

# **Daňové zatížení podnikatelského subjektu v Rakousku a České republice**

**Bakalářská práce**

**Vedoucí práce:**

**Ing. Tereza Bělochová**

**Barbora Kopečná**

**Brno 2017**



Tímto bych ráda poděkovala Ing. Tereze Bělochové za odborné vedení, cenné připomínky, trpělivost a užitečné rady při vypracování bakalářské práce. Dále děkuji Mgr. Janě Vrbkové, Ph.D., která mi poskytla odborné konzultace při zpracování praktické části bakalářské práce. Ráda bych poděkovala i mé rodině a blízkým za trpělivost a podporu během celého studia.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Daňové zatížení podnikatelského subjektu v Rakousku a České republice** 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 předmětná 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 25. prosince 2016

---



## **Abstract**

Kopečná, B. Corporate tax burden in Austria and Czech republic. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This thesis analyses the corporate tax burden in Austria and the Czech Republic. The aim of this thesis is to compare the corporate income tax in Austria and the Czech Republic in order to then make a recommendation for the Czech taxpayer. The analysis is performed considering 28 European Member States. To conclude, this thesis provides an evaluation and recommendations for the Czech taxpayer based on the above mentioned analysis.

## **Keywords**

Corporate tax, tax burden, cluster analysis, comparison, Czech republic, Austria.

## **Abstrakt**

Kopečná, B. Daňové zatížení podnikatelského subjektu v Rakousku a České republice. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Bakalářská práce se zabývá daňovým zatížením právnických osob v Rakousku a České republice. Cílem bakalářské práce je na základě komparace daně z příjmů právnických osob v Rakousku a České republice vytvořit doporučení pro českého poplatníka. Základem této práce jsou shluková analýza a komparace, které jsou naplní praktické části. Shluková analýza je provedena pro 28 členských států Evropské unie. Následuje zhodnocení a doporučení pro českého poplatníka na základě poznatků ze shlukové analýzy a srovnání Rakouska a České republiky.

## **Klíčová slova**

Daň z příjmů právnických osob, daňové zatížení, shluková analýza, komparace, Česká republika, Rakousko.





# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>Metodika</b>	<b>13</b>
3.1	Shluková analýza .....	13
3.1.1	Vstupní matice dat, výběr proměnných .....	14
3.1.2	Korelace mezi proměnnými .....	14
3.1.3	Standardizace dat.....	14
3.1.4	Měření podobnosti .....	15
3.1.5	Volba metody shlukování.....	15
3.1.6	Interpretace výsledků .....	16
<b>4</b>	<b>Literární přehled</b>	<b>17</b>
4.1	Daň z příjmů právnických osob v České republice.....	17
4.1.1	Daňové subjekty, poplatníci daně.....	17
4.1.2	Zdaňovací období.....	18
4.1.3	Předmět daně.....	19
4.1.4	Základ daně a sazba daně.....	19
4.1.5	Odčitatelné položky od základu daně.....	19
4.1.6	Položky snižující základ daně .....	20
4.1.7	Slevy na dani .....	21
4.1.8	Odpisy .....	21
4.1.9	Příjmy osvobozené od daně .....	21
4.1.10	Srážková daň.....	22
4.1.11	Zdanění příjmů z cenných papírů.....	22
4.2	Daň z příjmů právnických osob v Rakousku.....	23
4.2.1	Daňová reforma 2015/2016.....	23
4.2.2	Daňové subjekty, poplatníci daně.....	24
4.2.3	Zdaňovací období.....	25
4.2.4	Předmět daně.....	25

4.2.5	Zdanitelný příjem a sazba daně .....	25
4.2.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady .....	26
4.2.7	Daňové pobídky .....	26
4.2.8	Daňová ztráta .....	27
4.2.9	Odpisy .....	27
4.2.10	Příjmy osvobozené od daně .....	28
4.2.11	Srážková daň .....	29
4.2.12	Skupinové zdanění .....	29
4.2.13	Minimální daň .....	30
<b>5</b>	<b>Praktická část</b>	<b>31</b>
5.1	Shluková analýza .....	31
5.1.1	Vstupní matice dat, výběr proměnných .....	31
5.1.2	Korelace mezi proměnnými .....	35
5.1.3	Standardizace dat .....	37
5.1.4	Měření podobnosti .....	37
5.1.5	Volba metody shlukování .....	38
5.1.6	Provedení shlukové analýzy .....	38
5.1.7	Tvorba shluků .....	39
<b>6</b>	<b>Diskuze</b>	<b>49</b>
6.1.1	Shluková analýza .....	49
6.1.2	Sazba daně z příjmů právnických osob .....	49
6.1.3	Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní .....	53
6.1.4	Daňové zatížení .....	55
6.1.5	Doporučení .....	58
<b>7</b>	<b>Závěr</b>	<b>60</b>
<b>8</b>	<b>Literatura</b>	<b>62</b>
<b>9</b>	<b>Seznam obrázků</b>	<b>69</b>
<b>10</b>	<b>Seznam tabulek</b>	<b>70</b>
<b>11</b>	<b>Seznam zkratk</b>	<b>71</b>
<b>A</b>	<b>Matice vzdáleností</b>	<b>73</b>

# 1 Úvod

K hlubšímu poznání sousedů České republiky patří mimo jiné i pochopení a vzájemné srovnání jejich daňových systémů. K českým nejbližším sousedům patří kromě Slovenska, Polska a Německa také Rakousko.

Už historicky byly obě země až do roku 1918 součástí rozsáhlého státního útvaru Rakousko – Uhersko, který vznikl roku 1967 jako důsledek katastrofické porážky císařské rakouské armády v bitvě u Hradce Králové ve válce proti Prusku. Po vzniku naší samostatnosti v roce 1918 byla vytvořena hranice mezi Československou republikou a Rakouskem, ale její propustnost jednoznačně dále ovlivňovala životy na jejich obou stranách. Se vznikem železné opony došlo k odcizení politickému a lidskému obou státních útvarů, které však bylo naštěstí ukončeno Sametovou revolucí v roce 1989. Otevření hranic s hlasitým pádem opony přineslo invazi českých i slovenských občanů za poznáním přírodních a kulturních krás Rakouska a aktivním sportovním využitím v rakouských Alpách, jak v zimním, tak v letním období.

Všechny tyto okolnosti, jak historické souvislosti, tak i aktuální poznání běžného života, ovlivnily mé rozhodnutí o výběru tématu bakalářské práce. Jsou i některé ekonomické ukazatele schované za současnými viditelnými rozdíly mezi chováním obyvatel na obou stranách hranic? Ovlivňují daně a daňový systém země životní úroveň obyvatelstva? Přicházejí otázky, na které je velmi složité hledat správné odpovědi v celém kontextu státní ekonomiky jednotlivých států. Ale je jistě možné získat dílčí informace, jež mohou ukázat určité možnosti obyvatel obou zemí při detailnějším poznání daňových systémů a jejich srovnáním dojít k racionálnímu využití. Daně jsou jedním z nejkontroverznějších politických, ekonomických i etických témat. Jejich vznik souvisