanění, tím více je poplatník demotivován pracovat a spořit. Daně z příjmů ve většině vyspělých zemí patří k hlavním zdrojům veřejných příjmů. V současné době se podíl důchodových daní na daňovém mixu snižuje (Vančurová a Lachová, 2010, st. 48).

V rámci zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. rozlišujeme:

- **daň z příjmu fyzických osob,**
- **daň z příjmu právnických osob.**

Dle autorů Jacksona a Browna (2003, st. 350–352) je vhodné klasifikovat daně dle OECD, viz tab. 2. OECD sjednotila klasifikaci daní jednotlivých daňových systémů zemí a z tohoto důvodu je vhodné ji použít pro mezinárodní srovnání daňových systémů.

³ In rem daně poplatník odvádí z titulu vlastnictví či nabytí určitého majetku, jejich výše není závislá na příjmech poplatníka (Široký, 2008, st. 50).

Tab. 2 Seznam daní dle OECD

1000	Důchodové daně, daně ze zisku a z kapitálových zisků	
	1100	Důchodové daně, daně ze zisku a kapitálových zisků jednotlivců
	1200	Daně ze zisku a z kapitálových zisků společností
2000	Dávky na sociální pojištění	
	2100	Zaměstnanci
	2200	Zaměstnavatelé
	2300	OSVČ nebo nezaměstnaní
3000	Daně z objemu mezd nebo daně z pracovní síly zaměstnavatele	
4000	Daně z majetku	
	4100	Periodické daně z nemovitostí
	4200	Periodické daně z čistého bohatství
	4300	Daně z pozůstalosti, dědické daně a darovací daně
	4400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
	4500	Neperiodické daně
	4600	Ostatní
5000	Daně ze zboží a služeb	
	5100	Daně z produkce, prodeje, převodů, leasingu a rozvážky zboží a poskytování služeb
	5200	Daně z používání zboží nebo z povolení používat statky nebo z povolení vykonávat činnosti spojené s určitými druhy zboží
6000	Ostatní daně	
	6100	Placené samotným podnikatelem
	6200	Ostatní

Zdroj: Vlastní práce, (Jackson a Brown, 2003, st. 351–352)

5.2 Daň z příjmu fyzických osob

Osobní důchodová daň byla poprvé zavedena až na konci 18. století ve Velké Británii, z toho důvodu ji považujeme za relativně mladou daň. Ostatní vyspělé státy ji zavedly až v průběhu 19. a 20. století (Kubátová, 2010, st. 163).

V současných daňových systémech evropských zemí hraje podstatnou roli v příjmech státního rozpočtu, proto ji považujeme za jednu z nejdůležitějších daní.

Dle Kubátové (2010, st. 162) obsahují osobní důchodové daně největší míru komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivity.

Daň z příjmu fyzických osob je dle Vančurové a Lachové (2014, st. 151) asi nejsložitěji konstruovaná daň daňového systému. Měla by sloužit k přesunu důchodu od poplatníků s vyššími příjmy k poplatníkům s příjmy nižšími. Daň z příjmu fyzických osob patří nejen mezi nejznámější druh daní, ale také mezi nejméně populární.

Zdanitelný důchod se skládá z více druhů důchodů, protože poplatníci nepobírají pouze příjmy v peněžní podobě. Z tohoto důvodu musí osobní důchodová daň dopadat na všechny druhy příjmů, které sumarizuje, je tedy univerzální syntetickou daní (Široký, 2008, st. 122).

Daň z příjmu jednotlivců je považována za tokovou daň, jejíž konstrukce vychází z přírůstkového principu a postihuje změny v příjmech poplatníka za určité daňové období. Poplatníci zdaňují čistý důchod, který se získá odečtením nákladů na dosažení důchodu od hrubého důchodu. Jednotlivé členské státy stanoví prostřednictvím zákonů uznatelné náklady, snižující hrubý důchod (Široký, 2015, st. 57).

Princip výpočtu daně z příjmu jednotlivců je ve všech zemích Evropské unie téměř identický. Základ daně, jež je součtem všech zdanitelných příjmů, se snižuje o daňové úlevy, mezi které patří nezdanitelné částky a odčitatelné položky. Z upraveného základu daně se následně vypočítá daň, která může být snížena slevou na dani.

Podle Kubátové (2009, st. 55) osobní důchodová daň disponuje těmito důležitými vlastnostmi:

- daň odpovídá principu platební schopnosti;
- výnosy daně jsou pružné – hospodářský růst způsobuje růst osobních důchodů a daňoví poplatníci se posouvají do vyšších daňových pásem;
- daň nezpůsobuje distorze v cenách – uvalená daň nemá primárně vliv na ceny zboží a služeb;
- daň je dobrým makroekonomickým stabilizátorem;
- daň je průhledná – velikost daňového břemene poplatníka je zřejmá;
- není problém se zdrojem platby daně – vznikem předmětu daně vzniká současně zdroj placení daní.

5.3 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu korporací, tak jak ji známe, byla zavedena, ještě později než daň z příjmu jednotlivců, v roce 1898 v Německu. Korporátní daň je uvalována na zisk podniku za určité období, zpravidla kalendářní rok.

Podle Samuelsona a Nordhause (1991, st. 787) ji mnozí ekonomové odmítají a dokonce se vyslovují pro její zrušení. Podle těchto ekonomů by důchod plynoucí z korporací měl být zdaněn vlastníky korporací, čímž by se zamezilo dvojímu zdanění a vlastníci by byli motivováni investovat ušetřené peníze zpět do podniku. Dle studií by se dokonce mohla zlepšit efektivnost ekonomiky. I přes nepřízeň některých ekonomů je v současné době korporátní daň nedílnou součástí daňového systému všech vyspělých zemí.

Podle Kubátové (2009, st. 61) má korporátní daň následující dobré vlastnosti:

- společnost platí za využívání veřejných služeb;
- daň kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky;
- jsou zdaňovány zisky, které by na personální úrovni unikly zdanění;
- daň lze využít v hospodářské politice.

Výpočet korporátní daně je velmi podobný výpočtu osobní daně z příjmu. Od hrubého výnosu jsou odečteny daňově uznatelné náklady a rozdíl je zdaněn. Základ daně je odvozen z účetního zisku, jehož výpočet a úprava jsou velmi složité. Jednotlivé země do své daňové legislativy zahrnují rozdílné odčitatelné položky, uznatelné náklady či různé daňové úlevy včetně započtení ztrát (Široký, 2015, st. 62; Kubátová, 2009, st. 61).

5.4 Historický vývoj důchodových daní na území ČR

Důchodové daně patří mezi poměrně mladé daně. V přibližné podobě, tak jak je známe dnes, se objevily až před necelými dvěma sty lety. Nicméně daň z příjmu právnických osob, jejímž historickým předchůdcem jsou výnosové daně, se objevují už ve starověku (zisk z pozemků, živností, domů apod.) (Kubátová, 2009, st. 187). Vznik daní na našem území je spojen se vznikem prvních raně feudálních monarchií. Z počátku převažovaly u tzv. přímých daní daně majetkové nad daněmi důchodovými. Výběr daní nebyl nejprve v peněžní podobě, ale spíše v naturální. Lidé podléhali různým daním dle rozmaru panovníka či šlechty, proto byly některé daně nespravedlivé a nepřiměřené.

Ve 12. století již existovaly první výnosové daně, jejichž výše byla odvozována např. z počtu tovaryšů. V roce 1522, za vlády Jagellonců již existovaly tři přímé daně – majetková, z hlavy a z příjmu. Dani z hlavy podléhali nádeníci, řemeslníci a tovaryši. Čaládka a pastuchové zase dani z příjmu.

S rozlišením daní na daně přímé a nepřímé se setkáváme až ke konci absolutistického období mezi roky 1812–1840. Přímé daně se dělily v tomto období na daň výnosovou, daň reálnou a všeobecnou daň výdělkovou a na osobní důchodovou daň.

V roce 1812 byla zavedena tzv. výdělková daň a skutečná důchodová daň, jejímž základem byla daň z hlavy a daň z platů a penzí veřejných a soukromých

úředníků, byla zavedena patentem 29. října 1849. Daň byla poté spravována zákonem č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých. Tento zákon stanovoval, kdo je subjektem daně, kdo je osvobozen od daně, jak se daň vypočítá i to, kdy je daň placena. Zaměstnanci státní a soukromé služby, jejichž příjem překročil určitou mez, podléhali specifické dani z příjmu – dani z vyššího služebného. Tato daň byla v roce 1914 zrušena, ale poté během Englišovy daňové reformy byla znovu obnovena. V roce 1891 byla poprvé v Prusku zavedena daň z důchodu společností. Další daní z příjmu byla dávka z tantiém, která se vztahovala na požitky členů představenstva, dozorčích rad, správních rad apod. akciových a komanditních společností.

Nejvýznamnější daňová reorganizace proběhla v roce 1927 a to tzv. Englišova daňová reforma. Tato daňová reforma byla založena především na zákoně č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, kde byly jasně rozlišeny důchodové a výnosové daně. Englišova reforma měla zajistit růst státních příjmů. Došlo ke snížení sazeb jak výdělkové daně, které mělo podpořit hospodářský růst firem, tak i k všeobecnému snížení důchodové daně.

Základem pro výpočet všeobecné výdělkové daně se stal poprvé vykázaný čistý zisk podniku. Tato daň se rozšířila na všechny fyzické a právnické osoby, které podnikají za účelem dosažení zisku. Z počátku byla sazba velmi nízká, prvních 30 000 Kč zisku bylo zdaněno 0,5% sazbou, dalších 110 000 Kč sazbou 2,5 % a zisk nad 140 000 se zdanil 4% sazbou. Zvláštní výdělková daň, které podléhaly právnické osoby, za určitých podmínek zdaňovaly čistý zisk zjištěný pomocí účetnictví 8% daňovou sazbou (Šíroký, 2008, st. 39).

Důchodová daň byla stanovena v závislosti na výši skutečně dosaženého příjmu za rok. Přičemž základ daně se vypočítal ze součtu příjmů všech členů domácnosti. Patřili do ní hlava rodiny, manželka, děti, prarodiče, zeť se snachou, tchán s tchýní, nemajetní sourozenci a příbuzní v linii pobočné až do druhého stupně, pokud byli vyživováni. Sazba daně se pohybovala od 1 % až do 24,6 %, v závislosti na základu daně.

V roce 1948 byla zavedena daň ze mzdy zákonem č. 109/1947 Sb., které podléhaly fyzické osoby, které měly příjem z pracovního poměru a osoby pobírající důchod. Tato daň byla strhávána přímo z výplaty, ve výši až 85 % ze základu daně. Zákonem č. 50/1948 Sb. byla zavedena živnostenská daň, které podléhali pouze živnostníci vykonávající drobnou činnost. Základ daně nesměl překročit 120 000 Kčs ročně. Sazba se pohybovala od 2,7 do 22,5 %. Mezi další daně, které byly zavedeny v roce 1950, patří daň z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti.

V roce 1970 byly zavedeny podnikové daně, které se skládaly z daní ze zisku, ze jmění a z objemu mezd. Výše podnikové daně byla závislá na velikosti zisku. Sazba daně ze zisku byla ve výši 65 % upraveného daňového základu, nebo-li bilančního zisku. Tato daň byla ale za 2 roky zrušena a nahrazena přímými odvody s daňovými platbami. V období mezi 1971–1988 podléhaly organizace dani

z obratu, odvodům do státního rozpočtu, důchodové dani a zemědělské dani. Tato daň byla až do roku 1965 nejvýznamnější zdrojem příjmů státního rozpočtu.

Důchodová daň byla upravena zákonem č. 113/1971 Sb., skládala se z důchodové daně a z příspěvku na sociální zabezpečení. Subjekty podléhající dani byly hospodářské a společenské organizace, Ústředí české advokacie a Ústředí slovenské advokacie a další právnické osoby. Předmět daně byl tvořen veškerými příjmy a následná daň se vypočítala z upraveného účetního zisku. Byla rozlišována lineární a progresivní daňová sazba. Lineární sazba byla stanovena pro jednotlivé skupiny poplatníků a progresivní daňová sazba pro družstva, společenské organizace, mezinárodní organizace apod.

Další podnikovou daní byla zemědělská daň, která byla upravena zákonem č. 103/1974 Sb. ve znění zákona č. 154/1976 Sb., zákona č. 62/1977 Sb. a zákona č. 113/1979 Sb. Od roku 1980 se tato daň skládala z daně z pozemků, daně ze zisku a příspěvku na sociální zabezpečení. Nejdůležitější složkou zemědělské daně byla daň ze zisku. Předmětem této daně byla veškerá činnost poplatníka a základ daně tvořil upravený účetní zisk. Sazba daně byla progresivní od 0 do 50 %.

Občané v tomto období podléhali dani důchodové a dani majetkové. Oproti současné důchodové dani, která je syntetickou daní, byl uplatňován analytický princip zdanění – každý druh příjmu byl zdaněn samostatně. Důchodová daň byla tvořena daní ze mzdy, daní z příjmů z literární a umělecké činnosti, daní z příjmů občanů ze zemědělské výroby a daní z příjmů obyvatelstva. Poplatník a plátcem daně nebyla tatáž osoba. Poplatníkem daně byla osoba pobírající mzdu a plátcem daně osoba vyplácející poplatníkovi mzdu. Základ daně byl tvořen hrubou mzdou vyplacenou za mzdové období. Z upraveného základu daně o osvobozené příjmy se vypočítala daň, jejíž sazba byla progresivní od 5 do 20 %. Při výpočtu daně byly zohledňovány vyživované osoby a také věk poplatníka, u žen rodinný stav.

Daň z příjmu z literární a umělecké činnosti se týkala všech autorů literárních a uměleckých děl. Po smrti autorů této dani podléhali pozůstalí, kteří autorská práva zdědili. Sazba daně byla klouzavě progresivní a pohybovala se od 3 % do 33 %. Tato daň byla upravena zákonem č. 36/1965 ve znění zákona č. 160/1968 Sb. Dani z příjmů občanů ze zemědělské činnosti podléhali samostatně hospodařící rolníci a osoby provozující rostlinnou či živočišnou výrobu. Daň se vypočítala z příjmu pocházejícího ze zemědělské výroby pomocí klouzavé progresivní sazby, jež se pohybovala od 5 do 30 %.

Daň z příjmu obyvatelstva, která byla nazývána také jako zbytková daň, byla upravena zákonem č. 145/1961 Sb., v pozdějším znění zákona č. 162/1982 Sb. Občané, kteří měli jiné příjmy než již uvedené, plynoucí např. ze soukromé výdělečné činnosti nebo z výnosu ze soukromého majetku a byly obtížně kontrolovatelné, byli poplatníci této daně. Základ daně se vypočítal jako rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na dosažení příjmů. Sazba byla progresivní od 5 do 65 %.

V období mezi roky 1989 a 1992 nedošlo u podnikových daní k výrazným změnám, stále byl využíván dvoukanálový princip zdanění. Důchodová daň podni-

ků byla nově upravena zákonem č. 157/1989 Sb., o důchodové dani. Skládala se z daně důchodové a daně z objemu mezd. Poplatníky byli státní podniky, společenské organizace, hospodářská zařízení atd. Předmětem daně byla veškerá činnost a příjmy z ní plynoucí. Sazba daně byla buď lineární, nebo progresivní, podle toho o jakého poplatníka se jednalo. Tento druh daně umožňoval uplatnit slevu na dani.

Od 1. 1. 1991 došlo ke zrušení daně z příjmů občanů ze zemědělské činnosti. Nově byly tyto příjmy zdaňovány daní z příjmů obyvatelstva, která byla nově upravena zákonem č. 389/1990 Sb. Nová podoba této daně se už velmi podobá současné dani z příjmu fyzických osob. Poplatníky daně byli daňoví rezidenti s celým svým příjmem a daňoví nerezidenti pouze s příjmy, jež vznikly na území Československa. Předmětem daně byly příjmy nejen ze zaměstnání, ale také příjmy z literární a umělecké činnosti, příjmy z autorských práv i příjmy ze zemědělské činnosti. Příjmy upravené o odčitatelné položky tvořily základ daně, který rozhodoval o výši daňové sazby, která byla progresivní od 15 do 55 %. Poplatníci mohli např. uplatnit slevu na dani, pokud zaměstnávali lidi se sníženou pracovní schopností.

K 1. 1. 1993 došlo ke zrušení daně ze mzdy, daně z příjmů z literární a umělecké činnosti a daně z příjmů obyvatelstva. Nově byly tyto daně nahrazeny jedinou daní, a to daní z příjmu fyzických osob, jež upravoval zákon č. 586/1992 Sb. Tento zákon nahradil daně důchodové, zemědělské a odvody placené organizacemi daní z příjmu právnických osob (Starý a kol., 2009; Grůň, 2004).

Hlavní znaky daňové soustavy, ze které vychází výše uvedený zákon z roku 1992, jsou zachovány až dodnes. Sice došlo k několika novelizacím, ale zákon č. 586/1992 Sb. je stále platný.

6 Daň z příjmu fyzických osob v zemích EU

V jednotlivých odstavcích je popsána osobní důchodová daň členských zemí Evropské unie seřazených podle abecedy. Nejprve jsou charakterizovány základní informace o státech (za rok 2014) a následně jsou popsány jednotlivé části daně z příjmu fyzických osob platných pro rok 2015 (zdanění v roce 2016). Práce se v rámci osobní důchodové daně nevěnuje srážkové dani z příjmu.

Způsoby zdanění důchodové daně jsou v jednotlivých zemích EU různorodé, a to jak z hlediska možností zohledňovat při výpočtu daňové povinnosti sociální aspekty poplatníka (zvýhodnění studentů, invalidita) ve formě nezdanitelných částí základu daně, odpočitatelných položek od základu daně či přímo slevou na dani, tak z hlediska počtu daňových pásem.

6.1 Belgie

Tab. 3 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	11 191	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	30 528	HDP (mld. EUR)	380,699

Zdroj: Vlastní práce, (MZV – Belgie, 2015)

Fyzické osoby se považují za daňové rezidenty Belgie, pokud mají své bydliště nebo centrum svých ekonomických zájmů v Belgii. Dále se za rezidenta Belgie považuje osoba registrovaná v občanském rejstříku. Vdané (ženaté) osoby jsou považovány za rezidenty, pokud mají domácnost v Belgii (Široký, 2013, st. 211).

Dani z příjmu fyzických osob podléhají ti rezidenti, kteří mají povinnost zdanit celosvětový příjem a nerezidenti s povinností zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů na území Belgie.

V Belgii se příjmy z fyzických osob rozdělují na následující kategorie:

- příjem z nemovitého majetku,
- příjem z movitého majetku, včetně dividend, úroků a licenčních poplatků,
- příjem z podnikání,
- příjmy profesionálů (sportovců atd.),
- příjem ze zaměstnání,
- penze,
- ostatní příjmy.

Poplatníkům je umožněno odečíst paušální výdaje ve výši:

Tab. 4 Odpočet daně z příjmů

Příjem (EUR)	Odpočet (%)
do 5 760	28,7
5 760 – 11 380	10
11 380 – 18 940	5
nad 18 940	3

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Belgie, 2015)

Mimo odečítání paušálních výdajů lze ještě při dodržení určitých podmínek odečítat náklady spojené s dojížděním do práce. Maximálně lze odečíst paušální výdaje do výše 4 090 EUR.

Mezi daňové úlevy, které mohou snižovat daňový základ poplatníka, řadíme např.: životní pojištění – 2 260 EUR, úrok z hypoték uzavřených před 1. lednem 2005 maximálně do výše 2290 EUR, příspěvky na penzijní spoření mohou snížit výši daně o 30 %, ale ne více než 940 EUR. Daňový poplatník může uplatnit daňovou úlevu na náklady spojené se svěřeným dítětem do 12 let ve výši až 11,20 EUR/den. Dále může využít slevy ve výši 80 % zaplaceného zákonného výživného, 80 % výdajů na péči o dítě do 3 let, dary při splnění určitých podmínek a 50 % mezd vyplacených pracovníkům starajícím se o domácnost za zákonem vymezených podmínek (Nerudová, 2014, st. 219;KPMG – Belgie, 2015).

Každý poplatník má nárok na základní nezdanitelnou částku 7 380 EUR, pokud jeho příjem nepřesáhne 26 360 EUR. Při mzdě vyšší než 26 650 EUR je základní nezdanitelná částka 7 090 EUR (OECD, 2015, st. 6).

Daňová ztráta může být převedena neomezeně, ale pouze v rámci jedné kategorie příjmu (Schellekens, 2014, st. 144).

Belgii řadíme mezi země s nevyššími slevami na děti. Pro daňový rok 2015 mohou poplatníci uplatnit odpočet 1 510 EUR, na dvě děti 3 880 EUR apod. (viz tab. 5).

Tab. 5 Sleva na dani za závislé děti

Počet dětí	Odpočet (EUR)
1	1 510
2	3 880
3	8 700
4	14 060
za každé další dítě	5 350

Zdroj: Vlastní práce, (KPMG – Belgie, 2015)

Daň z příjmu fyzických osob je v Belgii značně progresivní. Nejnižší daňová sazba je 25 % a nejvyšší sazba je 50 %. Vypočtená důchodová daň dle uvedených sazeb se zvyšuje o tzv. municipální přírážku, která je v průměru 7 % v závislosti na lokalitě.

Tab. 6 Progresivní daňová sazba

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
do 8 710	25
8 710 – 12 400	30
12 400 – 20 660	40
20 660 – 37 870	45
nad 37 870	50

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Belgie, 2015)

Zdaňovací obdobím je kalendářní rok, poplatník musí daňové přiznání podat do 30. června následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Dva měsíce po podání daňového přiznání je daň splatná (Expatica, 2015).

6.2 Bulharsko

Tab. 7 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	7 202	Měna	Bulharský lev (BGN)
Rozloha (km²)	111 002	HDP (mld. EUR)	42,011

Zdroj: Vlastní práce; (MZV – Bulharsko, 2015; Europa – Bulharsko, 2015)

V Bulharsku dani příjmů fyzických osob podléhají daňoví rezidenti svými celosvětovými příjmy a cizinci s příjmy vzniklými pouze na území Bulharska. Daň z příjmu se skládá z následujících příjmů:

- příjem ze závislé činnosti,
- příjem z jiné samostatně výdělečné činnosti,

- příjem z podnikání a jiných profesních aktivit (včetně příjmů ze zemědělství, lesnictví a rybářství)
- příjmy z movitého a nemovitého majetku,
- příjmy z pronájmu movitého a nemovitého majetku,
- ostatní příjmy (Nerudová, 2014, st. 223).

Základy daně jsou pro každou kategorii stanovovány samostatně. V rámci jednotlivých kategorií se odčitatelné položky liší. Jednotlivé základy daně se sčítají. Pro příjem ze zemědělství, lesnictví, rybářství a honiteb a příjmů řemeslníků je možné využít paušální výdaje ve výši 40 % a 25 % pro svobodná povolání. O paušální daň může poplatník požádat v případě, že jeho obrat nepřesáhl 50 000 BGN za předchozí daňové období a současně není plátcem DPH.

Základ daně lze snížit o odčitatelné položky – povinné příspěvky na sociální zabezpečení v plné výši, 10 % dobrovolných příspěvků nad limit z celkového základu daně. Dary poskytnuté výchovným a zdravotnickým zařízením podporovaných státem lze odečíst 5 % (na nemocnice, knihovny, Červený kříž, neziskové organizace apod.) nebo 15 %, pokud se jedná o příspěvek na kulturu, z celkového základu daně podle účelu daru.

Od 1. 1. 2009 vešly v platnost daňové úlevy pro mladé rodiny, které mají nárok na odpočet všech hypotečních úroků, pokud je poplatník ženatý, v době uzavření hypotéky jsou oba manželé mladší 35 let a zastavený dům je jediným domovem pro rodinu během zdaňovacího období. Výše odpočtu je omezena na prvních 100 000 BGN zaplacených z úroku (KPMG – Bulharsko, 2015; Nerudová, 2014, st. 217).

Daňová ztráta z obchodní činnosti podnikatele může být uplatněna následujících 5 let. Ztráty vzniklé u finančních aktiv mohou být uplatněny pouze příslušný rok (Schellekens, 2014, st. 165).

Od roku 2008 je v Bulharsku pro příjem fyzické osoby zavedena rovná daň ve výši 10 %. Pro živnostníky, fyzické osoby jako zemědělce či tabákové výrobce, se základ daně zdaňuje zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Poplatníci musí daňové přiznání odevzdat do 30. dubna následujícího roku. Samotná daň musí být zaplacená do lhůty určené pro podání daňového přiznání. Pro poplatníky, kteří podávají daňové přiznání elektronicky a zaplatí daň do 10. února následujícího roku, mají nárok na slevu ve výši 5 % z daňové povinnosti (PFK, 2015, st. 84).

6.3 Česká republika

Tab. 8 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	10 554	Měna	Česká koruna (CZK)
Rozloha (km²)	78 867	HDP (mld. EUR)	154,739

Zdroj: Vlastní práce, (ČSÚ, 2016A; Europa – Česká republika, 2015)

Poplatníky daně z příjmu jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- příjmy z podnikání,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatníkovi, kterému plynou ve zdaňovacím období najednou více druhů příjmů, je základ daně tvořen součtem dílčích základů daně. Od příjmů vzniklých v zaměstnaneckém poměru lze odečíst jako výdaj zaplacené pojistné sociálního pojištění.

Podnikatelé, živnostníci a osoby samostatně výdělečně činné mohou uplatnit buď výdajové paušály, nebo daňovou evidenci. Výdajové paušály se liší dle typu činnosti a od roku 2015 lze výdajový paušál využít, jen pokud roční příjem poplatníka nepřekročí hranici 2 milionů Kč. U příjmů nad tuto hranici nejsou další výdaje odečteny. Výše výdajového paušálu u jednotlivých činností je uvedena níže v tabulce č. 9 (Marková, 2015).

Tab. 9 Výdajové paušály

Typ činnosti	Výdajový paušál (%)	Max. odečtené výdaje (Kč)
Řemeslníci a podnikatelé v zemědělské výrobě, lesním a vodním hospodářství	80	1 600 000
Ostatní živnosti	60	1 200 000
Svobodná povolání, tlumočníci, znalci, insolvenční správci, spisovatelé, sportovci, advokáti či lékaři	40	800 000
Příjmy z pronájmů	30	600 000

Zdroj: Vlastní práce, (Marková, 2015)

Základ daně lze snížit prostřednictvím nezdaniitelných částí základu daně a slevami na dani. Položkami snižujícími daňový základ jsou odpočty penzijního připojištění a životního pojištění a to maximálně do výše dvanácti tisíc korun. Odpočet bytové potřeby ve výši úroků z úvěru – maximálně 300 000 Kč ročně. Příspěvek odborové organizaci do výše 1,5 % zdanitelných příjmů, maximálně 3 000 Kč a dále dary, minimálně 1 000 Kč či 2 % základu daně a maximálně 15 % základu daně. Slevy na dani fyzických osob jsou totožné se slevami na dani právnických osob. Poplatník může snížit svoji povinnost o slevu ve výši 24 840 Kč, slevu na výživu manžela/ky – 24 840 Kč, na invaliditu dle stupně postižení nebo na studium (4 020 Kč).

Daňová ztráta může být uplatněna následujících 5 zdaňovacích období pouze z úhrnu dílčích základů daně s výjimkou dílčího základu daně příjmů ze závislé činnosti (Vančurová a Láchová, 2014, st. 215).

Sazba daně z příjmu činí 15 %. Výše daně se vypočte jako součin základu daně, sníženého o nezdaniitelné části základu daně a o odčitatelné položky, a daňové sazby. Pokud je příjem vyšší než zákonem určená částka, je příjem zdaněn ještě 7% solidární daní.

Podání daňového priznání a zaplacení daně musí proběhnout do 31. března zdaňovacího období. Pokud zpracovává daňové priznání daňový poradce, lze prodloužit tuto lhůtu do 30. června. Zálohy k dani z příjmu ze závislé činnosti jsou zaměstnanci sráženy zaměstnavatelem každý měsíc, v ostatních případech platí poplatníci zálohy podle výše své poslední známé daňové povinnosti (Zákon č. 586/1992 Sb.; Vančurová a Láchová, 2014).

6.4 Dánsko

Tab. 10 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	5 659	Měna	Dánská koruna (DKK)
Rozloha (km²)	42 921	HDP (mld. EUR)	257,444

Zdroj: Vlastní práce, (MZV – Dánsko, 2015; Europa – Dánsko, 2015)

Osobami podléhající důchodové dani jsou rezidenti Dánska, kteří mají trvalé bydliště v Dánsku nebo osoby pobývající v Dánsku po dobu delší 6 měsíců po sobě. Daňovým rezidentem v Dánsku jsou také námořníci na palubě lodi registrované v Dánsku (Schellekens, 2014, st. 235).

Zdanitelné příjmy se rozdělují na tyto kategorie:

- osobní příjmy,
- kapitálové příjmy,
- příjmy z cenných papírů,
- příjmy ze zahraničních společností (CFC), (Široký, 2013, st. 226).

Základ daně lze snížit o náklady spojené s dopravou do práce, členské příspěvky odborům či příspěvky neziskovým organizacím. Každý poplatník může uplatnit osobní odpočet ve výši až 43 400 DKK. Pokud jeden z manželů nevyužívá celý odpočet, může být převedena zbylá část na druhého (EY, 2015, st. 331).

Daňovou ztrátu lze převést neomezeně.

Zdanění příjmů fyzických osob má progresivní charakter. Dánsko má komplexní systém daně z příjmů fyzických osob, skládá se z těchto položek:

- příspěvek na trh práce z celého příjmu – 8 %;
- základní daňová sazba činí 8,08 %⁴ u příjmu vyšších než 43 400 DKK;
- u příjmu nad 459 200 DKK je sazba daně 15 %;
- zdravotní příspěvky ve výši 4 %;
- daň z příjmu obecní a církevní daň – rozdílné sazby v závislosti na místě bydliště (průměrně celkem 25,6 %, což je součet 24,9 % a 0,7 %).

Celková daňová zátěž poplatníka nesmí přesáhnout 51,95 % za rok 2015 (Europa – Dánsko, 2015).

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno do 1. května zdaňovacího období, pro podnikatele do 1. června (Široký, 2012, st. 197).

⁴Pro rok 2016 je sazba stanovena ve výši 9,08 % (Europa – Dánsko, 2015).

6.5 Estonsko

Tab. 11 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	1 313	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	45 227	HDP (mld. EUR)	19,525

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Estonsko, 2015; MZV – Estonsko, 2015)

Poplatníci daně jsou osoby, které jsou rezidenty Estonska. Mezi rezidenty řadíme osoby s bydlištěm v Estonsku nebo v Estonsku pobývající více než 183 dní za období 12 měsíců. Příjmy rezidentů se zdaňují neomezeně. Nerezidentům jsou zdaňovány pouze příjmy vzniklé na území Estonska.

Zdanitelnými příjmy fyzických osob jsou:

- příjmy ze zaměstnání, penze, příjmy z funkčních požitků,
- příjem z podnikání,
- příjem z majetku (Široký, 2013, st. 231).

Základ daně je možné snížit o dary na veřejně prospěšné účely do výše 5 % zdanitelného příjmu, náklady na vzdělání, úroky z půjček na bydlení a z hypotečních úvěrů, příspěvky na pojištění v nezaměstnanosti. Roční základní nezdanitelná částka činí 1 920 EUR nebo 50 % příjmů jednotlivce po obchodních srážkách. Jeden z rodičů může odečíst základní nezdanitelnou částku pro každé dítě do 17 let, počínaje druhým dítětem ve výši 1 848 EUR. Poplatník pobírající penzi, může svůj základ daně snížit o 2 640 EUR. Podnikatelé mohou uplatnit odpočet nákladů přímo spojených s podnikatelskou nebo samostatně výdělečnou činností.

Daňová ztráta podnikatelů může být uplatněna po 7 zdaňovacích obdobích.

Sazba daně z příjmu fyzických osob je stanovena ve výši 20 %. Zvláštní 10% sazbou je zdaňována penze a příjem nerezidentů.

Zdaňovacím obdobím je u daně z příjmu fyzických osob kalendářní rok. Daňové přiznání má být předloženo do 31. března následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Poplatník, jehož příjmy pocházejí z podnikatelské činnosti je povinen platit zálohy čtvrtletně ve výši $\frac{1}{4}$ celkové částky daňové povinnosti z předchozího zdaňovacího období. Pokud vznikne doplatek, musí být uhrazen do 1. července následujícího roku po skončení zdaňovacího období (Schellekens, 2014, st. 255–258; EY, 2015, st. 368–375).

6.6 Finsko

Tab. 12 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	5 451	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	338 435	HDP (mld. EUR)	205,178

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Finsko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají poplatníci s trvalým bydlištěm na území Finska a osoby, které ve Finsku pobývají déle než 6 měsíců. Tito rezidenti zdaňují své veškeré příjmy – podléhají neomezené daňové povinnosti.

Zdanitelný příjem fyzických osob je rozdělen na dvě části: národní daň a komunální daň z příjmu. Ve Finsku je uplatněn duální systém, příjem rezidentů je rozdělen na dvě kategorie – příjem z kapitálu a příjem z práce. Příjem z kapitálu podléhá pouze národní dani paušálně, zatímco příjem získaný prací je zdaňován jak progresivní sazbou národní daně, tak i municipální daní a kostelní daní (Nerudová, 2014, st. 232).

Některé odpočty se vztahují pouze na příjmy ze zaměstnání a některé pouze na příjmy z kapitálu. V případě příjmu ze zaměstnání si může poplatník odečíst základní příspěvek ve výši až 620 EUR. Mezi další srážky patří náklady na dojíždění (maximálně lze odečíst 7 000 EUR), profesionální literaturu, přístroje, zařízení apod. (EY, 2015, st. 403).

Poplatník může uplatnit tyto základní druhy odpočtů od základu daně:

- úroky z hypotečního úvěru a studentské půjčky;
- odpočet 1 400 EUR při neschopnosti platit daň (vysoké léčebné výlohy, ...);
- dary universitám a institucím terciálního vzdělávání, pokud činí více jak 850 EUR a nepřesáhnou 250 000 EUR.

Poplatníci mohou uplatnit systém slev na dani pro národní daň z příjmu:

- 8,6 % příjmu získaného prací, pokud přesahuje 2 500 EUR, maximální sleva činí 1 025 EUR;
- příspěvek 115 EUR pro zdravotně postižené osoby;
- odpočet na vyživované nezletilé dítě ve výši 50 EUR (Veronmaksajat, 2015).

Daňová ztráta z podnikání může být odečtena po dobu 10 let (EY, 2015, st. 404).

Osobní příjmy ve Finsku jsou zdaňovány progresivní daňovou sazbou, v případě národní daně z příjmů existuje šest daňových pásem v závislosti na výši příjmů. Jednotlivé daňové sazby jsou uvedeny v následující tabulce č. 13.

Tab. 13 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Výše příjmu (EUR)	Daň (EUR)	Sazba daně nad limit (%)
16 500 – 24 700	8,00	6,50
24 700 – 40 300	541,00	17,50
40 300 – 71 400	3 271,00	21,50
71 400 – 90 000	9 957,50	29,75
nad 90 000	15 491,00	31,75

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 404)

Od roku 2013 platí fyzické osoby dodatečnou státní daň z příjmu ve výši 6 % u příjmu, který je vyšší než 45 000 EUR (po zohlednění odpočtů), (Nordisk eTax, 2014).

Zdaňovací období u daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání je poplatníkům zasláno správcem daně s údaji, které získal od jednotlivých subjektů. Poplatník je povinen doplnit údaje a odeslat daňové přiznání do 15. května po skončení zdaňovacího období. Poplatník je povinen platit zálohy na daň v závislosti na výši přechází daňové povinnosti minimálně jedenkrát a maximálně jedenáctkrát ročně. Zálohy se poté započítají do daňové povinnosti poplatníka (Nordisk eTax, 2014; Schellekens, 2014, st. 279–280).

6.7 Francie

Tab. 14 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	66 318	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	632 834	HDP (bilion EUR)	2,132

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Francie, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají osoby s trvalým bydlištěm na území Francie a osoby, které ve Francii mají centrum svých ekonomických zájmů. Ostatní osoby, nerezidenti, podléhají omezené daňové povinnosti. Zdanitelné příjmy se rozlišují na následující kategorie:

- příjem ze zaměstnání;
- příjem z podnikání (příjem z pronájmu nemovitostí, z transakcí s nemovitostí, z průmyslových, obchodních a výrobních aktivit);
- příjem z nemovitosti;
- příjem ze zemědělství;
- příjem z výkonu profese (příjmy lékařů, právníků – příjmy ze svobodných povolání);

- příjem z majetku (investice);
- příjem z kapitálu (Nerudová, 2014, st. 235).

Základ daně je součtem dílčích základů daně jednotlivých kategorií příjmu. Od základu daně mohou poplatníci uplatnit následující odpočty:

- paušální výdaj ve výši 10 % maximálně do 12 157 EUR od příjmu ze zaměstnání;
- 2 348 EUR pokud je příjem nižší než 14 220 EUR, pokud se příjem pohybuje mezi 14 730–23 730 EUR je srážka 1 174 EUR;
- skutečné náklady vynaložené za účelem dosažení příjmu až do výše 12 000 EUR;
- 50 % zaplacených výdajů, max. 2 300 EUR, za péči o dítě mladší 7 let (žijící mimo domov);
- sleva na dítě na základní škole ve výši 61 EUR, 153 EUR na dítě na střední škole a 183 EUR na dítě na vysoké škole;
- charitativní dary při splnění určitých podmínek max. do výše 479 EUR;
- částky zaplacené za alimenty a podporu dítěte (EY, 2015, st. 417; French Property, 2015).

Daňovou ztrátu lze uplatnit po 6 zdaňovacích obdobích (EY, 2015, st. 419).

Francouzská sazba daně je progresivní, dle základu daně se odvíjí její velikost:

Tab. 15 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Základ daně (EUR)	Sazba daně (%)
9 690 – 26 764	14
26 764 – 71 754	30
71 754 – 151 956	41
nad 151 956	45

Zdroj: Vlastní práce, (PFK, 2015, st. 175)

Zdaňovacím obdobím daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok nebo hospodářský rok pro poplatníky s příjmy z podnikání. Daňové přiznání musí být podáno do 1. března následujícího zdaňovacího období. Poplatníci s příjmy z podnikání musí podat daňové přiznání do 31. března následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Daňové zálohy se platí dvakrát ročně – 15. února a 15. května ve výši $\frac{1}{3}$ daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Poplatník může platit zálohy i měsíčně (Nerudová, 2014, st. 237).

6.8 Chorvatsko

Tab. 16 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	4 247	Měna	Chorvatská koruna (HRK)
Rozloha (km²)	56 594	HDP (mld. EUR)	43,085

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Chorvatsko, 2015)

Poplatníci s trvalým bydlištěm v Chorvatsku nebo osoby, které zde pobývají více než 183 dní, mají povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy. Ostatní osoby zdaňují pouze příjmy, které vznikly na území Chorvatska.

Základ daně je tvořen příjmy z následujících kategorií:

- příjmy ze zaměstnání;
- příjmy ze samostatné výdělečné činnosti;
- příjmy z kapitálového majetku;
- výnosy z majetku a vlastnických práv;
- výnosy z pojištění;
- ostatní výnosy (Široký, 2013, st. 246).

Od základu daně je možné odečíst povinné sociální příspěvky. Osobní náklady vynaložené na dosažení příjmu ze závislé činnosti nejsou odpočitatelné. Daňoví poplatníci i nerezidenti mohou žádat o základní osobní příspěvek ve výši 2 600 HRK za měsíc. Důchodci mají nárok na osobní příspěvek ve výši 3 800 HRK za měsíc. Poplatníci mohou uplatnit následující nezdánitelné částky:

- 50 % nákladů na výživné manželky a předků;
- 50 % nákladů na první vyživované dítě, 70 % nákladů na druhé dítě, 100 % nákladů na třetí dítě a 140 % na čtvrté dítě a další zvýšení procenta pro každé další dítě;
- 30 % základního osobního příspěvku na postižené vyživované dítě;
- dary až do výše 2 % z příjmů plynoucích v minulém roce.

Odčitatelné položky a daňové slevy nejsou součástí chorvatského daňového systému (Nerudová, 2014, st. 246).

Daňová ztráta může být převedena po dobu 5 let.

Sazba daně z příjmu fyzických osob je zdaňována progresivní sazbou:

Tab. 17 Sazby daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (HRK)	Sazba daně (%)
0 – 26 400	12
26 400 – 105 600	25
Nad 105 600	40

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 299)

Daňové přiznání musí být podáno do 28. února následujícího roku. Poplatníci, jejichž příjmy plynou ze samostatně výdělečné činnosti (z obchodních aktivit) musí zaplatit měsíční zálohu na daň ve výši stanovené daňovými orgány. Zůstatek dlužné daně je splatný nebo vratný po vyúčtování ročního příjmu fyzických osob (EY, 2015, st. 300).

6.9 Irsko

Tab. 18 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	4 604	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	69 797	HDP (mld. EUR)	185,412

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Irsko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají irští daňoví rezidenti ze svých celosvětových příjmů, ostatní osoby pouze z příjmů vzniklých na území Irska. Za rezidenta je považována osoba, která má v Irsku trvalé bydliště nebo zde pobývá více než 183 dní v roce, nebo se zde zdržuje celkem více jak 280 dní za dvě zdaňovací období.

Základ daně je tvořen těmito druhy příjmů:

- zisky z plateb úroků a dividend (tuzemských);
- příjmy z podnikání, příjmy z výkonu profesí, nezdaněné úroky a zahraniční příjmy, příjmy z pronájmu nemovitostí v Irsku, ostatní příjmy;
- příjmy ze zaměstnání;
- rozdělené zisky společností (Nerudová, 2015, st. 243; Široký, 2013, st. 250).

Poplatníci starší 65 let s celkovým příjmem nižším než 18 000 EUR (pro manžele starší 65 let 36 000 EUR) jsou osvobozeni od daně. Tato částka se zvyšuje o 575 EUR za 1 až 2 nezaopatřené děti a o 830 EUR v případě 3 a více dětí. Příjmy z domácí péče o děti jsou osvobozeny až do 15 000 EUR za zdaňovací období (PWC – Ireland, 2015B).

Poplatníci mohou snížit svoji daňovou povinnost následujícími položkami:

- úroky z hypotečního úvěru – lze odečíst maximálně prvních 7 let úvěru, do výše až 10 000 EUR pro jednotlivce (20 000 EUR pro jednotlivce, kteří jsou oddáni nebo žijí v partnerství);
- úroky z úvěrů na bydlení lze odečíst ve výši 15 % standardní daně z příjmu.

Poplatník může uplatnit ještě daňové úlevy, které jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. 19 Daňové úlevy v roce 2015 u fyzických osob

Daňové úlevy	Úlevy (EUR)
Svobodný poplatník	1 650
Manželé	3 300
Rodina s jedním rodičem	1 650
Ovdovělá osoba bez/s vyživovaným dítětem	2 190/3 300
Svobodný nebo ovdovělý poplatník nad 65 let	245
Ženatá, nevdaná osoba nad 65 let	490
Nezpůsobilé dítě	3 300
Svobodný nebo nevidomí manžel/ka	1 650
Oba nevidomí manželé	3 300
Vyživovaný příbuzný	70

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Ireland, 2015A)

Daňová ztráta může být započtena v roce, kdy vznikla nebo může být přenesena na neurčito (EY, 2015, st. 608).

Sazba daně z příjmu fyzických osob je ve standardní výši v Irsku 20 %, zvýšená sazba daně je ve výši 40 %. Základní sazbě daně podléhají jednotlivé skupiny poplatníků do těchto limitů:

Tab. 20 Sazby daně z příjmu fyzických osob

Skupiny	Sazba 20 %	Sazba 40 %
Svobodný, ovdovělý, bez vyživovaných dětí	32 800 EUR	nad 32 800 EUR
Svobodný, ovdovělý, s vyživovanými dětmi	36 800 EUR	nad 36 800 EUR
Manželé, jeden z manželů s příjmem	42 800 EUR	nad 42 800 EUR
Manželé, dva příjmy	67 600 EUR	nad 67 600 EUR

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Ireland, 2015B)

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň z pracovního příjmu je sražena zaměstnavatelem v rámci PAYE systému. U příjmů, které nespádají pod PAYE sys-

tém, musí poplatník podat daňové přiznání nejpozději do 31. října následujícího roku po hodnocení. Platba musí proběhnout předem ve výši alespoň 90 % daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období (Nerudová, 2014, st. 245; EY, 2015, st. 611).

6.10 Itálie

Tab. 21 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	60 783	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	302 073	HDP (bilion EUR)	1,616

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Itálie, 2015)

Osobní dani podléhají osoby, které jsou rezidenti Itálie. Rezidenty jsou osoby s trvalým bydlištěm na území Itálie, pokud zde pobývají 183 a více dní, nebo když na území Itálie mají hlavní sídlo svého podnikání.

Daň z příjmu fyzických osob se týká zejména těchto druhů příjmů:

- příjmy ze samostatně výdělečné činnosti;
- příjmy ze závislé činnosti;
- kapitálové zisky;
- příjmy z vlastnictví;
- ostatní příjmy.

Poplatníci mohou uplatnit tyto odpočty, daňové úlevy a příspěvky:

- povinné příspěvky na sociální zabezpečení;
- příspěvky na sociální zabezpečení z kvalifikovaných a jednotlivých doplňkových penzijních fondů, v rámci stanovených limitů;
- sociální zabezpečení a sociální příspěvky vyžadované zákonem;
- výživné na děti;
- léčebné výlohy;
- slevu na dani pokud je závislý manžel/manželka⁵;
- sleva za nezaopatřené dítě – sleva je poskytnuta pokud příjmy poplatníka nepřesahují 95 000 EUR. Sleva na dani za každé nezaopatřené dítě do 3 let je ve výši 1 200 EUR. U dětí starších 3 let je maximální roční částka 950 EUR. Sleva pro ostatní vyživované osoby dosahuje maximálně 750 EUR. Tato sleva klesá s růstem příjmu, a to až do výše 80 000 EUR. Pro hendikepované

⁵ Manžel/ka nebo dítě poplatníka pokud on nebo ona vydělávají méně než 2 841 EUR.

děti se tato částka zvyšuje o 400 EUR. V případě, že poplatník má více jak tři děti, je dodatečná částka 200 EUR za každé dítě.

- charitativní příspěvky může subjekt odečíst až do výše 1 032,91 EUR (PWC – Italy, 2015A).

Daňové ztráty vzniklé ze samostatně výdělečné činnosti, hospodářské činnosti nebo partnerství mohou být vyrovnány s ostatními příjmy, ale nemohou být převedeny do dalších období.

Sazba daně z příjmu fyzických osob v Itálii závisí na výši příjmu, sazby daně jsou následující:

Tab. 22 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
0 – 15 000	23
15 001 – 28 000	27
28 001 – 55 000	38
55 001 – 75 000	41
nad 75 001	43

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 651)

Daňové zatížení fyzických osob zvyšuje ještě místní daň, která dosahuje výše až 3,5 %. Pokud příjmy poplatníka překročí 300 000 EUR, je na něj uvalena daň ze solidarity ve výši 3 %. Solidární daň je odečitatelná od příjmu podléhajícímu běžnému zdanění (EY, 2015, st. 652).

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Roční daňové přiznání musí být podáno do 30. července (do vlastních rukou) nebo do 30. září (elektronicky) následujícího roku. Záloha na daň z příjmu je placena 2× ročně, 16. července ve výši 40 % předešlé daňové povinnosti a 30. listopadu ve výši 60 % předešlé daňové povinnosti (Nerudová, 2014, st. 255; EY, 2015, st. 652; PWC – Italy, 2015B).

6.11 Kypr

Tab. 23 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	850	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	9 251	HDP (mld. EUR)	17,506

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Kypr, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti svými celosvětovými příjmy. Rezidenti jsou osoby s trvalým bydlištěm na území Kypru nebo osoby, které zde pobývají více jak 183 dní v daňovém roce.

Dani z příjmu podléhají tyto příjmy:

- příjmy ze zaměstnání;
- příjmy z podnikání;
- příjmy z pronájmu;
- licenční poplatky a jiné příjmy plynoucí z vlastnictví;
- příjmy ve formě dividend a úroků;
- příjmy ve formě důchodů;
- příjmy ve formě protihodnoty goodwillu (Nerudová, 2014, st. 251).

Podnikatelé mohou odečíst od základu daně veškeré náklady, které vzniknou zcela výhradně při výrobě zdanitelných příjmů. Od základu daně mohou poplatníci uplatnit následující odpočty a příspěvky:

- dary pro určité charitativní organizace;
- příspěvky sociálního pojištění;
- pojistné na životní pojištění (omezeno na 7 % z pojistné částky) a příspěvky do soukromých penzijních a zdravotních fondů (Šíroky, 2013, st. 259; PWC – Cyprus, 2015).

Sazba daně je závislá na výši příjmu, zdanění je progresivní.

Tab. 24 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (EUR)	Kumulativní daň (EUR)	Sazba daně (%)
0 – 19 500	0	0
19 500 – 28 000	1 700	20
28 000 – 36 300	3 775	25
36 300 – 60 000	10 885	30
nad 60 000		35

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 314)

Provozní ztráty je možné převádět dalších 5 let od jejich vzniku (EY, 2015, st. 311).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, v případě podnikání může být zdaňovacím obdobím hospodářský rok. Přiznání k dani musí být podáno do 30. dubna následujícího roku, v případě OSVČ do 30. června. Zálohy platí poplatník ve 3 splátkách 1. srpna, 30. září a 31. prosince. Poplatník s příjmy pod 19 500 EUR není povinen podávat daňové přiznání (Nerudová, 2014, st. 253; EY, 2015, st. 315).

6.12 Litva

Tab. 25 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	2 944	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	65 300	HDP (mld. EUR)	36,309

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Litva, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají osoby se svými celosvětovými příjmy, pokud jsou rezidenty – mají trvalé bydliště na území Litvy, na území Litvy pobývají déle jak 183 dní či mají osobní, sociální nebo ekonomické zájmy v Litvě spíše než v zahraničí během daňového období. Za rezidenta považujeme také osoby, které jsou přítomny alespoň 280 dní dvě po sobě jdoucí daňová období, přičemž byly v Litvě alespoň 90 dní v jednom zdaňovacím období.

Daň z příjmu fyzických osob je tvořen následujícími druhy příjmů:

- příjmy ze zaměstnání;
- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy ze sportovních a zábavních aktivit;
- příjmy z pronájmu nemovitostí;
- licenční poplatky;
- úroky;
- podíly na zisku včetně dividend;
- příjmy plynoucí z vlastnictví movitého a nemovitého majetku;
- příjmy plynoucí z kontrolované společnosti v zahraničí (Nerudová, 2014, st. 254).

Poplatníci mohou odečíst nezdanitelné částky do výše 1 992 EUR při příjmech, které nepřekračují částku 3 480 EUR. Osoby s postižením mohou uplatnit vyšší nezdanitelné částky. Poplatníci, kteří mají jedno a více dětí mohou odečíst měsíčně 30 EUR za každé dítě. Mezi další srážky, které může poplatník uplatnit, maximálně však do výše 25 % zdanitelného příjmu patří:

- náklady spojené s odborným vzděláváním nebo studiem;
- pojistné na životní pojištění;
- příspěvky na důchodové pojištění (EY, 2015, st. 777).

Daňové ztráty lze převést na neomezeně dlouhou dobu pouze u činností, které nebyly ukončeny. Ztráty z kapitálových zisků nelze převádět (PWC – Lithuania, 2015A).

Základní sazba daně z příjmu fyzických osob činí 5 % a 15 %. Sazba 5 % se vztahuje jen na určité aktivity dle zákona o daních z příjmů (u jednotlivých činností). 15% sazba se vztahuje i na dividendy.

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání podává poplatník nejpozději do 1. května následujícího daňového období (PWC – Lithuania, 2015B).

6.13 Lotyšsko

Tab. 26 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	2 002	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	64 573	HDP (mld. EUR)	24,06

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Lotyšsko, 2015)

Dani z příjmu podléhají poplatníci, kteří jsou rezidenti. Rezidentem je osoba s trvalým bydlištěm v Lotyšsku, nebo pokud na území Lotyšska pobývá minimálně 183 dní během 12 měsíců, nebo pokud je lotyšské národnosti a je vládou zaměstnán v zahraničí.

Zdanitelný příjem daně z příjmu právnických osob je tvořen těmito příjmy:

- příjmy ze zaměstnání;
- příjmy ze samostatně výdělečné činnosti;
- příjmy z podnikání;
- příjmy z pronájmu;
- příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků (Nerudová, 2014, st. 258).

Základ daně lze snížit o příspěvek na penzijní a životní pojištění až o 10 % hrubého příjmu. Poplatníci mohou uplatnit tyto odpočitatelné částky:

- odpočet darů ve výši 20 % ročního zdanitelného příjmu;
- měsíční odpočet 165 EUR za dítě;
- náklady na odborné vzdělávání, až do výše 213 EUR.

Daňové ztráty mohou poplatníci uplatnit po 3 zdaňovací období.

Základní sazba daně z příjmu fyzických osob v Lotyšsku je stanovena ve výši 23 %.

Daňovým obdobím je kalendářní rok. Roční daňové přiznání se podává od 1. března do 1. června následujícího roku. Daň je splatná do 15 dnů po odevzdání daňového přiznání. Pokud příjem překročí 640 EUR, může poplatník zaplatit zálohu na daň ve výši $\frac{1}{4}$ předešlé daňové povinnosti ve 3 splátkách – 16. června, 16. července a 16. srpna (EY, 2015, st. 752).

6.14 Lucembursko

Tab. 27 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	550	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	2 586	HDP (mld. EUR)	49,428

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Lucembursko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají osoby, které jsou rezidenti Lucemburska. Mezi rezidenty řadíme fyzické osoby, které mají trvalé bydliště na území Lucemburska nebo se zde zdržují déle jak šest měsíců v roce.

Základ daně je tvořen následujícími příjmy:

- příjem z podnikání;
- příjem ze svobodných povolání;
- příjem ze zemědělství a lesnictví;
- příjem z movitého majetku;
- příjem z penzí;
- příjem z pronájmu;
- licenční poplatky;
- ostatní příjmy (Nerudová, 2014, st. 261).

Náklady spojené se zaměstnáním jsou odpočitatelné, minimální částka činí 540 EUR. Další možnosti snížení daňové povinnosti jsou:

- životní pojištění a pojištění občanskoprávní odpovědnosti – 672 EUR za člena domácnosti, poplatníka za rok;
- roční odpočet 3 600 EUR za pomoc v domácnosti nebo za péči o děti;
- náklady na vzdělání do výše 3 480 EUR na dítě;
- pojistné na dobrovolné důchodové pojištění – od 1 500 EUR do 3200 EUR;
- příspěvky stavebním spořitelnám – 672 EUR;
- profesní příspěvek 4 500 EUR pro páry, které společně zdaňují své příjmy;
- úroky z úvěru a bankovních zařízení – 336 EUR.

Daňoví poplatníci mají nárok na pevný měsíční bonus ve výši 76,88 EUR za každé dítě, na které se vztahují rodinné přídatky v Lucembursku (PWC – Luxembourg, 2015A).

V rámci daně z příjmu fyzických osob jsou daňoví poplatníci rozděleni do tří skupin (dle rodinného stavu):

1. Třída 2 – do této skupiny řadíme ženaté (vdané) osoby a ovdovělé či rozvedené osoby během tří předcházejících zdaňovacích období;
2. Třída 1a – poplatníci patřící do této třídy jsou svobodné, ovdovělé, rozvedené či odděleně žijící osoby nad 65 let nebo pokud žijí s dětmi.
3. Třída 1 – do této skupiny řadíme svobodné, rozvedené či odděleně žijící osoby mladší 65 let.

Kapitálové ztráty mohou být uplatněny pouze proti kapitálovým ziskům v témže roce. Obchodní ztráty mohou být převedeny bez omezení (EY, 2015, st. 791).

Sazba daně z příjmu fyzických osob je progresivní. U příjmu vyšších než 100 000 EUR odvádí poplatníci solidární daň z příjmu ve výši 7 % (9 % pro příjem vyšší než 150 000 EUR u tříd 1 a 1a, 300 000 EUR u třídy 2), (PWC – Luxembourg, 2015B; KPMG – Luxembourg, 2015B).

Sazby daně z příjmu fyzických osob jsou následující:

Tab. 28 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)	Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
11 266 – 13 173	8	28 438 – 30 345	26
13 174 – 15 081	10	30 346 – 32 253	28
15 082 – 16 989	12	32 254 – 34 161	30
16 990 – 18 897	14	34 162 – 36 069	32
18 898 – 20 805	16	36 070 – 37 977	34
20 806 – 22 713	18	37 978 – 39 885	36
22 714 – 24 621	20	39 886 – 41 793	38
24 622 – 26 529	22	41 794 – 100 000	39
26 530 – 28 437	24	nad 100 000	40

Zdroj: Vlastní práce, (KPMG – Luxembourg, 2015A)

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání se podává do 31. března následujícího roku. Záloha na daň se platí čtvrtletně v závislosti na výši daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období (Široký, 2013, st. 274).

6.15 Maďarsko

Tab. 29 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	9 879	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	93 024	HDP (mld. EUR)	103,217

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Maďarsko, 2015)

Poplatníci daně z příjmu fyzických osob jsou rezidenti, kteří platí daň z celosvětových příjmů. Rezidenty jsou osoby, které mají trvalé bydliště na území Maďarska, jsou občany Maďarska, mají životně důležité zájmy v Maďarsku nebo pokud zde pobývají více jak 183 dní za kalendářní rok.

Daň z příjmu fyzických osob je tvořena těmito druhy příjmů:

- příjmy z podnikání;
- příjmy z nezávislé činnosti a ze závislé činnosti;
- příjmy z kapitálu;
- příjmy z vlastnictví cenných papírů a práv;
- příjmy z majetku;
- ostatní příjmy (Široký, 2013, st. 266).

V rámci daně z příjmu fyzických osob je možné uplatňovat tyto daňové pobídky:

- sleva 62 500 HUF měsíčně za jedno či dvě děti, 206 250 HUF pokud má poplatník nejméně tři děti (KPMG – Hungary, 2015);
- měsíčně 10 000 HUF v případě jedné až dvou závislých osob, 33 000 HUF s třemi a více závislými osobami;
- standardní odpočet 10 % nebo skutečně zdokumentované uznané náklady;

Podnikatelé mohou přenášet ztráty neomezeně. Pomocí ztrát z předešlých let lze snížit až 50 % zisku běžného roku (Schellekens, 2014, st. 426).

Základní sazba daně z příjmu fyzických osob je od 1. ledna 2013 stanovena ve výši 16 % (EY, 2015, st. 546).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno do 20. května následujícího zdaňovacího období. Poplatníci mohou požádat o prodloužení termínu až do 20. listopadu. Zálohy na daň z příjmu fyzických osob se platí čtvrtletně v závislosti na výši poslední daňové povinnosti (European tax handbook, 2014, st. 426; Široký, 2014, st. 279).

6.16 Malta

Tab. 30 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	425	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	316	HDP (mld. EUR)	7,912

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Malta, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají osoby s bydlištěm na Maltě. Na Maltě se rozlišují dále nerezidenti a dočasní rezidenti, kteří se na území Malty zdržují pouze dočasně, jejichž cílem není se na Maltě usadit a pokud se na území Malty nezdržují déle než šest měsíců.

Rezidenti podléhají dani svými celosvětovými příjmy. Zdanitelnými příjmy jsou tyto zisky:

- příjmy z podnikání;
- příjmy ze zaměstnání;
- příjmy ze živnosti;
- příjmy z kapitálu;
- příjmy z pronájmu;
- licenční poplatky a příjmy plynoucí z vlastnictví;
- penze (Nerudová, 2014, st. 27).

Poplatník může uplatnit různé daňové srážky, které snižují základ daně z příjmu:

- poplatky za školné dítěte se speciálními potřebami až do výše 9 320 EUR;
- 2 300 EUR pro každé dítě navštěvující střední školu, 1 600 EUR pro děti navštěvující základní školu a 1 300 EUR pro dítě v mateřské škole;
- platby za domovy pro seniory 2 500 EUR;
- zaplacené alimony (EY, 2015, st. 848).

Daňová sazba je progresivní a její výše je závislá na příjmu a skupině, do které poplatník spadá. Rozlišujeme tyto 3 skupiny – manžele, jednotlivce a rodiče. Poplatníci, kteří jsou manželé, si mohou zvolit společné či oddělené zdanění příjmů.

V případě společného zdanění manželů jsou sazby následující:

Tab. 31 Sazba daně z příjmu fyzických osob pro manželské páry

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)	Odpočet (EUR)
do 11 900	0	0
11 901 – 21 200	15	1 785
21 201 – 60 000	25	3 905
nad 60 000	35	9 905

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Malta, 2015)

Svobodní poplatníci či poplatníci daní své příjmy samostatně, podléhají těmto daňovým sazbám:

Tab. 32 Sazba daně z příjmu fyzických osob pro jednotlivce

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)	Odpočet (EUR)
do 8 500	0	0
8 501 – 14 500	15	1 275
14 501 – 60 000	25	2 725
nad 60 000	35	8 725

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Malta, 2015)

Progresivní daňová sazba pro rodiče je následující:

Tab. 33 Sazba daně z příjmu fyzických osob pro rodiče⁶

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)	Odpočet (EUR)
do 9 800	0	0
9 801– 15 800	15	1 470
15 801 – 60 000	32	3 050
nad 60 000	35	9 050

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Malta, 2015)

Ztráty mohou být uplatněny v období vzniku nebo mohou být uplatněny následující roky bez omezení (Schellekens, 2014, st. 631).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno do 30. června následujícího zdaňovacího období. Poplatníci platí zálohy třikrát ročně – 30. dubna, 31. srpna a 21. prosince, v celkové výši odpovídající daňové povin-

⁶ Rodičovská sazba může být použita jednotlivci, kteří pečují o dítě mladší 18 let (nebo studující děti mezi 18–23 rokem) a nejsou výdělečně činní.

nosti za předchozí zdaňovací období. Doplatek daně musí být doplacen do 30. června zdaňovacího období (Nerudová, 2014, st. 271; EY, 2015, st. 846–853).

6.17 Německo

Tab. 34 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	80 780	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	357 340	HDP (bilion EUR)	2,904

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Německo, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají osoby svými celosvětovými příjmy, pokud mají trvalé bydliště na území Německa nebo zde pobývají nepřetržitě nejméně 6 měsíců po dvě zdaňovací období. Nerezidenti zdaňují pouze příjmy vzniklé na území Německa.

Daňový základ pro daň z příjmu fyzických osob je tvořen následujícími příjmy:

- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy ze zemědělství a lesního hospodářství;
- příjmy z nezávislé činnosti;
- příjmy z kapitálového majetku;
- příjmy z pronájmu a licenčních poplatků (Široký, 2013, st. 287).

Poplatníci mohou odečíst od základu daně veškeré náklady, které byly vynaloženy na zajištění a udržení příjmů. Může být uplatněn odpočet nákladů na dojíždění maximálně do výše 4 500 EUR. Pojistné na základě smlouvy o nezaměstnanosti, zdravotním pojištění, úrazu, odpovědnosti a životní pojištění jsou uznatelné do 1 900 EUR pro zaměstnance (2 800 EUR pro všechny ostatní). Od celkových příjmů může poplatník odečíst speciální výdaje, za které se považují:

- církevní daň;
- zaplacené výživné do výše až 13 805 EUR;
- náklady na vzdělání do výše 5 000 EUR;
- $\frac{2}{3}$ nákladů na péči o dítě – maximálně do výše 4 000 EUR;
- charitativní příspěvky uznatelné do 20 % upraveného základu daně.

Základ daně mohou snížit o následující nezdánitelné částky:

- základní nezdánitelná částka na poplatníka je 8 354 EUR (16 708 EUR v případě společného zdanění manželů);
- 182 EUR za měsíce (2 184 EUR/rok) za dítě;
- 110 EUR za měsíc (1 340 EUR/rok) na péči o dítě a jeho vzdělání.

Ztráty mohou být převedeny bez časového omezení, až do výše jednoho milionu EUR. U daňové ztráty nad 1 milion EUR lze převést pouze 60 % ztráty nad tuto hranici (PWC – Germany, 2015A; EY, 2015, st. 451).

Daň z příjmu fyzických osob je zdaňována progresivní daňovou sazbou:

Tab. 35 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanění jednotlivců		Zdanění manželů	
Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)	Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
0 – 8 004	0	0 – 16 260	0
8 005 – 52 881	14 – 42	16 261 – 105 762	14 – 42
52 882 – 250 730	42	105 763 – 501 460	42
nad 250 730	45	nad 501 460	45

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 456)

K výše uvedeným sazbám se připočítává ještě tzv. solidární daň ve výši 5,5 % ze základu daně. Tento příplatek se vztahuje na financování obnovy infrastruktury, školství, zdravotnictví na území bývalé NDR. Členové určitých církevních společenství podléhají církevní dani, jejíž sazba se pohybuje od 8 do 9 % v závislosti na lokaci (PWC – Germany, 2015B).

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Osoby povinné k dani z příjmu fyzických osob podávají daňové přiznání do 31. května následující zdaňovací období. Poplatníci s dodatečným příjmem platí čtvrtletní zálohy na daň (zaměstnanci platí měsíční zálohy) 10. března, 10. června, 10. září a 10. prosince. Výše zálohy je odvozena od poslední daňové povinnosti za poslední zdaňovací období (Schellekens, 2014, st. 351–352).

6.18 Nizozemsko

Tab. 36 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	16 829	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	41 540	HDP (mld. EUR)	662,77

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Nizozemí, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti a nerezidenti. Rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy a nerezidenti pouze příjmy vzniklé na území Nizozemska. Rezidenti nejsou v nizozemském zákoně přesně definováni, jsou stanoveni na základě okolností jako např. délka pobytu, bydliště rodiny, povaha pobytu v Nizozemsku, podmínky zaměstnání apod.

Příjmy fyzických osob jsou rozděleny do tří kategorií, přičemž jsou zdaněny v jedné ze tří skupin svou vlastní daňovou sazbou:

- Box 1 – příjmy z práce, podnikání a bydlí;
 - příjmy z podnikatelských aktivit;
 - příjmy ze současného a předchozího zaměstnání;
 - příjmy z ostatních aktivit (svobodná povolání, příjmy z poskytování práv atd.);
 - periodické platby ze státních zdrojů;
 - periodické platby a penze (výživné);
 - příjem z bydlí (k zdanitelným příjmům se připočítává 0,6 % z tržní hodnoty bydlí).
- Box 2 – příjmy z podstatných účastí;
 - představuje podíl ve výši nejméně 5 % akcií společnosti se sídlem v nebo mimo Nizozemsko.
- Box 3 – příjmy z úspor a investic;
 - úroky;
 - příjmy z pronájmu nemovitosti;
 - akcie a další druhy cenných papírů;
 - spotřebitelské půjčky;
 - úvěry (Nerudová, 2014, st. 277–278).

Daňoví poplatníci mají nárok na slevu na dani ve výši až 2 203 EUR. U příjmů ze zaměstnání mohou rezidenti uplatnit slevu minimálně ve výši 184 EUR a maximálně 2 220 EUR. Zaměstnanci starší 61 let mají nárok na zvláštní bonus, maximálně ve výši 1 119 EUR. Dále jsou poskytovány slevy na děti a rodiče samoživitele. Osobní slevy nesmí překročit částku splatné daně a příspěvky na národní pojištění (Deloitte – Netherland, 2015).

Poplatníci daně z příjmu fyzických osob mají nárok na tyto odpočitatelné položky od základu daně:

- výživné;
- pojistné za životní pojištění;
- výdaje na zdravotní péči poskytované příbuzným a kvalifikační dary;
- úroky z hypotečních úvěrů (PWC – Netherland, 2015B).

Ztráty mohou být uplatněny zpětně 3 roky a devět následujících zdaňovacích období (Schellekens, 2014, st. 693).

Sazba daně z příjmu z podstatných účastí (box 2) činí 25 %, příjmy patřící do boxu 3 jsou zdaňovány 30% sazbou. Sazba daně z příjmu v rámci boxu 1 je progresivní, viz tabulka.

Tab. 37 Sazba daně z příjmu fyzických osob – box 1

Zdanitelná částka (EUR)	Sazba daně (%)	Sociální pojištění (%)	Celkem (%)
0 – 19 822	8,35	28,15	36,5
19 822 – 33 589	13,85	28,15	42
33 589– 57 585	42,00	0	42
nad 57 585	52,00	0	52

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Netherlands, 2015A)

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno před 1. dubnem dalšího kalendářního roku. V průběhu zdaňovacího období je daň vybírána formou srážek nebo záloh. Konečná daňová povinnost je splatná do 2 měsíců od vyměření daně (Schellekens, 2014, st. 694; Nerudová, 2014, st. 279).

6.19 Polsko

Tab. 38 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	38 496	Měna	Polský zlotý (PLN)
Rozloha (km²)	312 679	HDP (mld. EUR)	413,134

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Polsko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti a nerezidenti. Nerezidenti zdaňují pouze příjmy vzniklé na území Polska a rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy. Rezidenty jsou osoby s trvalým bydlištěm na území Polska, osoby, jejichž osobní nebo ekonomický zájem se nachází v Polsku nebo osoby pobývající v Polsku více než 183 dní v roce.

Základ daně je tvořen následujícími příjmy:

- příjmy ze závislé činnosti (příjmy ze zaměstnání a penze);
- příjmy z nezávislé činnosti;
- příjmy ze specifických sektorů zemědělství;
- příjmy z podnikání;
- příjmy z pronájmu;
- příjmy z vlastnictví práv (duševních, průmyslových atd.)
- příjmy z prodeje nemovitostí, vlastnických práv a movitých věcí;

- ostatní příjmy (Nerudová, 2014, st. 282).

Daňoví poplatníci mohou uplatnit tyto daňové úlevy:

- povinné příspěvky na sociální zabezpečení;
- náklady na rehabilitační účely pro zdravotně postižené poplatníky;
- dary do 6 % ročního zdanitelného příjmu;
- odpočet nákladů spojených s příjmy z autorských práv do výše 42 764 PLN;
- sleva na jedno až dvě děti 1 112 PLN (pokud příjmy rodiny nepřesahují 112 000 PLN), na 3 děti 1 668 PLN a 2 224 PLN na čtvrté a každé další dítě;
- osobní příspěvek ve výši 556 PLN (PWC – Poland, 2015).

Ztrátu lze odečíst od příjmů stejné kategorie po dobu až pěti let.

Pro rok 2015 je sazba daně z příjmu progresivní, viz tabulka.

Tab. 39 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Roční příjem (PLN)	Sazba daně (%)
0 – 85 528	18
nad 85 528	32

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 1072)

V rámci daně z příjmu fyzických osob jsou stanoveny další daňové sazby pro OSVČ – samostatně výdělečná činnost je zdaněna 19% sazbou. Pokud příjem nepřekročil 626 880 PLN, je daňová sazba v rozmezí od 3 do 20 % (EY, 2015, st. 1072).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání se podává do 30. dubna následujícího zdanitelného období. Daňoví poplatníci pobírající příjem z hospodářské či samostatně výdělečné činnosti platí měsíční či čtvrtletní zálohy na daň (Schellekens, 2014, st. 732).

6.20 Portugalsko

Tab. 40 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	10 427	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	92 225	HDP (mld. EUR)	173,044

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Portugalsko, 2015)

Daň z příjmu fyzických osob se vztahuje na rezidenty i nerezidenty. Za rezidenta je považována osoba portugalské národnosti s trvalým bydlištěm na území Portugalska nebo osoby pobývající na území Portugalska déle než 183 dní nebo

pokud je osoba 31. prosince součástí lodní posádky nebo letadla provozovaného rezidentní společností.

Předmětem daně jsou příjmy plynoucí z následujících činností, které jsou rozděleny do následujících kategorií:

- A. příjmy ze zaměstnání;
- B. samostatně výdělečná činnost;
- E. výnosy z investic;
- F. příjmy z pronájmu;
- G. kapitálové příjmy;
- H. penze (Nerudová, 2014, st. 285).

V Portugalsku mohou daňoví poplatníci uplatňovat srážky z příjmů plynoucí z výdělečné činnosti. 72 % z dvanáctinásobku sociálního indexu ve výši 475 EUR (4 104 EUR), 150 % poplatků zaplacených odborovým svazům až do výše 1 % hrubého příjmu ze zaměstnání.

Portugalští rezidenti mohou snížit svoji daňovou povinnost o tyto daňové úlevy:

- úleva 325 EUR (300 EUR) za závislou osobu, žijící ve stejné domácnosti, která nemá příjem vyšší než minimální důchod. Tato částka se zvyšuje o 125 EUR (110 EUR) v případě vyživované osoby do 3 let;
- 35 % nákladů vynaložených na kteréhokoli člena domácnosti do výše 250 EUR na poplatníka;
- 15 % zdravotnických výdajů až do výše 1 000 EUR;
- 15 % DPH s limitem do 250 EUR za služby pořízené v určitém odvětví;
- 20 % částky placených alimentů;
- 30 % nákladů na vzdělání každého člena domácnosti s limitem do 800 EUR;
- 25 % darů na církve, náboženské instituce, charitativní organizace a 15 % v případě darů poskytnutých jiným subjektům.
- 25 % nákladů na péči v domovech pro seniory;
- 20 % příspěvků do penzijních fondů až do výše 400 EUR pro poplatníky do 35 let, do 350 EUR pro poplatníky mezi 35 a 50 lety a 300 EUR pro poplatníky starší 50 let (PWC – Portugal, 2015A).

Poplatník může odečíst ztráty, které vznikly v témže roce. Pro uplatnění odpočtu ztráty se poplatník řídí zvláštními pravidly (Schellekens, 2014, st. 761).

Daňové příjmy podléhají dani z příjmu fyzických osob a mimořádné daňové přírážce, pokud příjmy přesahují 80 000 EUR. Solidární daň se pohybuje mezi 2,5 až 5 %. Daňová sazba v Portugalsku je progresivní, viz tab. 41.

Tab. 41 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
od 7 000	14,5
7 000 – 20 000	28,5
20 000 – 40 000	37
40 000 – 80 000	45
nad 80 000	48

Zdroj: Vlastní práce, (PWC – Portugal, 2015B)

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání může být podáno v papírové či elektronické podobě. Daňové přiznání z příjmů ze zaměstnání či důchodu musí být podáno mezi 15. březnem až 15. dubnem a v případě jiných příjmů se daňové přiznání podává od 16. dubna do 16. května následujícího zdaňovacího období. Záloha na daň z příjmu fyzických osob se platí čtvrtletně – v červenci, září a prosinci (EY, 2015, st. 1089; Nerudová, 2014, st. 288).

6.21 Rakousko

Tab. 42 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	8 508	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	83 879	HDP (mld. EUR)	329,296

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Rakousko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti neomezeně a nerezidenti pouze z příjmů vzniklých na území Rakouska. Za rezidenta považujeme osoby s trvalým bydlištěm na území Rakouska nebo zde pobývajících více než 6 měsíců v roce.

Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou následující příjmy:

- příjmy ze zemědělství a lesnictví;
- příjmy ze samostatně výdělečné činnosti;
- příjmy ze živnosti;
- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy z kapitálu (úroky z vkladů, dividendy a podíly na zisku, cenné papíry);
- příjmy z pronájmu;
- ostatní příjmy.

Nepeněžitě příjmy poskytované zaměstnavateli jsou v Rakousku zdaňovány. Patří mezi ně např. služební automobil pro soukromé použití, poskytování ubytování zaměstnavatelem zdarma atd. (Schellekens, 2014, st. 85).

Základ daně lze snížit o následující odčitatelné položky např. dary, osobní pojištění, ochrana bydlení a určité typy investic. Daňoví poplatníci mohou v Rakousku uplatnit slevy na dani z příjmu fyzických osob snižující daňovou povinnost. Pro rok 2015 mezi ně řadíme tyto slevy:

- zaměstnanecké slevy na dani ve výši 54 EUR/rok;
- sleva na jízdné 291 EUR/rok;
- rodič samoživitel s jedním dítětem může uplatnit slevu 494 EUR/rok, se dvěma dětmi 669 EUR/rok;
- sleva na výživné za jedno dítě ve výši 29,2 EUR, za dvě děti 43,8 EUR a 58,4 EUR měsíčně za každé další dítě;
- sleva na důchodce 400 EUR/rok (764 EUR/rok, pokud jeho příjem nepřesáhne 25 000 EUR), (Nerudová, 2014, st. 291; USP, 2015A).

Obchodní ztráty mohou být uplatněny následující roky po neomezenou dobu. Výše ztráty, kterou lze započíst je omezena výší zdanitelného příjmu daného zdaňovacího období (EY, 2015, st. 89).

Sazba daně z příjmu fyzických osob v Rakousku je progresivní. Sazby daně z příjmů fyzických osob jsou uvedeny v tabulce:

Tab. 43 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Roční příjem (EUR)	Sazba daně (%)
do 11 000	0
11 000 – 25 000	36,5
25 000 – 60 000	43,2
nad 60 000	50

Zdroj: Vlastní práce, (USP, 2015B)

Daňovým účetním obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno v papírové podobě do 30. dubna, elektronicky do 30. června, následující zdaňovací období. Zálohy na daň z příjmu fyzických osob platí poplatníci 15. února, 15. května, 15. srpna a 15. listopadu (Široký, 2013, st. 292).

6.22 Rumunsko

Tab. 44 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	19 943	Měna	Rumunský lev (RON)
Rozloha (km²)	238 391	HDP (mld. EUR)	150,019

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Rumunsko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti svými celosvětovými příjmy a nerezidenti pouze svými rumunskými příjmy. Za rezidenty považujeme osoby s trvalým bydlištěm v Rumunsku, pobývající v Rumunsku více než 183 dní v roce nebo občany, kteří slouží v cizině jako úředníci či jako zaměstnanci Rumunska v cizím státě.

Zdanitelný příjem je tvořen příjmy:

- ze závislé činnosti;
- z nezávislé činnosti, včetně licenčních poplatků;
- z užívání movitého a nemovitého majetku (příjmy z pronájmu);
- z kapitálu;
- ze zemědělské činnosti;
- z penzí;
- z výher a loterií;
- ostatní příjmy.

Benefity poskytované zaměstnanci zaměstnavatelem jsou považovány za příjem ze závislé činnosti. Mezi tyto benefity patří užívání služebního automobilu pro soukromé účely, mobilní telefon, ubytování atd. (Široký, 2013, st. 295).

Rumunský daňový systém umožňuje poplatníkům uplatnit tyto odpočty z ročního příjmu fyzických osob:

- maximálně 250 RON v závislosti na výši hrubého příjmu;
- příspěvek na sociální pojištění – 400 RON/rok;
- odpočet za vyživovanou osobu (EY, 2015, st. 1108).

Ztráty mohou být převedeny po dobu pěti let, pouze u příjmů z téhož zdroje (Schellekens, 2014, st. 781–782).

Sazba daně z příjmu fyzických osob je v Rumunsku jednotná ve výši 16 %.

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Poplatníci musí podat daňové přiznání do 25. května následující zdanitelné období. Zálohy na daň jsou poplatníci povinni platit průběžně během zdaňovacího období (Nerudová, 2014, st. 296).

6.23 Řecko

Tab. 45 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	10 993	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	131 957	HDP (mld. EUR)	184,9

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Řecko, 2015; MZV – Řecko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti svými celosvětovými příjmy a nonrezidenti svými příjmy pouze na území Řecka. Rezidenti jsou osoby s trvalým bydlištěm na území Řecka nebo pobývají-li v Řecku více než 183 dní v rámci zdaňovacího období.

Základ daně z příjmu fyzických osob se skládá z následujících druhů příjmu:

- příjem z nemovitého majetku;
- příjem z movitého majetku;
- příjem z podnikání;
- příjem ze zemědělství;
- příjem ze zaměstnání;
- příjem ze živnosti (Široký, 2013, st. 317).

Daňoví poplatníci mohou uplatňovat standardní daňový odpočet do výše 2 100 EUR. Mezi odpočitatelné položky řadíme např. tyto náklady:

- dary schváleným organizacím ve výši 10 % nákladů do výše 5 % příjmů;
- úroky s výjimkou úroků a penále z prodlení s placením daní;
- náklady na opravy a údržbu pronajatého majetku;
- náklady na lékařskou a nemocniční péči jednotlivce a závislé osoby do výše 3 000 EUR;
- 200 EUR za zdravotně postiženou osobu žijící s poplatníkem;
- alimony do výše 1 500 EUR (Schellekens, 2014, st. 386; PWC – Greece, 2015).

Poplatníci mohou uplatnit ztrátu po dobu pěti let (Schellekens, 2014, st. 386).

Daňoví poplatníci zdaňují své příjmy ze závislé činnosti a penze progresivní daňovou sazbou:

Tab. 46 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
do 25 000	22
25 001 – 42 000	32
nad 42 000	42

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 494)

Od 1. ledna 2013 platí nová progresivní daňová stupnice pro příjmy z podnikání. Příjmy do 50 000 EUR jsou zdaňovány 26% sazbou a příjmy nad tuto hranici jsou zdaňovány 33% daňovou sazbou. Pro rok 2015 se pohybuje tzv. solidární příspěvek od 0,7 do 8 %, v závislosti na velikosti příjmu (EY, 2015, st. 498).

Zdanitelným obdobím daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok. Poplatníci podávají daňové přiznání v elektronické podobě, ve výjimečných případech v papírové podobě. Daňové přiznání musí být podáno v období mezi 1. únorem a 30. červnem následující daňový rok. Podnikatelé platí zálohy ve výši 55 % splatné daně. Pokud splatná daň nepřekročila 30 EUR, nemá poplatník povinnost platit zálohu na daň (Nerudová, 2014, st. 299).

6.24 Slovenská republika

Tab. 47 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	5 416	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km ²)	49 035	HDP (mld. EUR)	75,215

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Slovensko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají obyvatelé Slovenska (rezidenti) se svými celosvětovými příjmy. Nerezidenti zdaňují pouze zdroje, které vznikly na území Slovenska. Za rezidenty jsou považovány osoby pobývající na území Slovenska více než 183 dní a osoby s trvalým bydlištěm na území Slovenska (Schellekens, 2014, st. 831).

Předmětem daně jsou příjmy, které dělíme do následujících kategorií:

- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy z podnikání, z pronájmu a jiné samostatně výdělečné činnosti;
- příjmy z kapitálového majetku;
- ostatní příjmy (Nerudová, 2014, st. 300).

Daňoví poplatníci mohou uplatnit následující odpočitatelné položky od základu daně:

- osobní příspěvek, závisí na výši příjmu. Pokud je příjem nižší než 19 809 EUR, je příspěvek ve výši 3 803,32 EUR. Při příjmu mezi 19 809 až 35 022,32 EUR se osobní příspěvek snižuje. Pokud příjem přesahuje 35 022,32 EUR, poplatník nemá nárok na osobní příspěvek.
- příspěvek na vyživovaného/nou manžela/ku je ve výši 3 803,33 pokud je příjem manžela/ky nižší než 35 022,31 EUR. Při příjmu mezi 35 022,31 až 50 235,62 EUR je příspěvek progresivně snižován. Při příjmu nad 50 234,62 EUR je příspěvek nulový.
- daňový bonus na nezaopatřené děti je 21,41 EUR měsíčně;
- dobrovolné důchodové příspěvky (prokazatelně zaplacené) – sleva do 2 % ze základu daně, maximálně však 988,8 EUR;
- příspěvky na doplňkové důchodové spoření do výše 180 EUR.

Poplatník může od roku 2014 uplatnit daňové ztráty maximálně po dobu čtyř let.

Sazba daně z příjmu fyzických osob je ve Slovensku 19 % ze základu daně, která nepřesáhne 176,8 násobek ročního životního minima. Příjem, který přesahuje 176,8 násobek ročního životního minima je zdaňován 25% sazbou.

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob podávají osoby, jejichž příjem překročil 1 901,67 EUR. Přiznání k dani je povinen daňový poplatník podat do 31. března následující kalendářní rok. Poplatník může zažádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o 3 měsíce. Ve zvláštních případech může tuto lhůtu prodloužit o další 3 měsíce. V závislosti na výši poslední daňové povinnosti jsou poplatníci povinni platit zálohy nad daň měsíčně či čtvrtletně (PWC – Dane do vrecka, 2015, st. 9; Nerudová, 2014, st. 302).

6.25 Slovinsko

Tab. 48 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	2 061	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	20 273	HDP (mld. EUR)	37,246

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Slovinsko, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají rezidenti svými celosvětovými příjmy a nerezidenti svými příjmy vzniklými na území Slovinska. Za rezidenty považujeme osoby s trvalým bydlištěm na území Slovinska nebo osoby se střediskem osobních

a ekonomických zájmů nacházejících se ve Slovinsku, nebo pokud se na území Slovinska zdržují více než 183 dní v roce (EY, 2015, st. 1185).

Příjmy podléhající dani z příjmu fyzických osob se dělí na tyto kategorie:

- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy ze samostatně výdělečné činnosti a podnikání;
- příjmy ze zemědělské prvovýroby a lesnictví;
- příjmy z majetku;
- příjmy z majetkových práv;
- kapitálové zisky.

Mezi zdanitelné příjmy řadíme zpravidla všechny typy příspěvků a dávek od zaměstnavatele, jako příspěvek na penzijní připojištění, použití služebního automobilu pro soukromé účely, příspěvky na bydlení, slevy od zaměstnavatele apod. Celkový základ daně je součtem jednotlivých kategorií příjmů. Základ daně je upravován o nezdanitelné částky, které snižují daňový základ poplatníka (Nerudová, 2014, st. 304–305).

V závislosti na výši hrubého příjmu se odvíjí základní výše odčitatelných položek:

Tab. 49 Základní příspěvek

Zdanitelný příjem (EUR)	Nezdanitelná částka (EUR)
do 10 866,37	6 519,82
10 866,37 – 12 570,89	4 418,64
nad 12 570,89	3 302,70

Zdroj: Vlastní práce, (KPMG – Slovenia, 2015)

Poplatníci mohou uplatnit následující nezdanitelné částky, mezi které řadíme:

- úlevu na vyživovaného člena rodiny ve výši 2 436,92 EUR;
- slevu 2 436,92 EUR na první, 2 649,24 EUR na druhé, 4 418,54 EUR na třetí, 6 187,85 EUR na čtvrté a 7 957,14 EUR na páté dítě;
- úlevu 8 830 EUR za závislé dítě s fyzickou nebo duševní poruchou;
- slevu pro osoby s těžkým zdravotním postižením ve výši 17 658,84 EUR;
- 2 477,03 EUR na studenta;
- odpočet 2 819,09 EUR za penzijní připojištění (KPMG – Slovenia, 2015).

Podnikatel může ztrátu převést po neomezený počet let.

Sazba daně z příjmu fyzických osob má progresivní charakter, viz tab. 50.

Tab. 50 Sazba daně z příjmu

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba daně (%)
do 8 021,34	16
8 021,34 – 18 960,28	27
18 960,28 – 70 907,20	41
nad 70 907,20	50

Zdroj: Vlastní práce, (KPMG – Slovenia, 2015)

Zdaňovacím obdobím daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání podávají poplatníci do konce května za předchozí rok. Poplatníci, jejichž příjmy plynou z podnikání jsou povinni podávat daňové přiznání do 30. června následujícího roku. Zálohy na daň z příjmu jsou placeny čtvrtletně nebo měsíčně. Jejich vypořádání probíhá v rámci daňového přiznání (Schellekens, 2014, st. 852).

6.26 Španělsko

Tab. 51 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	46 508	Měna	Euro (EUR)
Rozloha (km²)	505 970	HDP (bilion EUR)	1,058

Zdroj: Vlastní práce, (Europa – Španělsko, 2015)

Ve Španělsku podléhají dani z příjmu fyzických osob rezidenti i nerezidenti. Rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy. Nerezidenti zdaňují pouze své španělské příjmy a kapitál realizovaný pouze ve Španělsku. Za rezidenta je považována osoba s trvalým bydlištěm ve Španělsku nebo pobývajících zde více než 183 dní během kalendářního roku a mající zde centrum ekonomického zájmu.

Daň z příjmu fyzických osob se dělí na tyto kategorie příjmů:

- A – příjmy ze závislé činnosti;
- B – příjmy z movitého majetku;
- C – příjmy z nemovitého majetku;
- D – příjmy z podnikání;
- E – kapitálové zisky;
- F – příjmy, jenž jsou za poplatníkovy příjmy považovány – např. příjmy na základě CFC režimů apod. (Nerudová, 2014, st. 308).

Příspěvky a odpočitatelné položky k dani z příjmu fyzických osob snižují daňovou povinnost fyzických osob, mezi tyto příspěvky řadíme:

- osobní příspěvek – 5 550 EUR (pro osoby nad 65 let činí příspěvek 6 700 EUR, pro osoby nad 75 let – 6 950 EUR);
- příspěvek 2 400 EUR za první vyživované dítě do 25 let věku, 2 700 EUR za druhé dítě, 4 000 EUR za třetí dítě a 4 500 EUR za čtvrté a každé další;
- odpočet 3 700 EUR pokud roční příjem poplatníka nepřesáhne 11 250 EUR (při příjmu mezi 11 250 – 14 450 EUR, je odpočet postupně snižován z 3 700 EUR na 2 000 EUR, při příjmu nad 14 450 EUR je odpočet 2 000 EUR);
- příspěvek 3 000 EUR pro zdravotně postižené osoby se stupněm postižení menším než 65 % (9 000 EUR pro osoby se stupněm postižením rovným nebo vyšším než 65 %), (EY, 2014, st. 1216).

Ztráta může být kompenzována v témže roce, kdy vznikla. Pokud nemůže být uplatněna v témže roce lze ji převést maximálně do dalších čtyř období (KPMG – Spain, 2015).

Sazby daně z příjmů fyzických osob jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. 52 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Základ daně (EUR)	Sazba daně (%)
do 12 450	20
12 450 – 20 200	25
20 200 – 34 000	31
34 000 – 60 000	39
nad 60 000	47

Zdroj: Vlastní práce, (PFK, 2015, st. 603)

Zdaňovací období daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno a zapláceno do 30. června následující zdaňovací období. Během daňového období mají poplatníci povinnost platit zálohy na daň 20. dubna, 20. července, 20. září běžného zdaňovacího období a 30. ledna následujícího roku. Výše záloh se odvíjí od velikosti poslední známé daňové povinnosti (Nerudová, 2014, st. 310).

6.27 Švédsko

Tab. 53 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	9 645	Měna	Švédská koruna (SEK)
Rozloha (km²)	438 574	HDP (mld. EUR)	430,256

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Švédsko, 2015)

Poplatníci daně z příjmu fyzických osob jsou rezidenti se svými celosvětovými příjmy a nerezidenti se svými příjmy vzniklými na území Švédska. Za rezidenty jsou považováni jedinci, kteří ve Švédsku mají trvalé bydliště či jsou ve Švédsku přítomni alespoň šest měsíců.

Do předmětu daně z příjmu fyzických osob řadíme následující druhy příjmů:

- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy z kapitálu (úroky, dividendy, kapitálové zisky spojené s prodejem nemovitostí a movitého majetku);
- příjmy z podnikání (příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy ze zemědělství, příjmy z nemovitostí – obsažené v obchodním rejstříku), (Nerudová, 2014, st. 313).

V rámci daně z příjmu fyzických osob si ve Švédsku mohou daňoví poplatníci snížit svoji daňovou povinnost o cestovní náklady mezi domovem a prací pro podnikání až do výše 10 000 SEK. Dále ji mohou snížit o nákladové úroky, platby za pojistné důchodového pojištění a výživné. Pojistné na důchodové pojištění a platby na penzijní spořicí účet jsou daňově odčitatelné do maximální výše 12 000 SEK. Základní daňový odpočet pro příjem ze zaměstnání se pohybuje v rozmezí 13 100 – 34 200 SEK (Schellekens, 2014, st. 898).

Příjmy plynoucí z podnikání mohou daňoví poplatníci snižovat o veškeré náklady vynaložené za účelem získání, zajištění a udržení příjmů z podnikání.

Daňoví poplatníci v rámci daně z příjmu fyzických osob mohou uplatňovat následující slevy na dani:

- 26 736 SEK maximální výše slevy na dani;
- sleva na výdaje v domácnosti (péče o děti, praní a údržba zahrady, vaření, praní apod.) – 50 % skutečných nákladů maximálně do výše 100 000 SEK.

Poplatníci mohou uplatnit odpočet kapitálové ztráty zpravidla ve výši 70 % ztráty (Deloitte – Sweden, 2015).

Sazba daně z příjmů fyzických osob je ve Švédsku progresivní, její výše je uvedena v následující tabulce č. 54.

Tab. 54 Sazba daně z příjmu fyzických osob

Zdanitelný příjem (SEK)	Sazba daně (%)
do 443 200	0
443 200 – 629 200	20
nad 629 200	25

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 1262)

Příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání podléhají kromě národní dani také tzv. municipální dani z příjmů. Sazba této daně činí v průměru 31,6 % (29,58 ve Stockholmu), její výše je stanovena v závislosti na regionu.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Přiznání k dani musí být podáno nejpozději do 2. května následující zdaňovací období. Výše zálohy daně z příjmu fyzických osob činí 105 až 110 % poslední známé daňové povinnosti (EY, 2015, st. 1264; Široký, 2013, st. 314).

6.28 Velká Británie

Tab. 55 Základní ukazatele země

Počet obyvatel (tis.)	64 308	Měna	Libra šterlinků (GBP)
Rozloha (km²)	248 528	HDP (bilion EUR)	2,223

Zdroj: Vlastní práce, (Evropa – Velká Británie, 2015)

Dani z příjmu fyzických osob podléhají fyzické osoby a trusty⁷. Rezidenti podléhají dani svým celosvětovým příjmem, nerezidenti zdaňují pouze příjmy, které vznikly na území Spojeného království. Rezidentem je osoba s trvalým bydlištěm ve Velké Británii nebo osoba pobývajícím na jejím území více než 183 dní v roce, nebo osoby pobývajícím zde za poslední čtyři roky více než 91 dní za rok.

Základ daně se skládá ze součtu následujících příjmů:

- příjmy ze závislé činnosti;
- příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti;
- příjmy z domácích dividend;
- příjmy z investic;
- příjmy z nemovitostí;
- příjmy ze zahraničí.

⁷ Trust – forma podnikání, při které prospěch z majetku plyne od správce trustu druhé straně (beneficientovi).

Peněžní i nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnavatelem (kromě mzdy) podléhá také osobní důchodové dani. Poplatníci mohou od svého základu daně uplatnit následující odpočty a nezdanitelné části základu daně:

- dary na charitativní účely;
- příspěvky na sociální zabezpečení;
- výživné;
- základní nezdanitelná částka na poplatníka je 10 600 GBP;
- daňový bonus pro poplatníky narozené před rokem 1935 ve výši 10 % základu daně, který je maximálně 8 355 GBP.

Obchodní ztráta může být kompenzována v témže roce, kdy vznikla či v následujícím roce (EY, 2015, st. 1380).

Sazba daně z příjmu fyzických osob je klouzavě progresivní, viz tabulka:

Tab. 56 Sazba daně z příjmu

Příjem (GBP)	Sazba daně (%)
do 31 785	20
31 786 – 150 000	40
nad 150 000	45

Zdroj: Vlastní práce, (EY, 2015, st. 1380)

Zdanitelným obdobím je hospodářský rok, od 6. dubna do 5. dubna následujícího roku. Daňové přiznání musí být podáno a zapláceno do 31. ledna následující zdaňovací období. Zálohu na daň z příjmu fyzických osob platí poplatník dvakrát ročně – 31. ledna a 31. července, ve výši odpovídající přechozí daňové povinnosti (EY, 2015, st. 1387; Nerudová, 2014, st. 318).

7 Analýza dat daně z příjmu fyzických osob v EU

Jeden z dílčích cílů této diplomové práce je sběr, zpracování a následná analýza dat týkající se osobní důchodové daně. Naplněním tohoto cíle se budeme zabývat v této části diplomové práce. Data pochází z období mezi roky 2000 až 2014 z výročních zpráv finanční správy ČR, ze zpráv OECD, Eurostatu a ministerstev financí jednotlivých členských států.

První část této kapitoly bude věnována datům z České republiky a v druhé části budou zkoumána data členských států Evropské unie.

7.1 Analýza DPFO v České republice

7.1.1 Poplatníci daně z příjmu fyzických osob

Od roku 2005 rozlišuje finanční správa evidované a aktivní daňové subjekty k příslušným daním. V tomto roce došlo ke změně metodiky ve stanovení počtu daňových subjektů. Do roku 2005 počet daňových subjektů odpovídal počtu osobních daňových účtů (ODÚ), do kterého mohl být poplatník započítán vícekrát, pokud např. podával více daňových přiznání nebo pokud již ukončil svoji činnost.

Nový systém poskytuje reálnější pohled na počet daňových subjektů, rozlišuje počet evidovaných daňových subjektů a aktivních daňových subjektů. Počet evidovaných daňových subjektů vyjadřuje reálný počet subjektů spravovaných správou daně a počet aktivních daňových subjektů znázorňuje počet ekonomicky aktivních daňových subjektů za sledované období (Finanční správa, 2005, st. 21).

Jak můžeme vidět v níže uvedené tabulce č. 57, od roku 2005 došlo k nárůstu evidovaných daňových subjektů téměř o milion, ale počet aktivních daňových subjektů je menší než v roce 2005 o necelých 82 000. Do roku 2008 počet daňových subjektů rostl, následně došlo k poklesu, který vyvrcholil v roce 2010. Tento pokles byl způsoben především ekonomickou krizí a legislativními změnami, které započaly v roce 2008. Dle poslední zveřejněné zprávy za rok 2014 byl počet evidovaných daňových subjektů DPFO celkem 4 009 617 a aktivních pouze 2 685 457 (Finanční správa, 2016).

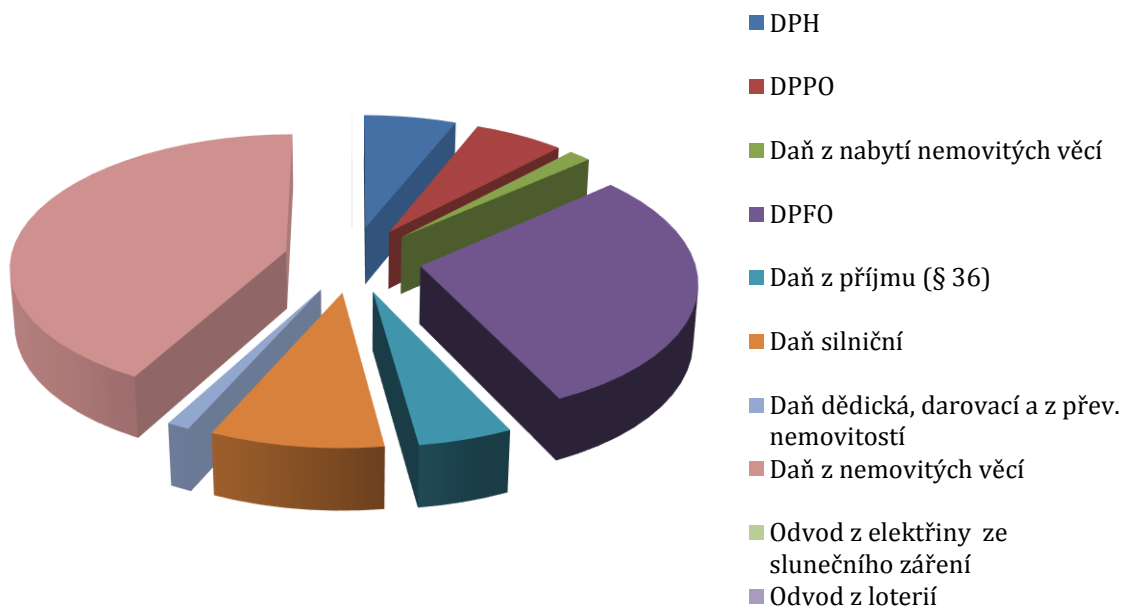
Tab. 57 Vývoj počtu poplatníků DPFO

Rok	Evidované daňové subjekty DPFO	Aktivní daňové subjekty DPFO
2005	3 009 976	2 767 361
2006	3 472 530	3 226 045
2007	3 688 308	3 330 910
2008	3 821 898	3 540 955
2009	3 465 336	3 068 655
2010	2 938 884	2 536 363
2011	3 003 586	2 406 042
2012	3 470 491	2 464 062
2013	3 531 704	2 493 324
2014	4 009 617	2 685 457

Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2016)

Osobní důchodová daň se v počtu daňových subjektů řadí na druhé místo, hned za daň z nemovitých věcí. Počet aktivních daňových subjektů dle jednotlivých příjmů za rok 2014 můžeme vidět v následujícím grafu.

Obr. 6 Počet daňových subjektů za rok 2014 dle jednotlivých daní

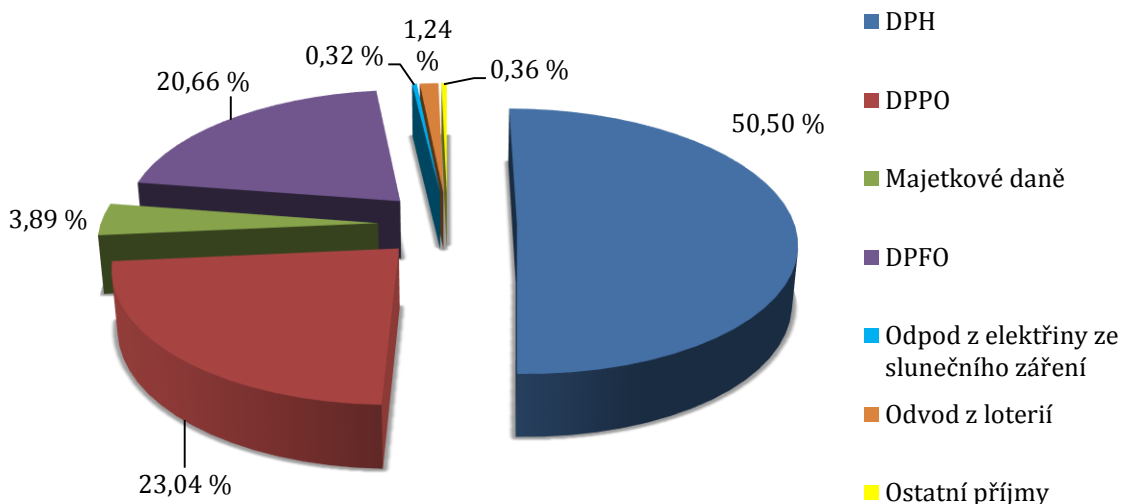


Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2015, st. 29)

Z výročních zpráv Finanční správy lze také zjistit struktura daňových příjmů pro jednotlivé roky. Jak můžeme vidět na následujícím obrázku, DPFO se podílí

23,04 % na celkových příjmech, čímž se opět řadí na druhé místo. Oproti předěšlému grafu, je na prvním místě daň z přidané hodnoty. Majetkové daně, do které spadá daň z příjmu nemovitostí, se podílí necelými 4 % na tvorbě celkových daňových příjmů. Z čehož lze usoudit, že velké množství subjektů podléhajících dani, nezaručuje vysoké hodnoty daňového inkasa.

Obr. 7 Struktura daňových příjmů za rok 2014



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2015, st. 7)

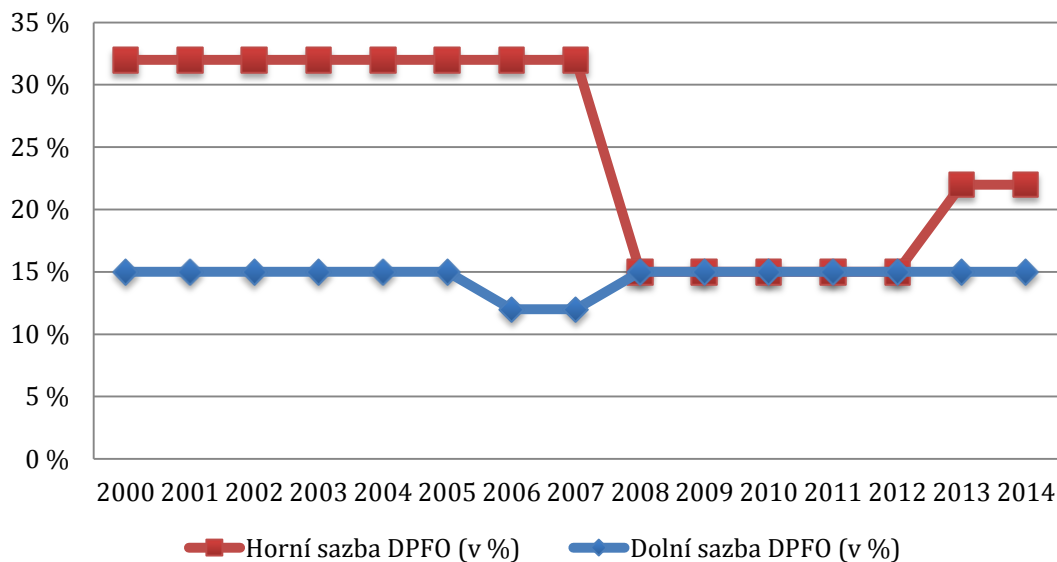
7.1.2 Vývoj daňové sazby DPFO

Sledované období, od roku 2000 do roku 2014, můžeme rozdělit na období s progresivní daňovou sazbou a rovnou daňovou sazbou. Do roku 2008 byla daňová sazba progresivní, přičemž do roku 2005 s nejnižší 15% daňovou sazbou a nejvyšší sazbou 32 %. V roce 2006 a 2007 byla nejnižší daňová sazba snížena na 12 % a nejvyšší daňová sazba zůstala stejná, 32 %.

V roce 2008 byla zavedena rovná 15% daňová sazba, ke které byla v roce 2013 přidána ještě 7% solidární daň, jež je vybírána při příjmu nad stanovenou hranici.

Vývoj daňové sazby za sledované období je na následujícím grafu.

Obr. 8 Vývoj horní a dolní daňové sazby DPFO



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

7.1.3 Inkaso daně z příjmu fyzických osob

Inkaso daně z příjmu fyzických osob odpovídá skutečně vybrané dani v České republice za sledované období. Data pocházejí z výročních zpráv Finanční správy za roky 2000 až 2014.

Z níže uvedené tabulky č. 58 vyplývá, že od roku 2000 do roku 2014 inkaso DPFO vzrostlo. V roce 2000 bylo daňové inkaso 89 295 mil. Kč, o 5 let později bylo daňové inkaso 137 245 mil. Kč, o dalších 5 let kleslo na 119 829 mil. Kč a v roce 2014 let příjmy činily 131 995 mil. Kč.

Tab. 58 Inkaso daně z příjmu fyzických osob

Rok	Inkaso DPFO (mil. Kč)	Daňové inkaso celkem (mil. Kč)	Podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu (%)
2000	89 295	400 801	22,28
2001	97 326	440 201	22,11
2002	108 492	473 771	22,90
2003	116 784	507 696	23,00
2004	126 667	455 547	27,81
2005	137 245	517 870	26,50
2006	129 487	514 870	25,15
2007	143 391	577 014	24,85
2008	132 929	606 896	21,90
2009	116 607	522 950	22,30
2010	119 829	548 432	21,85
2011	122 312	561 388	21,79
2012	123 048	583 746	21,08
2013	128 815	610 759	21,09
2014	131 995	638 990	20,66

Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

Do roku 2008 nedocházelo k výrazným legislativním změnám, které by významně ovlivňovaly výši daňového inkasa DPFO. Nárůst daně byl do těchto let podpořen zejména růstem mezd, příznivým vývojem české ekonomiky či vstupem České republiky do Evropské unie a s ním spojený nárůst obchodních příležitostí. Naopak negativní dopad na inkaso DPFO měly povodně v roce 2002 či zavedení institutu společného zdanění manželů v roce 2006. Zavedení tohoto institutu se projevilo i v následujících letech 2007 a 2008.

V roce 2008 proběhly k důležité legislativní úpravy – zavedení jednotné 15% sazby ze superhrubé mzdy, zvýšení daňových slev, částek daňového zvýhodnění a daňových bonusů. Tyto změny ovlivnily negativně daňové inkaso DPFO ze závislé činnosti a z funkčních požitků, které poprvé od roku 1993 zaznamenalo meziroční pokles téměř o 11 208 mil. Kč.

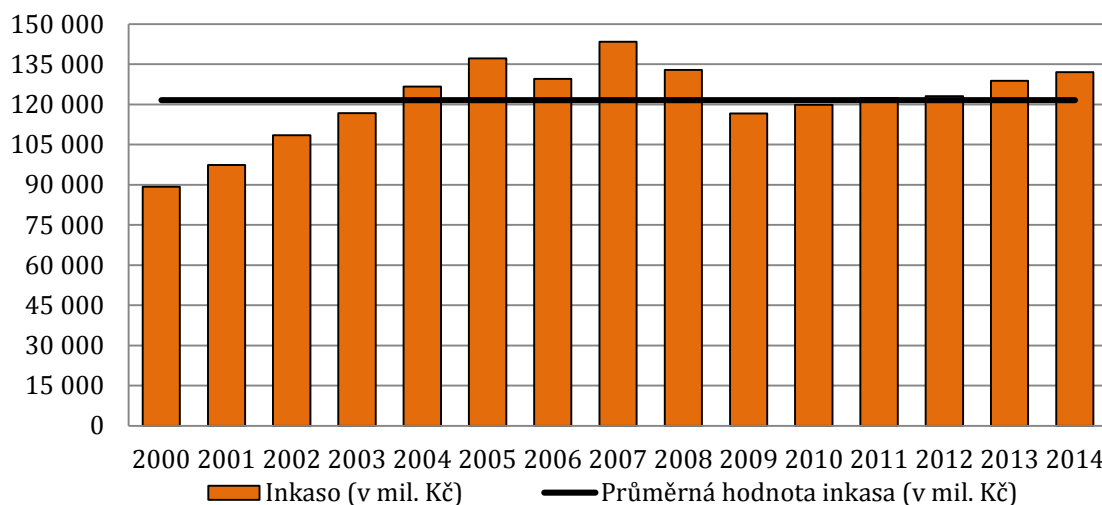
V roce 2009 došlo k významnému propadu celorepublikového inkasa, což bylo způsobeno kombinací hospodářské krize a legislativních změn zavedených v roce 2008 a 2009. Propad nezmírnilo ani zrušení institutu společného zdanění manželů. Od roku 2010 dochází opět k mírnému oživení ekonomiky a tím i k nárůstu daňového inkasa. Ale nárůst nebyl tak výrazný, jak bylo očekáváno, což bylo způsobeno mimo jiné zavedením dalších legislativních změn (zvýšením daňových odpisů, zavedením mimořádných odpisů). Zajímavostí je, že u DPFO podávajících příznání došlo od roku 2005 do roku 2012 k poklesu inkasa o necelých 83 %.

Pomocí zavedení solidární daně, rostoucí ekonomické aktivitě či zrušení slevy na dani pro starobní důchodce došlo v roce 2013 k nárůstu celkového inkasa daně.

Následující rok opět pokračoval nárůst celkového inkasa daně, i když bylo zrušeno rozhodnutí ohledně daňové slevy u starobních důchodců, které vedlo k vracení přeplatků na dani ve výši cca 3 mld. Kč (Finanční správa, 2000–2014).

Za celé sledované období došlo k nárůstu inkasa daně o 42 700 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst 3,07 %. Průměrná hodnota daně za 14 let je 121 615 mil. Kč. Nejnižší hodnota byla zaznamenána na počátku zkoumaného období, v roce 2000. Největší propad daně byl v roce 2009 o 12,28 % a naopak největší nárůst byl dosažen mezi roky 2001 a 2002, o 11,47 %.

Obr. 9 Vývoj inkasa daně z příjmu fyzických osob

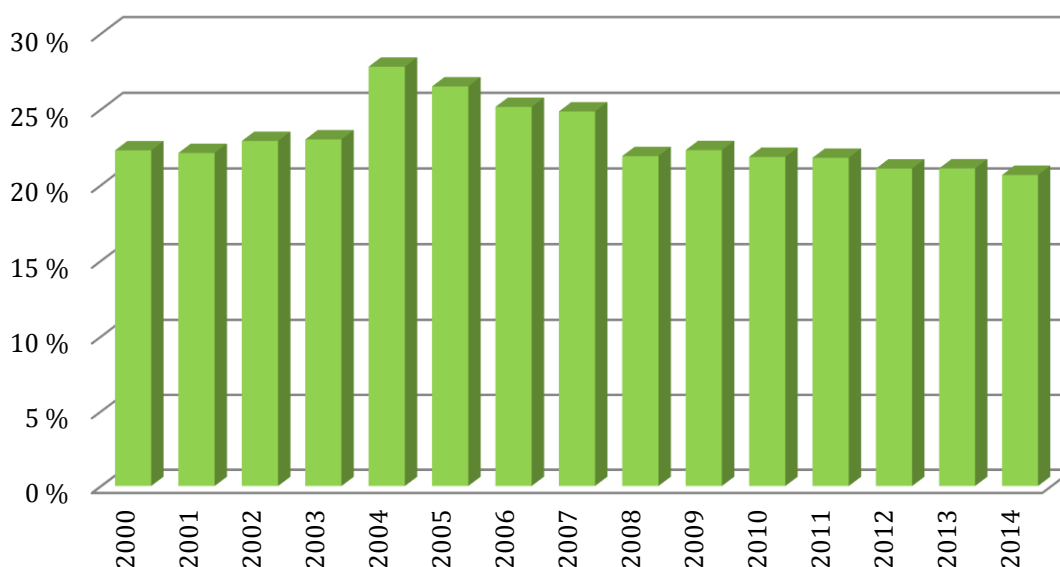


Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

Významnost daně z příjmu fyzických osob lépe vyjádříme pomocí podílu inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu, který můžeme vidět na následujícím grafu. Z tohoto grafu můžeme usoudit, že tato daň tvoří významnou část daňových příjmů. V průměru se na nich podílí za sledované období z 23,02 %.

Za jednotlivé roky neklesl podíl inkasa DPFO na celkovém inkasu pod 20 %, což znamená, že tvoří vždy minimálně $\frac{1}{5}$ daňových příjmů České republiky. V roce 2004 byl podíl této daně na celkovém inkasu největší – 27,81 %. Poté tento podíl v dalších letech postupně klesal. Nejvýraznější propad, který nastal v roce 2008, byl způsoben především legislativními změnami (jako např. snížení daňové sazby na 15 %). Z čehož můžeme usoudit, že se význam osobní důchodové daně v České republice, jako zdroje příjmu do státního rozpočtu, snížil za sledované období (Finanční správa, 2000–2014).

Obr. 10 Podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

Abychom si lépe představili, jakou část inkasa DPFO tvoří 1 daňový subjekt, vytvořila jsem tabulku s přepočteným inkasem na jeden aktivní daňový subjekt. Využila jsem počet aktivních daňových subjektů z důvodu lepší vypovídací hodnoty. Jelikož se množství aktivních daňových subjektů využívá až od roku 2005, byla pro tuto analýzu využita data pouze od roku 2005 do roku 2014.

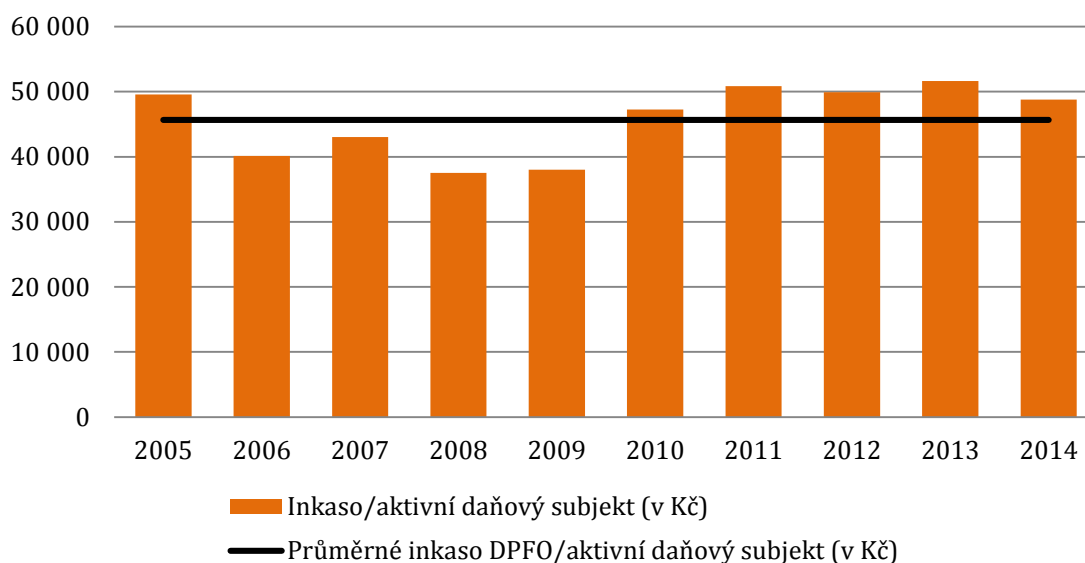
Tab. 59 Inkaso DPFO přepočtené na 1 aktivní daňový subjekt

Rok	Inkaso DPFO (mil. Kč)	Počet aktivních daňových subjektů	Inkaso DPFO na 1 aktivní daňový subjekt (Kč)
2005	137 245	2 767 361	49 594,18
2006	129 487	3 226 045	40 138,00
2007	143 391	3 330 910	43 048,60
2008	132 929	3 540 955	37 540,44
2009	116 607	3 068 655	37 999,38
2010	119 829	2 536 363	47 244,42
2011	122 312	2 406 042	50 835,36
2012	123 048	2 464 062	49 937,06
2013	128 815	2 493 324	51 663,88
2014	131 995	2 705 457	48 788,36

Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2005–2014)

Do roku 2008 docházelo k nárůstu jak inkasa DPFO tak počtu aktivních daňových subjektů, ale po roce 2008 došlo k jejich poklesu. Což bylo způsobeno jak hospodářskou krizí, tak legislativními změnami, které v tomto roce nastaly. Průměrná hodnota inkasa na 1 aktivní daňový subjekt činí 45 679 Kč. Nejvyšší hodnoty bylo dosaženo v roce 2013 a nejnižší v roce 2008. A i když je počet daňových subjektů v roce 2013 nižší než v roce 2005, dosahuje v tomto roce výše inkasa na 1 daňový subjekt nejvyšší hodnoty za sledované období.

Obr. 11 Inkaso DPFO přepočtené na 1 aktivní daňový subjekt



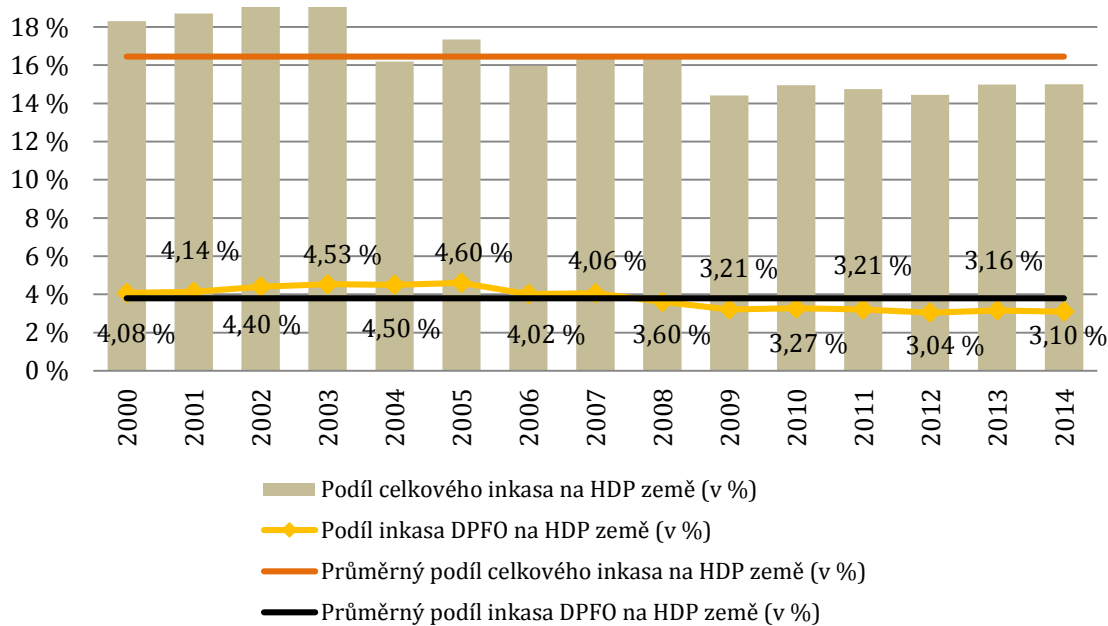
Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2005–2014)

Dalším významným ukazatelem je podíl inkasa DPFO na HDP země. Abychom si lépe představili, jak velkou část HDP tvoří inkaso DPFO byla do grafu začleněn také podíl celkového daňového inkasa na HDP.

Jak vyplývá z níže uvedeného grafu, průměrný podíl celkového daňového inkasa na HDP České republiky je 16,45 %, což znamená, že se podílí na tvorbě HDP z necelé 1/6. Samotné inkaso daně z příjmu fyzických osob se průměrně podílí na HDP ČR z 3,79 %.

Z grafu je patrné, že podíl inkasa, jak celkového tak pouze z DPFO, je od roku 2009 pod průměrem zkoumaného období. Nejvyšší hodnoty podílu celkového inkasa na HDP bylo dosaženo v roce 2003 (19,7 %) a naopak nejnižší hodnota byla zaznamenána v roce 2009 (14,41 %). Podíl inkasa analyzované daně byl nejvyšší také v roce 2003 (4,53 %) a nejnižší v roce 2012 (3,04 %).

Obr. 12 Vývoj podílu inkasa na HDP země



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014; ČSÚ, 2016B)

7.1.4 Daňová výtěžnost DPFO

Daňová výtěžnost DPFO vyjadřuje, jaká část předepsané daně byla skutečně vybrána. Vypočítá se jako poměr inkasa a daňové povinnosti dané daně. Při hodnotách nižších než 100 % vznikají nedoplatky daně, které jsou placeny v dalších letech. Následné doplacení nedoplatek může v dalších letech navyšovat daňovou výtěžnost i nad 100 %. Nedoplatky představují špatnou platební morálku daňových subjektů.

Níže uvedená tabulka č. 60 obsahuje kumulované daňové nedoplatky DPFO, ale i přehled daňové výtěžnosti za roky 2000 až 2014.

Průměrná hodnota daňové výtěžnosti za období 2000–2014 je 100,38 %. Nejvyšší výtěžnost DPFO byla v roce 2013 (103,97 %) a naopak nejnižší v roce 2010 (98,28 %).

Tab. 60 Daňová výtěžnost DPFO

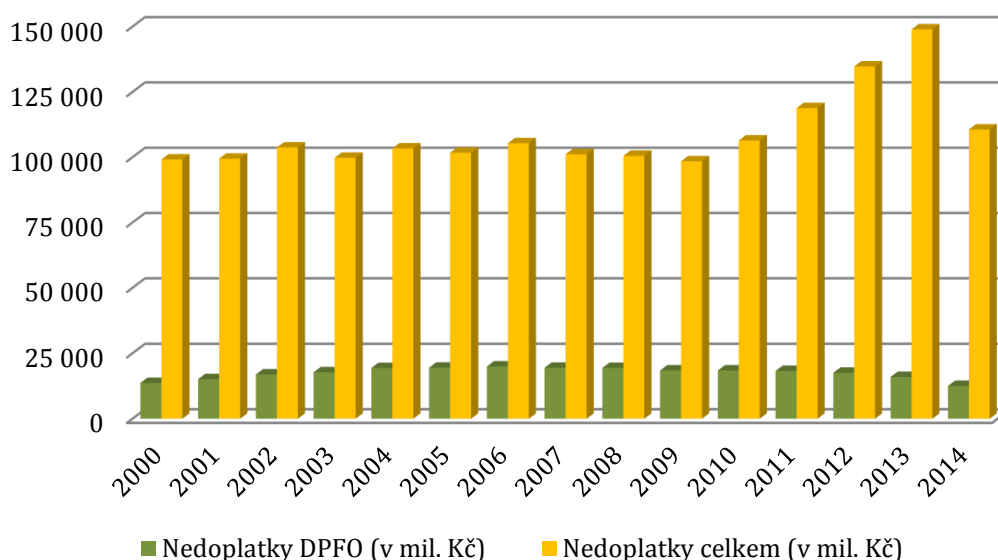
Rok	Daňová povinnost (mil. Kč)	Inkaso DPFO (mil. Kč)	Daňová výtěžnost (%)	Nedoplatky DPFO (mil. Kč)	Nedoplatky daní celkem (mil. Kč)
2000	90 349	89 295	98,83	13 646	99 116
2001	97 426	97 326	99,90	15 111	99 439
2002	109 521	108 492	99,06	16 915	103 736
2003	117 136	116 784	99,70	17 761	99 762
2004	128 133	126 667	98,86	19 374	103 351
2005	135 728	137 245	101,12	19 483	101 705
2006	128 836	129 487	100,51	19 954	105 354
2007	142 181	143 391	100,85	19 457	101 100
2008	133 304	132 929	99,72	19 423	100 531
2009	113 234	116 607	102,98	18 439	98 448
2010	121 930	119 829	98,28	18 417	106 387
2011	121 222	122 312	100,90	18 258	118 822
2012	120 451	123 048	102,16	17 547	134 738
2013	123 901	128 815	103,97	15 977	148 941
2014	133 440	131 995	98,92	12 540	110 604

Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

Daňový nedoplatek DPFO v jednotlivých letech tvoří téměř $\frac{1}{4}$ celkových kumulativních nedoplatků daně. Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nedoplatek DPFO je v roce 2014 nejnižší (12 540 mil. Kč), nejvyšší hodnoty dosahuje v roce 2006 (19 954 mil. Kč). Průměrný nedoplatek DPFO za 14 let je 17 487 mil. Kč.

Následující graf zobrazuje podíl nedoplatků DPFO na celkových kumulativních nedoplatcích daní za sledované období v mil. Kč. Z grafu je patrné, že nejvyšší celkové daňové nedoplatky byly v roce 2013 a v roce 2014 došlo k výraznému poklesu celkových nedoplatků.

Obr. 13 Podíl nedoplatků DPFO na celkových nedoplatcích v ČR



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2000–2014)

7.2 Faktory ovlivňující inkaso daně z příjmu fyzických osob

Tato část diplomové práce bude věnována tvorbě ekonometrického modelu ve statistickém programu Gretl. Nejdříve budou analyzovány vybrané faktory a jejich předpokládaný vliv na inkaso DPFO. Výsledný ekonometrický model bude s 5% hranicí významnosti prokazovat vliv vybraných faktorů na inkaso DPFO za sledované období 2000–2014.

Mezi vysvětlující faktory patří tyto faktory, u kterých byly předpokládány následující závislosti:

1. **evidovaný počet daňových subjektů k DPFO** – lze předpokládat závislost inkasa DPFO na počtu evidovaných daňových subjektů závislost, čím větší je počet daňových subjektů, tím vyšší je inkaso DPFO;
2. **HDP v mld. Kč** – lze očekávat přímou závislost, pokud HDP roste a ekonomika je v konjunkturu, očekává se růst inkasa DPFO;
3. **dolní sazba DPFO v %** – zde je předpokládána kladná závislost, tedy čím nižší je dolní sazba DPFO, tím nižší je i celková výše inkasa DPFO;
4. **horní sazba DPFO v %** – zde je taktéž očekávána kladná závislost, tzn. čím vyšší je horní sazba DPFO, tím vyšší je i celková výše inkasa DPFO;
5. **daňová povinnost DPFO v mld. Kč** – lze očekávat kladnou závislost, s rostoucí daňovou povinností DPFO, lze očekávat růst inkasa DPFO;
6. **nedoplatky DPFO v mld. Kč** – s růstem nedoplatků DPFO lze očekávat růst daňového inkasa DPFO a tudíž zde taktéž očekáváme přímou závislost.

U výsledného modelu byla zvolena lineární funkční forma. Model splňuje všechny předpoklady klasického regresního modelu. Pouze koeficient VIF u parametru HDP indikuje lehce zvýšenou hodnotu nad doporučenou hodnotu 10. Veškeré výstupy z programu Gretl jsou součástí přílohy práce (viz příloha 1 a 2). Ekonometrický model má následující podobu:

$$\hat{Y}_t = -16,9208 + 0,00662934 \text{ HDP v mld. Kč} + 0,317291 \text{ Horní sazba DPFO v \%} \\ + 0,785367 \text{ Daňová povinnost v mld. Kč} \\ + 0,782672 \text{ Nedoplatky DPFO v mld. Kč}$$

Při vytváření ekonometrického modelu byla využita metoda zpětné eliminace s 5% hladinou významnosti. Výsledný ekonometrický model je tvořen 4 proměnnými. Z modelu byly odstraněny proměnné počet evidovaných daňových subjektů a dolní sazba DPFO v %, jelikož u nich nebyl prokázán vliv na výši daňového inkasa. Výše inkasa DPFO v mld. Kč je prokazatelně závislá na HDP v mld. Kč, na horní sazbě daně DPFO v %, daňové povinnosti v mld. Kč a na výši nedoplatků DPFO v mld. Kč.

Výše adjustovaného koeficientu determinace je 0,988584, což znamená, že pomocí modelu je vysvětleno 98,854 % daňového inkasa DPFO.

Ekonometrický model můžeme interpretovat takto:

- pokud vzroste HDP o 1 mld., vzroste inkaso DPFO o 6,62934 mil. Kč;
- vzroste-li horní sazba DPFO o 1 %, zvýší se inkaso DPFO o 317,291 mil. Kč;
- zvýší-li se daňová povinnost o 1 mld. Kč, vzroste inkaso DPFO o 785,367 mil. Kč;
- vzrostou-li nedoplatky DPFO o 1 mld. Kč, zvýší se inkaso DPFO o 782,672 mil. Kč.

Vstupní časové řady jsou nestacionární, proto prošly rezidua testem stacionarity. Po jejich otestování byla přítomnost jednotkového kořene zamítnuta. Rezidua jsou stacionární a odhadnutý model je správný.

Výsledky ekonometrického modelu potvrzují vliv některých uvedených faktorů na inkaso DPFO. Výše inkasa daně daně je prokazatelně závislá na výši HDP, tím tedy i na fázi ekonomického cyklu, která ovlivňuje schopnost daňových poplatníků hradit daně. Z ekonometrického modelu sice vyplývá, že s vyšší daňovou sazbou dosáhneme vyššího inkasa daně, ale jak již víme z teoretické části, pokud by byla daňová sazba příliš vysoká, demotivovala by daňové subjekty a výše inkasa DPFO by se snižovala. Největší vliv na výši inkasa DPFO má dle výsledků výše daňové povinnosti a výše nedoplatků daně. Nicméně je potřeba zmínit, že provedená analýza a její závěry vycházejí ze čtrnáctiletého období, které bylo významně poznamenáno hospodářskou krizí.

7.3 Analýza osobní důchodové daně v zemích EU

Tato část práce je věnována analýze daně, která je klasifikována dle OECD jako daň z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců (skupina daní 1100). Pomocí vývoje inkasa, daňové sazby, počtu poplatníků či podílu inkasa DPFO na celkovém inkasu bude zkoumán význam této daně v daňových systémech členských zemí Evropské unie.

Mezi jednotlivé členské státy byla zařazena také data ČR a to především z důvodu komparace s ostatními státy. Metodika výpočtů Finanční správy ČR se může lišit v metodice výpočtů OECD a Eurostatu, od kterých jsou analyzovaná data získána.

7.3.1 Inkaso osobní důchodové daně v zemích EU

Výše inkasa daně vypovídá o významnosti daně a o jejím postavení v daňové soustavě každého členského státu. Následující tabulka č. 61 zachycuje vývoj daňového inkasa osobní důchodové daně včetně zisků z držby.

Využitá data pocházejí z databáze Eurostatu, byla využita z důvodu obsahu dat všech členských států až do roku 2014 v mil. EUR. Data, která jsou k dispozici od OECD, jsou pouze do roku 2013, přičemž některá data členských států v této databázi nejsou k dispozici a nejsou vyjádřena v jednotné měně, čímž by byla znemožněna vzájemná komparace.

Získaná data pocházejí z let 2000 až 2014. Z níže uvedené tabulky vyplývá, že inkaso osobní důchodové daně má rostoucí tendenci u všech zemí EU. Pokud srovnáme hodnoty na počátku a konci zkoumaného období, zjistíme, že hodnoty inkasa některých zemí za 14 let vzrostly téměř trojnásobně. Tento trend sledujeme především u zemí, které v roce 2000 dosahovaly relativně nízkých příjmů z DPFO. Mezi tyto země patří Rumunsko, Slovensko, Lotyšsko, Malta či Estonsko, což jsou země, které vstoupily do EU v letech 2004 a 2007. Nejmenší nárůst daňového inkasa, 16,84 %, je u Velké Británie a 32,42% u Německa, což jsou země, jejichž daňové inkaso bylo nejvyšší mezi zeměmi EU již v roce 2000.

Tab. 61 Inkaso osobní důchodové daně v zemích EU (mil. EUR)

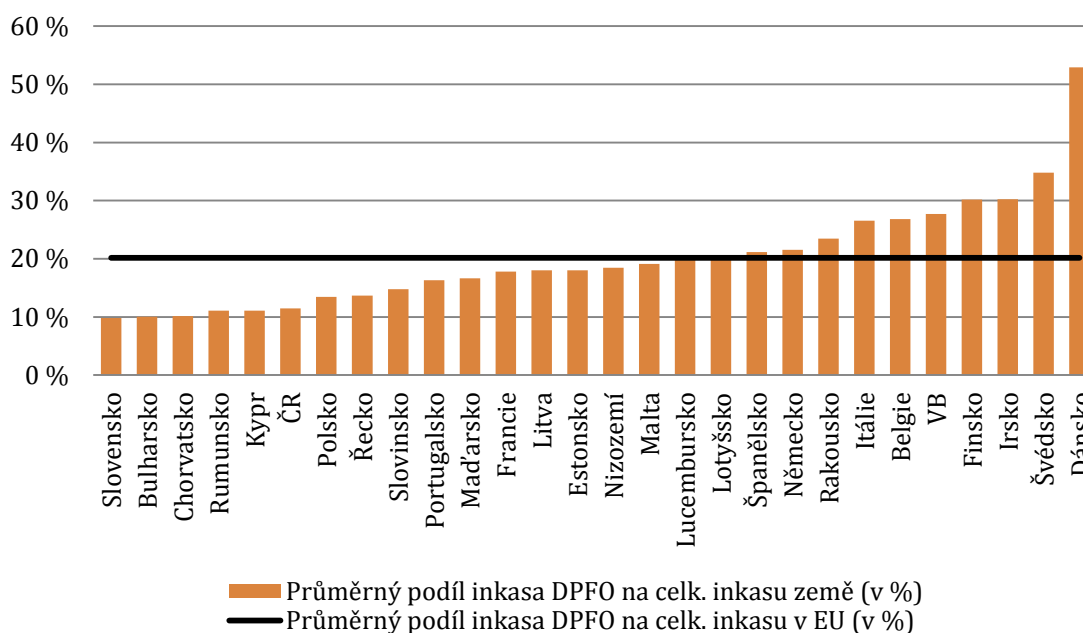
Země	2000	2006	2009	2012	2013	2014
Belgie	33 015,4	38 983,9	41 731,5	48 454,8	51 043,3	51 455,0
Bulharsko	563,8	679,9	1 035,8	1 193,9	1 212,8	1 318,2
ČR	2 805,7	4 884,1	5 126,5	5 731,0	5 797,3	5 847,5
Dánsko	44 586,6	54 184,5	57 921,8	64 207,4	67 307,6	76 575,1
Estonsko	421,5	746,5	788,6	931,3	1 030,6	1 133,9
Finsko	19 118,2	22 038,0	23 011,0	24 989,0	25 998,0	27 517,0
Francie	120 511,0	144 239,0	151 169,0	177 480,0	185 947,0	187 682,0
Chorvatsko		1 448,1	1 744,4	1 620,8	1 683,9	1 679,4
Irsko	10 572,0	17 591,0	15 168,0	16 826,0	16 984,0	18 395,9
Itálie	136 080,0	162 521,6	177 286,7	191 911,6	191 759,3	194 409,0
Kypr	333,0	622,7	618,3	689,2	502,6	467,3
Litva	953,5	1 629,0	1 097,1	1 159,7	1 249,8	1 325,4
Lotyšsko	472,0	967,1	1 006,1	1 268,2	1 322,3	1 397,3
Lucembursko	1 573,4	2 545,9	2 916,6	3 698,7	4 062,1	4 343,9
Maďarsko	3 697,4	6 050,9	6 767,6	5 231,4	5 056,9	5 176,5
Malta	209,2	359,8	391,7	472,5	522,8	560,3
Německo	195 757,0	192 255,0	217 749,0	236 290,0	248 259,0	259 213,0
Nizozemí	25 057,0	37 318,0	47 974,0	44 943,0	44 492,0	46 361,0
Polsko	8 087,2	12 635,8	14 344,7	17 328,8	17 659,1	18 788,6
Portugalsko	6 768,3	8 450,2	9 631,2	9 790,3	13 119,4	13 318,2
Rakousko	21 585,0	25 525,8	28 038,4	31 651,0	32 819,9	34 649,4
Rumunsko	1 405,0	2 776,6	4 148,2	4 581,6	4 878,3	5 331,5
Řecko	6 176,7	9 448,0	10 563,0	13 242,0	10 698,0	10 370,0
Slovensko	745,7	1 316,2	1 793,7	2 122,8	2 175,0	2 273,0
Slovinsko	1 204,8	1 782,4	2 062,8	2 040,5	1 846,6	1 879,8
Španělsko	41 991,0	71 459,0	74 718,0	80 413,0	79 543,0	80 589,0
Švédsko	48 622,3	57 596,3	47 816,3	61 870,7	64 549,2	64 300,7
VB	172 835,9	211 120,2	169 994,6	189 672,8	187 358,4	201 937,7

Zdroj: Vlastní práce, (Eurostat, 2016)

O jak významnou daň v daňových systémech zemí Evropské unie se jedná, lépe vyjádříme pomocí podílu inkasa daně na celkovém daňovém inkasu či podílu inkasa na HDP země. Nárůst inkasa v absolutní hodnotě není schopno vysvětlit důležitost daně v daňových systémech členských zemí.

Proto následující obrázek popisuje průměrný podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu členských zemí EU. Průměr byl vypočítán za období 2000 až 2014 (u Chorvatska za období 2002–2014) z podílu inkasa daně na celkovém daňovém inkasu. Jak můžeme vidět na grafu osobní důchodová daň je nejvýznamnějším zdrojem celkového daňového inkasa v Dánsku, tvoří 52,9 % celkových daňových příjmů. Na druhém místě je Švédsko s podílem na celkovém inkasu téměř 35 %. Celkové daňové inkaso je v Irsku a Finsku tvořeno z necelých 30,5 % právě osobní důchodovou daní.

Obr. 14 Průměrný podíl inkasa DPFO na celkovém inkasu zemí EU



Zdroj: Vlastní práce, (Eurostat, 2016)

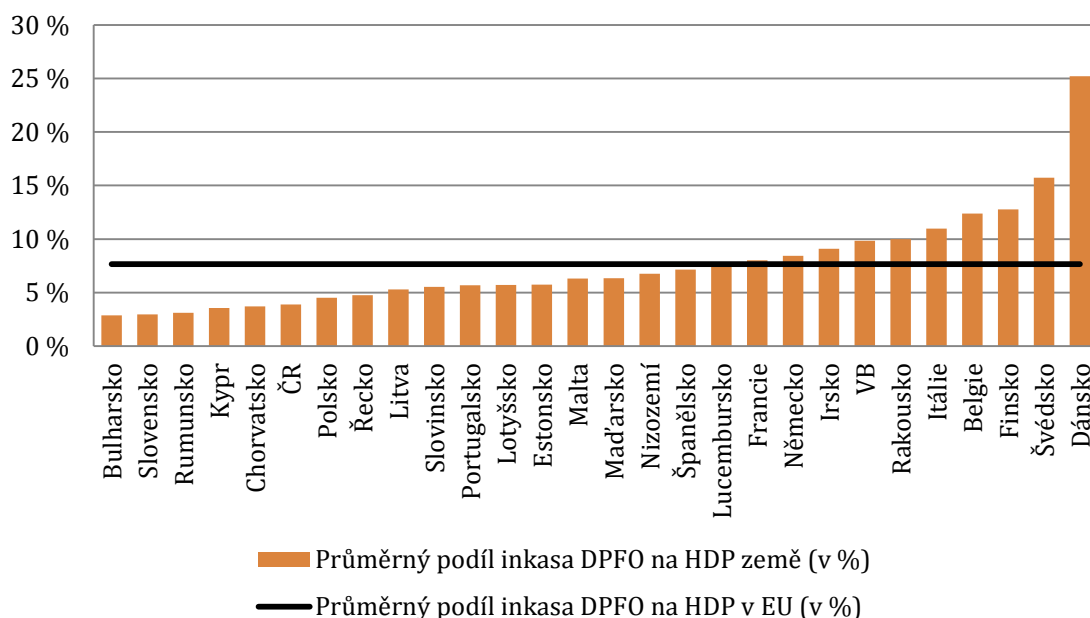
Naproti tomu Slovensko, i když dosáhlo vysokého nárůstu inkasa DPFO v absolutní výši za sledované období, se nachází se svým podílem na celkovém inkasu nejnižší mezi členskými státy EU. Hodnota tohoto podílu se jako jediná pohybuje pod 10 %, což potvrzuje pochybnosti o vypovídací schopnosti nárůstu inkasa v absolutní výši. Dalším důkazem jsou nízké hodnoty Bulharska (10 %), Chorvatska (10,1 %) či Rumunska (11,1 %).

Průměrný podíl inkasa osobní důchodové daně v rámci všech členských států je za sledované období 20,2 %. Jak vyplývá z obrázku, více než polovina členských států nedosahuje průměru v rámci EU. Naopak Dánsko dosahuje podílu, který je více než 2× větší, což je způsobeno především strukturou daně z individuálního příjmu. Česká republika dle tohoto srovnání se umístila na 23. místě, jako země s šestým nejmenším podílem inkasa DPFO na celkovém inkasu země v %.

Na následujícím grafu je vyjádřen průměrný podíl inkasa skupiny daní 1100 na HDP členských zemí EU. Z dat, pocházejících z databáze Eurostatu, byl sestaven

tento graf, který je doplněn o průměrnou výši podílu inkasa DPFO na celkovém inkasu zemí v rámci celé EU.

Obr. 15 Průměrný podíl osobní důchodové daně na HDP zemí EU



Zdroj: Vlastní práce, (Eurostat, 2016)

Průměrný podíl inkasa DPFO byl vypočítán z dat za roky 2000–2014, u Chorvatska z dat za roky 2002–2014. Z obrázku vyplývá, že daňové inkaso osobní důchodové daně tvoří největší část HDP v Dánsku a to dokonce z více než 25 %. Na dalších místech se umístily severské země – Švédsko (15,7 %) a Finsko (12,8 %). U obou grafů do deváté nejvyšší hodnoty můžeme sledovat tytéž státy, pouze v jiném pořadí. Těchto devět prvních států patří mezi první členy Evropské unie.

Z 28 států Evropské unie, pouze 11 zemí dosahuje alespoň průměrného podílu inkasa DPFO na HDP, který je 7,6 %. Nejmenší podíl inkasa na HDP je v Bulharsku, Slovensku a Rumunsku. Česká republika s podílem 3,9 % se umístila na 23. místě, tedy na stejném místě jako u předchozího grafu.

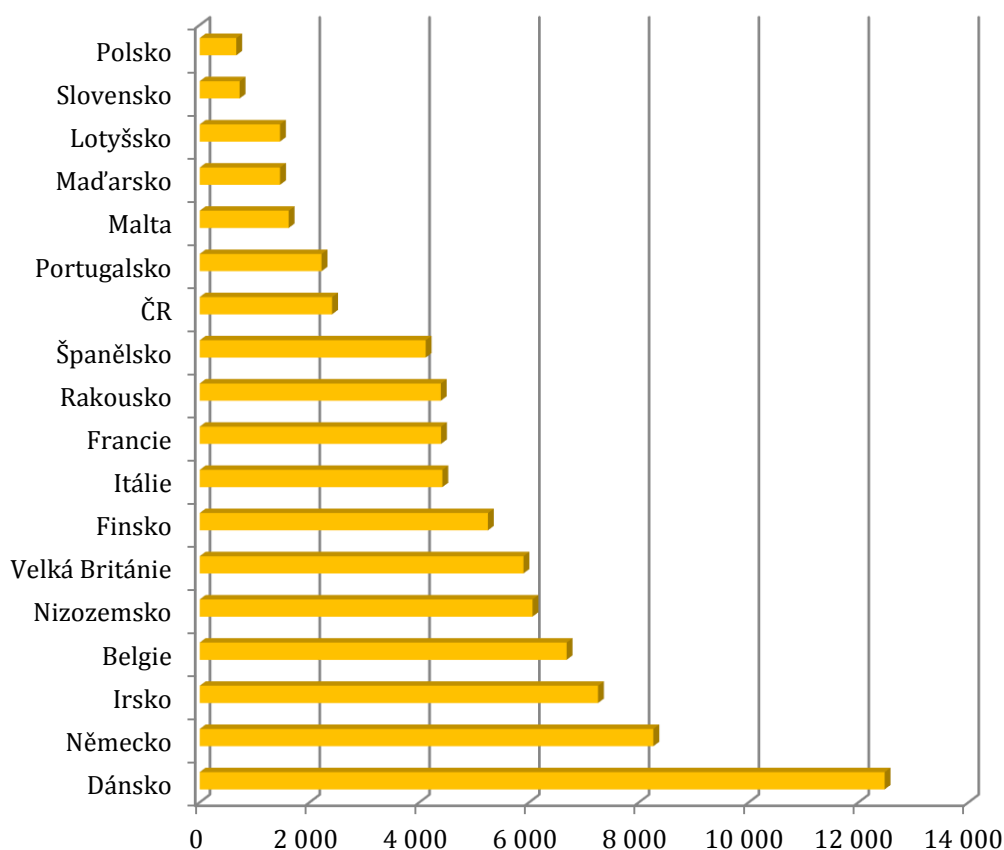
7.3.2 Inkaso osobní důchodové daně přepočtené na 1 daňový subjekt

Pomocí inkasa zkoumané daně na daňový subjekt můžeme získat přibližnou představu o daňové zátěži poplatníka osobní důchodové daně. Můžeme tak zjistit, jak jsou předešlé analýzy, které byly v práci již provedeny, ovlivněny množstvím daňových poplatníků. Dle výsledků ekonometrického modelu by množství daňových poplatníků nemělo mít zásadní vliv na výši inkasa daně. Data, ze kterého následující graf vznikl, pocházejí z roku 2011. Počet poplatníků je získán z interních dat či výročních zpráv orgánů odpovědných za správu daní v jednotlivých člen-

ských zemích Evropské unie. Inkaso DPFO pochází z databáze Eurostatu pro rok 2011. Vývoj počtu poplatníků za roky 2005 až 2014 se nachází v příloze práce (příloha č. 3). Do analýzy bylo zahrnuto 18 členských států EU, na základě dostupnosti dat.

Z níže uvedeného grafu vyplývá, že nejvyššího inkasa na daňový subjekt dosahuje Dánsko, což jen potvrzuje již dosažené výsledky. Na druhém místě je Německo, které v roce 2011 evidovalo 26 664 563 poplatníků. Tento počet poplatníků DPFO řadí Německo na 4. místo v počtu daňových poplatníků mezi zkoumanými státy. Na prvním místě je Itálie s 41 320 548 daňovými poplatníky DPFO. Polsko se nachází na 5. místě v počtu poplatníků ihned za Německem, ale mezi zkoumanými státy dosahuje nejnižší výše inkasa DPFO na daňový subjekt za rok 2011.

Obr. 16 Inkaso DPFO na 1 daňový subjekt v EU za rok 2011 (EUR)



Zdroj: Vlastní práce, (Finanční správa, 2015; Finančná Správa, 2015; Ministerstwo Finansów, 2015; GOV, 2015; Impots GOUV, 2015; Statistik Banken, 2015; Budget GOV, 2015; Agenzia Tributaria, 2015; FOD Financien, 2015; DESTATIS, 2015; NAV, 2015; Ministry for Finance, 2015; VERO SKATT, 2015; CBS StatLine, 2015; Interní data z emailové komunikace – Portugalsko, Rakousko, Lotyšsko, Itálie)

7.3.3 Vývoj daňové sazby osobní důchodové daně

Prostřednictvím vývoje daňové sazby osobní důchodové daně za sledované období můžeme zjistit, jak se změnilo postavení důchodové daně v daňových systémech zemí Evropské unie.

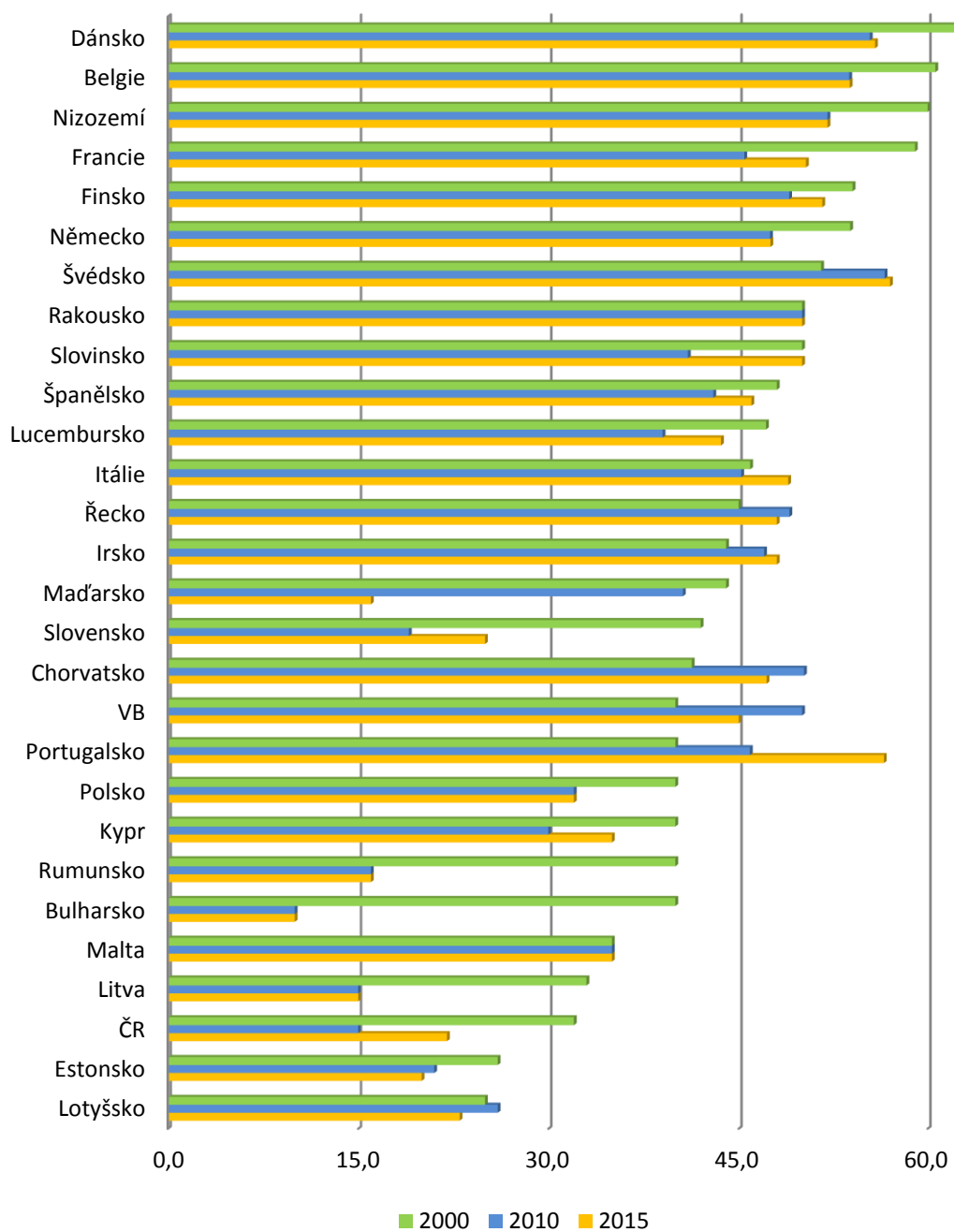
Trendem posledních let je snižování role důchodové daně, které se projevuje snížením daňové zátěže ekonomických subjektů – přechod z progresivní na jednotnou daňovou sazbu či snížení maximální daňové sazby.

Jak vyplývá z níže uvedeného grafu, země jako Dánsko, Belgie či Nizozemí, které se v roce 2000 řadily mezi státy s nejvyššími horními daňovými sazbami DPFO, mají v roce 2015 nižší horní daňovou sazbu než v roce 2000. Z tohoto faktu můžeme usoudit, že v některých zemích Evropské unie dochází ke snižování horní daňové sazby. Členské země snižují daňové sazby DPFO především z důvodu jejího pozitivního vlivu na ekonomiku. Pokles daňové sazby společně se zjednodušením daňového systému může vést k rozvoji ekonomiky a i k růstu celkového daňového výnosu i při nižších sazbách. Snížení daňové zátěže přímých daní je u těchto zemí kompenzováno zpravidla zvýšením sazeb nepřímých daní.

Za sledované období došlo například u Maďarska ke snížení maximální daňové sazby o více než polovinu, z 44 % na 16 %. Obdobný vývoj daňové sazby můžeme sledovat v Rumunsku, Bulharsku, Litvě či České republice.

Opačný efekt, zvyšování horní daňové sazby, DPFO můžeme pozorovat u zemí jako Velká Británie, Řecko, Portugalsko, Švédsko, což je považováno za reakci na hospodářskou krizi. Za celé sledované období se nezměnila horní daňová sazba pouze Rakouska a Malty. Průměrná horní daňová sazba v zemích EU byla v roce 2000 47,2 %. V dalších letech sledujeme pokles tohoto průměru až na hodnotu 38 % v roce 2009. V roce 2015 byl tento průměr 39,3 %, což představuje růst od roku 2009 o 1,3 %. Tabulka horní daňové sazby za celé sledované období ve všech zemích Evropské unie se nachází v příloze práce (příloha č. 4).

Obr. 17 Vývoj horní daňové sazby v zemích EU (%)



Zdroj: Vlastní práce, (European Commission, 2016)

8 Diskuse

V této části diplomové práce bude provedena diskuse nad získanými výsledky z praktické části analyzované daně a budou navrženy úpravy současného systému důchodové daně v České republice.

V kapitole analýza dat daně z příjmu fyzických osob v EU byly provedeny analýzy, které nám umožňují zhodnotit, jak významnou roli zaujímá daň z příjmu fyzických osob v daňovém systému České republiky. Pro lepší přehlednost jsou vybrané výsledky provedených analýz uvedeny v tabulce.

Tab. 62 Výsledky analýzy DPFO v ČR v letech 2000–2014

Ukazatel	Hodnota ukazatele
Průměrná výše inkasa daně	121 615 mil. Kč
Průměrný podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu	23,02 %
Průměrný podíl inkasa DPFO na HDP země	3,79 %
Inkaso DPFO na 1 aktivní daňový subjekt	45 679 Kč
Průměrná výtěžnost daně	100,38 %
Průměrná výše nedoplatků DPFO	17 487 mil. Kč
Průměrný podíl nedoplatků DPFO na celkových nedoplatcích	16,33 %

Zdroj: Vlastní práce

Významnost daně z příjmu fyzických osob v daňovém systému ČR nejlépe znázorňuje průměrný podíl inkasa DPFO na celkovém daňovém inkasu a podíl inkasa DPFO na HDP země. Dle prvně zmíněného ukazatele tvoří inkaso DPFO průměrně téměř $\frac{1}{4}$ celkového daňového inkasa a proto roli této daně v českém daňovém systému považuji za významnou. Podíl inkasa důchodové daně na HDP je průměrně za sledované období 3,79 %, což je poměrně malé procento, ale v rámci ČR se průměrně celkové daňové příjmy podílí na HDP z 16,45 % z čehož lze usoudit, že daň z příjmu fyzických osob hraje významnou roli na poli daňových příjmů za sledované období.

Průměrná výtěžnost daně je 100,38 %, což znamená, že správce daně je při vybírání daně úspěšný. Hodnota nad 100 % značí, že jsou každý rok dodatečně uhrazeny daňové nedoplatky. Celkové nedoplatky jsou tvořeny nedoplatky daní z příjmu fyzických osob průměrně z 16,33 %.

V rámci analýzy dat daně z příjmu fyzických osob všech členských zemí EU z OECD a Eurostatu je podíl inkasa DPFO na celkových daňových výnosech průměrně 20,2 %. Podíl inkasa DPFO na HDP zemí Evropské unie tvoří průměrně 7,6 %. Z těchto výsledků je jasně patrné, že nejen v ČR, ale v celé EU je osobní důchodová daň významným finančním prostředkem.

Přepočtení daňového inkasa na daňového poplatníka DPFO byl proveden pouze u zemí, kde byla tato data k dispozici či mi byla poskytnuta. Provedená analýza podává informaci o tom, jaká část daňového inkasa analyzované daně připadá na jeden daňový subjekt. Nejvyšší inkaso DPFO na daňový subjekt je vybíráno v Dánsku a Německu. Naopak nejnižší v Polsku i přes páté největší množství daňových poplatníků daně z příjmu fyzických osob. Což potvrzuje výsledky ekonometrického modelu, dle kterého počet evidovaných daňových subjektů neovlivňuje významně výši inkasa daně z příjmu fyzických osob.

V Evropské unii nemůžeme za sledované období pozorovat jednoznačný trend ohledně vývoje daňové sazby. Sice u většiny zemí převažuje snižování horní daňové sazby daně, ale některé významné členské země EU zaujaly opačné stanovisko a horní daňovou sazbu zvyšují.

Z výše uvedených poznatků vyplývá, že daň z příjmu fyzických osob je významnou součástí daňového systému nejen v České republice, ale i ve všech zemích EU. Ovšem z provedené analýzy lze usoudit, že role této daně v daňových systémech zemí EU se zmenšuje a dle studií je kompenzována nárůstem nepřímých daní, které nepůsobí na poplatníky daní tak negativně jako přímé daně.

Pomocí ekonometrického modelu bylo zjištěno, že výše daňového inkasa daně z příjmu fyzických osob je nezávislá na počtu evidovaných daňových osob k dani. Překvapením ovšem bylo, že nebyla potvrzena závislost inkasa DPFO na dolní daňové sazbě DPFO, přičemž naopak bylo potvrzeno, že horní daňová sazba DPFO významně ovlivňuje výši daňového inkasa za sledované období. Daňové inkaso je přímo úměrně závislé na horní daňové sazbě. U ostatních faktorů vyšla závislost daňového inkasa na vysvětlujících proměnných dle očekávání. Regresní analýzou byla potvrzena silná pozitivní závislost daňového inkasa na výši HDP – pokud se ekonomika nachází v konjunktře dochází i k růstu daňového inkasa. Dle výsledků provedené analýzy byla zjištěna největší kladná závislost daňového inkasa na výši daňové povinnosti. Dále byla potvrzena přímá závislost mezi daňovým inkasem a nedoplatky daně z příjmu fyzických osob.

8.1 Návrhy a doporučení

Daňový systém České republiky patří mezi nejsložitější a nejkomplikovanější evropské daňové systémy. Proto mezi hlavní návrhy možných úprav daňového systému daně z příjmu fyzických osob patří zejména **zjednodušení** současného systému důchodové daně. Toto zjednodušení patří i mezi jedno z doporučení OECD nositelům hospodářské politiky v ČR. (OECD, 2015, st. 173)

Dle mého názoru **zrušení solidární daně a superhrubé mzdy** by mohlo vést ke zvýšení transparentnosti systému daně z příjmu fyzických osob a tím i k jeho zjednodušení. Solidární daň zdaňuje příjmy pouze poplatníků, jejichž příjem přesahuje 48násobek průměrné mzdy, čímž jsou trestáni občané s nadstandardně vysokými příjmy. Daň by měla být ale spravedlivá a neměla by postihovat pouze část obyvatelstva, což dle mého názoru solidární daň nesplňuje. Díky existenci super-

hrubé mzdy, je daňový základ těchto osob zdaňován vlastně třikrát – poprvé pomocí sazby zdravotního a sociálního pojištění, podruhé daní z příjmu fyzických osob a potřetí solidární daní. Z těchto důvodů jsem proto pro zrušení jak solidární daně tak superhrubé mzdy.

Zjednodušení systému důchodové daně nevyřeší pouhé zrušení solidární daně či superhrubé mzdy. Je potřeba provést především **komplexní změnu daňového systému**, kterou nelze ale ušít horkou jehlou na kolena jako několik posledních novelizací. Můj názor na novou podobu daně z příjmu fyzických osob se ztotožňuje s názorem Ing. Neškrábala (2012), podle kterého by měl mít zákon o dani z příjmu stabilní rámec a měnit by se měly pouze daňové sazby, výše odpočitatelných položek, slev na dani apod.

Pokud by daň z příjmu fyzických osob měla tuto podobu, došlo by ke snížení nákladů, jež vznikají při každé další novelizaci zákona – náklady na přepis odstavců, tisk, náklady daňových poradců na školení atd. Jak je uvedeno ve zprávě Evropské komise (2015), výběr daní v ČR je stále velmi nákladné a zatěžující jak pro daňovou správu, tak pro daňové poplatníky. Česká republika má druhé nejvyšší náklady na placení daní, s více než dvojnásobnou hodnotou průměru EU. Dle mého názoru by zjednodušení této daně přivítali poplatníci daně i daňoví poradci, kteří by nemuseli každý rok studovat celou novelizaci zákona, ale pouze změny ve výši sazeb, odpočitatelných položek, slev apod. Výsledkem zavedení stabilního rámce by vedlo i ke snížení časové náročnosti při vyplňování daňových přiznání či následném zpracování správcem daně.

Jako další možnou úpravu systému důchodové daně vidím v opětovném zavedení progresivní daňové sazby, v takové výši, jež by spravedlivě a efektivně zdaňovala příjmy jak poplatníků s nižšími tak vyššími příjmy. Dle mého názoru by zavedení progresivní daňové sazby, při zjednodušení systému důchodové daně vnímali poplatníci pozitivně. Výše jednotlivých daňových sazeb by musela být ale v takové výši, aby poplatníky nedemotivovala a neutlumovala ekonomiku. Podle modelu severských zemí lze usoudit, že progresivní daňové sazby nemusí demotivovat poplatníky a tlumit vývoj ekonomiky. Naopak správně zvolená daňová zátěž poplatníků, společně se stabilním systémem důchodové daně může vést ke správné podpoře ekonomického vývoje.

9 Závěr

Diplomová práce se zabývala problematikou důchodových daní se zaměřením na individuální daň z příjmu, jež je předmětem neustálých změn, diskuzí či politických slibů. Cílem předkládané práce bylo za pomoci analýzy číselných charakteristik posoudit roli daně z příjmu fyzických osob v zemích Evropské unie a následně navrhnout úpravy současného systému důchodové daně v ČR.

V práci byla provedena deskripce osobní důchodové daně všech členských zemí Evropské unie. Na tuto část diplomové práce navázala analýza číselných charakteristik daně z příjmu fyzických osob, jež byla rozdělena na dvě části.

První část se věnovala analýze základních statistických údajů, zejména inkasu daně z příjmu fyzických osob v České republice v letech 2000–2014. Nejdůležitějšími ukazateli byli inkaso DPFO v absolutní výši a podíl inkasa DPFO na celkovém inkasu a HDP země. Na základě výsledků provedené analýzy bylo zjištěno, že inkaso DPFO dosahuje vysokých hodnot a z tohoto důvodu tvoří nezanedbatelnou část příjmů státního rozpočtu. V této části byl ještě sestaven ekonometrický model, s jehož pomocí byla zkoumána závislost výše inkasa DPFO na vybraných vysvětlujících proměnných v ČR. Prostřednictvím výsledků modelu byl vyvrácen předpoklad, že výše inkasa DPFO závisí na dolní sazbě osobní důchodové daně a na počtu evidovaných daňových subjektů. Naopak byla potvrzena závislost výše daňového inkasa na horní daňové sazbě, HDP, daňové povinnosti a na nedoplatcích osobní důchodové daně. Druhá část analýzy byla věnována číselným charakteristikám všech členských zemí Evropské unie. Prostřednictvím této druhé části bylo zjištěno, že daň z příjmu fyzických osob v ČR je v porovnání se zeměmi EU podprůměrná, ať už se jedná o výši skutečně vybrané daně či o sazbu této daně.

Z výsledků provedených analýz lze ale daň z příjmu fyzických osob považovat za daň, jejíž role je v daňových systémech zemí EU neopomenutelná. Nicméně za sledované období lze sledovat trend, že se role této daně v daňových systémech zmenšuje a je nahrazována daněmi s menší distorzí – daněmi nepřímými.

V poslední kapitole byly zhodnoceny výsledky provedených analýz a bylo diskutováno nad rolí zkoumané daně v zemích EU. Dále byla navržena doporučení nositelům hospodářské politiky ČR, které by měly vést především k vyšší transparentnosti a spravedlnosti systému důchodové daně.

10 Literatura

10.1 Monografie

- GRÚŇ, Lubomír. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2004. ISBN 80-244-0867-8.
- JACKSON, P a C BROWN. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. ISBN 80-86432-09-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 2015. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5507-6.
- MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy B MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- SAMUELSON, Paul A a William D NORDHAUS. *Ekonomie*. 2.vyd. Praha: Svoboda, 1995. ISBN 80-205-0494-X.
- SCHELLEKENS, Marnix (ed.). *European Tax Handbook 2014*. Amsterdam: IBFD, c2014. ISBN 978-90-8722-241-3.
- STARÝ, M. a kol., *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.
- Státní rozpočet 2015 v kostce: informační příručka Ministerstva financí České republiky*. Praha: Ministerstvo financí, 2014.
- STIGLITZ, Joseph E. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 1997. ISBN 80-7169-454-1.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru [CD-ROM]*. 6., aktualizované a přepracované vydání včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

- ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-785-0.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-388-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

10.2 Internetové zdroje

- Analisi Statistiche: Serie Storiche. *Dipartimento delle Finanze* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: http://www1.finanze.gov.it/finanze2/stat_dbNewSerie/report_d.php?req_block_column=1&req_sub_tema=01&req_anno=SERI&req_contrib=PFTOT&req_tema=01&req_classe=01&req_pag=1&req_media=si&req_tree=ia_76&req_screen=1001&req_mocode=A250
- Années antérieures. *Impots Gouv* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=BH10C0VZAS2TRQFIEIQCFQ?espId=-4&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_6111&temNvlPopUp=true
- Annual Reports. *Ministry for Finance* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://mfin.gov.mt/en/Library/Pages/annual-reports.aspx>
- Ansiotuloista tehtävät vähennykset 2015. *Veronmaksajat* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.veronmaksajat.fi/Palkka-jalake/Verovahennykset/Ansiotuloista-tehtavat-vahennykset-2015>
- Archief. *FOD Financien* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://2013.jaarverslag.financien.belgium.be/nl/archives>
- Belgium – Income tax. *KPMG* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/belgium-income-tax.html>
- Belgium – Individual deductions. *PWC: Tax Summaries* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Belgium-Individual-Deductions>
- Budget 2015. *Budget GOV* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2015/2015.aspx>

- Bulgaria: Taxation of individuals. *KPMG* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/bg/en/issuesandinsights/articlespublications/investment-in-bulgaria-2015/taxation/taxation-of-individuals/pages/default.aspx>
- Calculating Your French Income Tax Liability: French Income Tax Allowances. *French Property* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances>
- Cijfersverslag: Jaarverslag 2014 van de FOD Financiën. *FOD Financien* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://www.jaarverslag.financien.belgium.be/nl/print/rapports-pdf/chiffres>
- Cyprus: Individual – Deductions. *PWC* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Cyprus-Individual-Deductions>
- Český statistický úřad: Nejnovější údaje. *Český statistický úřad* [online]. 2016A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/domov>
- Dane do vrecka 2015. *PWC* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Greece-Individual-Deductions>
- Daně. *Czech Legislation* [online]. [cit. 2016-05-08]. Dostupné z: <http://www.czechlegislation.com/dane>
- Data on taxation: Statutory tax rates. European Commission [online]. 2016 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/data_on_taxation/index_en.htm
- Doing Business in the Netherlands. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-doing-business-in-the-netherlands-2015.pdf>
- Einkommenssteuerstatistik. *DESTATIS: Statistisches Bundesamt* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/AlteAusgaben/EinkommenssteuerstatistikAlt.html>
- Eurostat: Main national accounts tax aggregates. *European Commission* [online]. 2016 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/gov_10a_taxag
- Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). *Agencia Tributaria* [online]. 2014 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

- Evropa: Jednotlivé země. *Europa: Základní informace* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/bulgaria/index_cs.htm
- Evropa. *Ministerstvo zahraničních věcí* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/index.html
- Gemiddeld inkomen: personen in particuliere huishoudens naar kenmerken. *CBS StatLine* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=70957ned&D1=0&D2=0-1&D3=0&D4=0-1,l&D5=0&D6=a&HDR=G2,G4,T,G5&STB=G1,G3&VW=T>
- Germany: Individual – Deductions. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Deductions>
- Germany: Individual – Tax administration. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Tax-administration>
- Going for growth: Czech republic. *OECD* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/czech/going-for-growth-czech-republic-2015.pdf>
- Hlavní makroekonomické ukazatele. *Český statistický úřad* [online]. 2016B [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr
- Hungary: Income tax. *KPMG* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/hungary-income-tax.html#02>
- Income taxes abroad – Denmark. *Europa* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm
- Ireland: Individual – Other tax credits and incentives. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Ireland-Individual-Other-tax-credits-and-incentives>
- Ireland: Individual – Taxes on personal income. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Ireland-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Italy: Individual – Other tax credits and incentives. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/JDCN-89HSQ7>

- Italy: Individual – Tax administration. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03].
Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Italy-Individual-Tax-administration>
- Lithuania: Individual – Deductions. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03].
Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Lithuania-Individual-Deductions>
- Lithuania: Individual – Tax administration. *PWC* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03].
Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Lithuania-Individual-Tax-administration>
- Luxembourg: Individual – Deductions . *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03].
Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Luxembourg-Individual-Deductions>
- Luxembourg: Individual – Taxes on personal income. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Luxembourg-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Luxembourg: Income tax. *KPMG* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/luxembourg-income-tax.html>
- Malta: Individual – Taxes on personal income. *PWC* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Malta-Individual-Taxes-on-personal-income>
- NAV évkönyvek. *Nemzeti Adó-és Vámhivatal* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09].
Dostupné z:
http://nav.gov.hu/nav/kiadvanyok/Evkonyvek/NAV_evkonyvek.html
- Netherlands: Individual – Deductions. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Netherlands-Individual-Deductions>
- Personal Income Tax Rates Explanatory Annex May 2015. *OECD: Tax policy* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:
<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Personal-Income-Tax-Rates-Explanatory-Annex-May-2015.pdf>

- Poland: Individual – Deductions. *PWC* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Poland-Individual-Deductions>
- Portugal: Individual – Other tax credits and incentives. *PWC* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Portugal-Individual-Other-tax-credits-and-incentives>
- Portugal: Individual – Taxes on personal income. *PWC* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Portugal-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Pracovní dokument útvarů komise: Zpráva o České republice 2015. *Evropská komise* [online]. 2015 [cit. 2016-05-11]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_czech_cs.pdf
- PX-Web – Select table: Statistical databases. *VERO SKATT* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: http://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/en/Vero/Vero__Henkiloasiakkaiden_tuloverot_Tulot/?rxid=174ce4e8-2b0f-4eaf-8d47-8d5ba021ad9f
- Revenue Statistics Czech republic. *OECD* [online]. 2015 [cit. 2016-05-08]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-czech-republic.pdf>
- Rozhovor s odborníkem na daně, Petrem Neškrábalem, o hlavním problému českého daňového systému. *Daňari online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2012 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39733v49756-rozhovor-s-odbornikem-na-dane-petrem-neskrabalem-o-hlavnim-pr/>
- Statistics Denmark: PSKAT1: Taxpayers incomes and taxes by type. *Statistik banken* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <http://www.statistikbanken.dk/statbank5a/default.asp?w=1280>
- Slovenia: Income tax. *KPMG* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Slovenia-income-tax.html>
- Spain: Income tax. *KPMG* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/spain-income-tax.html>
- Statystyki z zakresu PIT - Finanse. *Ministerstwo Finansów* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: http://www.mf.gov.pl/web/wp/pit/statystyki/-/document_library_display/8Wpj/view/1182889
- Steuerabsetzbeträge. *Unternehmens Service Portal* [online]. 2015A [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/einkommensteuer/steuerabsetzbetraege/40588.html

Table 2.1 Number of individual income taxpayers: National Statistics. *GOV* [online]. 2015 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z:

<https://www.gov.uk/government/statistics/number-of-individual-income-taxpayers-by-marginal-rate-gender-and-age>

Tarifstufen/Berechnungsformeln. *Unternehmens Service Portal* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/einkommensteuer/tarifstufen_berechnungsformeln/40585.html

Tax rates. *Nordisk eTax* [online]. 2014 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

<https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/suo/eng/i07.asp&c=suo&l=eng&m=02>

Tax revenue statistics. *Eurostat* [online]. 2016B [cit. 2016-05-08]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics

Taxation and Investment in Netherlands 2015. *Deloitte* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlandsguide-2015.pdf>

Taxation and Investment in Sweden 2015. *Deloitte* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>

Taxation of individuals: Luxembourg. *KPMG* [online]. 2015B [cit. 2016-05-03]. Dostupné z:

<https://www.kpmg.com/LU/en/IssuesAndInsights/Articlespublications/Documents/Brochure-Taxation-of-individuals-042015.pdf>

Taxes in Belgium: Filing your Belgian tax return. *Expatica* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: http://www.expatica.com/be/finance/tax/Taxes-in-Belgium_100073.html

Údaje z registru daňových subjektů. *Finanční správa* [online]. 2016 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>

Výročné správy. *Finančná správa* [online]. 2016 [cit. 2016-05-09]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>

Výroční zprávy a související dokumenty. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2014>

Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2005: Materiál pro vnitřní potřebu ÚFDŘ a ÚFO. *Finanční správa* [online]. 2005 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/CinnostDS2005.pdf>

Worldwide Personal Tax Guide 2015-2016: Income tax, social security and immigration. *EY* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)

Worldwide Tax Guide 2015. *PKF* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.pkf.com/media/38264/PKF%20Worldwide%20Tax%20Guide%202015.pdf>

Přílohy

Příloha 1: Vstupní data ekonometrického modelu

Rok	Evidované daňové subjekty k DPFO	HDP (mld. Kč)	Dolní sazba DPFO (%)	Horní sazba DPFO (%)	Daňová povinnost (mld. Kč)	Inkaso (mld. Kč)	Nedoplatky DPFO (mld. Kč)
2000	2 514 470	2 189,2	15	32	90,349	89,295	13,646
2001	2 685 938	2 352,2	15	32	97,426	97,326	15,111
2002	2 877 730	2 464,4	15	32	109,521	108,492	16,915
2003	3 054 220	2 577,1	15	32	117,136	116,784	17,761
2004	3 202 921	2 814,8	15	32	128,133	126,667	19,374
2005	3 009 976	2 983,9	15	32	135,728	137,245	19,483
2006	3 472 530	3 222,4	12	32	128,836	129,487	19,954
2007	3 688 308	3 535,5	12	32	142,181	143,391	19,457
2008	3 821 898	3 689,0	15	15	133,304	132,929	19,423
2009	3 465 336	3 628,1	15	15	113,234	116,607	18,439
2010	2 938 884	3 667,6	15	15	121,930	119,829	18,417
2011	3 003 586	3 807,2	15	15	121,222	122,312	18,258
2012	3 470 491	4 041,9	15	15	120,451	123,048	17,547
2013	3 531 704	4 077,3	15	22	123,901	128,815	15,977
2014	4 009 617	4 261,1	15	22	133,440	131,995	12,540

Příloha 2: Ekonometrický model – výstupy z programu Gretl

Model 3: OLS, za použití pozorování 2000–2014 (T = 15)

Závisle proměnná: Inkaso_v_mld_Kc

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-16,9208	6,63649	-2,550	0,0289	**
HDP v mld Kč	0,00662934	0,00203018	3,265	0,0085	***
Horni_sazba_DPFO v %	0,317291	0,127788	2,483	0,0324	**
Danova_povinnost v mld. Kč	0,785367	0,0752511	10,44	1,07e-06	***
Nedoplatky_DPFO v mld. Kč	0,782672	0,296436	2,640	0,0247	**

Střední hod. závisle prom.	121,6148	P-hodnota(F)	2,15e-10
Sm. odchylka závisle prom.	14,52698	Logaritmus věrohodnosti	-24,83783
Součet čtverců reziduí	24,09209	Akaikovo kritérium	59,67565
Sm. chyba regrese	1,552163	Schwarzovo kritérium	63,21591
Koeficient determinace	0,991846	Hannan-Quinnovo kritérium	59,63794
Adjust. koeficient determinace	0,988584	rho (koeficient autokorelace)	-0,473335
F(4, 10)	304,0804	Durbin-Watsonova statistika	2,876872

Test RESET pro specifikaci (druhé a třetí mocniny)

Testovací statistika:

$$F = 0,030661, \text{ s p-hodnotou} = P(F(2,8) > 0,0306606) = 0,97$$

Test RESET pro specifikaci (pouze druhé mocniny)

Testovací statistika:

$$F = 0,015343, \text{ s p-hodnotou} = P(F(1,9) > 0,0153429) = 0,904$$

Test RESET pro specifikaci (pouze třetí mocniny)

Testovací statistika:

$$F = 0,018104, \text{ s p-hodnotou} = P(F(1,9) > 0,0181037) = 0,896$$

Test nelinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika:

$$LM = 5,32541, \text{ s p-hodnotou} = P(\text{Chí-kvadrát}(4) > 5,32541) = 0,255507$$

Test nelinearity (druhé mocniny)

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika:

$$LM = 5,55225, \text{ s p-hodnotou} = P(\text{Chí-kvadrát}(4) > 5,55225) = 0,23517$$

Heteroskedasticita

Whiteův test heteroskedasticity

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika:

$$LM = 6,72822, \text{ s p-hodnotou} = P(\text{Chí-kvadrát}(8) > 6,72822) = 0,566219$$

Breusch-Paganův test heteroskedasticity

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika:

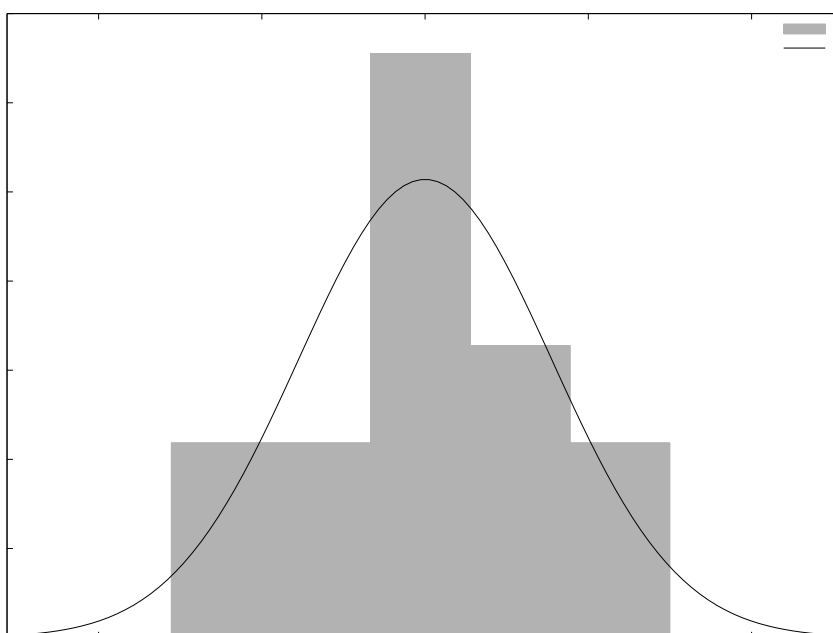
LM = 1,743, s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(4) > 1,743) = 0,782893$

Normalita

Test normality reziduí

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 0,779465$, s p-hodnotou = 0,677238



Autokorelace

LM test pro autokorelaci až do řádu 1

Nulová hypotéza: žádná autokorelace

Testovací statistika:

LMF = 2,69664, s p-hodnotou = $P(F(1,9) > 2,69664) = 0,134976$

Durbin-Watsonova statistika = **2,87687**, p-hodnota = **0,825302**

Ljung-Box Q' = 5,60341, s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 5,60341) = 0,133$

Multikolinearita

Korelační koeficienty, za použití pozorování 2000–2014

5% kritická hodnota (oboustranná) = 0,5140 pro $n = 15$

HDP v mld. Kč	Horní sazba DPFO	Danová povinnost v mld. Kč	Nedoplatky DPFO v mld. Kč	
1,0000	-0,7604	0,6061	0,0670	HDP v mld. Kč
	1,0000	-0,1431	-0,0569	Horní sazba DPFO
		1,0000	0,5261	Danová povinnost v mld. Kč
			1,0000	Nedoplatky DPFO v mld. Kč

Faktory zvyšující rozptyl (VIF)

Minimální možná hodnota = 1.0

Hodnoty > 10.0 mohou indikovat problém kolinearity

HDP_v_mld_Kc	11,081
Horní_sazba_DPFO_v_%	6,168
Danová_povinnost_v_mld_Kc	6,571
Nedoplatky_DPFO_v_mld_Kc	2,596

$VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2)$, kde $R(j)$ je vícečetný korelační koeficient mezi proměnnou j a ostatními nezávisle proměnnými

Vlastnosti matice $X'X$:

1-norma = 1,7672836e+008

Determinant = 1,124318e+015

Převrácená hodnota = 2,9412835e-010

**Příloha 3: Počet daňových poplatníků ve vybraných zemích v letech 2005–2014
(v tis. osob)**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Dánsko	4 690,000	4 740,000	4 813,000	4 873,000	4 916,000	4 938,000	4 945,000	4 966,000	5 137,000	5 105,000
Německo	26 200,910	25 898,632	26 289,467	26 111,263	26 055,021	26 412,343	26 664,563			
Irsko	1 910,279	2 062,375	2 214,700	2 337,600	2 292,899	2 220,300	2 154,600	2 156,830	2 166,400	2 298,400
Belgie	6 490,653	6 555,329	6 675,663	6 779,616	6 854,795	6 910,757	6 977,919	6 908,572	6 830,338	6 837,005
Nizozemí	7 501,000	7 606,000	7 796,000	7 972,000	7 921,000	7 845,000	7 858,000	7 822,000	7 731,000	7 688,000
VB	31 100,000	31 800,000	32 500,000		30 600,000	31 300,000	30 800,000	30 593,000	30 368,000	29 800,000
Finsko		4 456,807	4 535,992	4 570,460	4 578,266	4 564,418	4 604,587	4 616,777	4 636,329	5 148,496
Itálie	40 742,497	40 752,847	41 663,466	41 802,902	41 523,054	41 547,228	41 320,548	41 414,154	40 989,567	40 716,548
Francie	34 813,337	35 105,806	35 633,851	36 036,127	36 390,286	36 599,197	36 962,517	36 389,256	36 720,036	37 119,219
Rakousko	6 229,742	6 324,698	6 428,273	6 552,826	6 580,537	6 667,537	6 799,259	6 899,974	6 970,378	
Španělsko	17 105,088	17 840,783	18 702,875	19 388,981	19 315,353	19 257,120	19 467,730	19 379,484	19 203,136	
ČR	2 767,361	3 226,045	3 330,910	3 540,955	3 068,655	2 536,363	2 406,042	2 464,062	2 493,324	2 705,457
Portugalsko		4 371,037	4 463,690	4 615,848	4 654,114	4 720,473	4 732,421	5 085,271	5 055,680	
Malta	205,671	222,063	233,650	233,913	250,757	259,064	271,703	275,953	280,099	
Mad'arsko	3 025,639	3 452,148	3 709,260	3 787,694	3 593,446	3 525,536	3 343,260	4 000,162	4 009,937	
Lotyšsko	966,952	1 017,932	969,871	928,008	749,271	758,533	773,095	785,664	791,942	800,576
Slovensko	2 003,967	2 157,211	2 296,434	2 436,153	2 559,000	2 676,557	2 747,220	2 823,840	2 879,037	2 921,699
Polsko	23 938,623	24 063,759	24 454,995	24 747,173	24 740,297	24 907,974	24 654,420	24 324,790	24 694,043	24 764,126

Pozn.: Prázdná pole znamenají, že data nebyla k dispozici.

Příloha 4: Horní daňová sazba v zemích EU v letech 2000–2015 (v %)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Bulharsko	40,0	38,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	24,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Litva	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	27,0	27,0	27,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Maďarsko	44,0	40,0	40,0	40,0	38,0	36,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,6	20,3	20,3	16,0	16,0	16,0
Rumunsko	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Estonsko	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0
ČR	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	22,0	22,0	22,0
Lotyšsko	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	26,0	25,0	25,0	24,0	24,0	23,0
Slovensko	42,0	42,0	38,0	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	25,0	25,0	25,0
Polsko	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0
Kypr	40,0	40,0	40,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Lucembursko	47,2	43,1	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	42,1	41,3	43,6	43,6	43,6
VB	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0	50,0	45,0	45,0	45,0
Řecko	45,0	42,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	49,0	49,0	49,0	46,0	46,0	48,0
Chorvatsko	41,3	41,3	41,3	53,1	53,1	53,1	53,1	53,1	53,1	56,1	50,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2
Itálie	45,9	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	47,3	47,9	48,9
Německo	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Irsko	44,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	46,0	47,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0
Rakousko	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Slovinsko	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	50,0	50,0	50,0
Francie	59,0	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	45,4	45,4	45,4	45,4	45,4	46,6	50,3	50,3	50,3	50,3
Finsko	54,0	53,5	52,5	52,2	52,1	51,0	50,9	50,5	50,1	49,1	49,0	49,2	49,0	51,1	51,5	51,6
Španělsko	48,0	48,0	48,0	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0	52,0	52,0	52,0	46,0
Nizozemí	60,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0
Belgie	60,6	60,1	56,4	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,8	53,8	53,8
Dánsko	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,1	55,4	55,4	55,4	55,6	55,6	55,8
Portugalsko	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	42,0	45,9	50,0	49,0	56,5	56,5	56,5
Švédsko	51,5	53,1	55,5	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,7	56,9	57,0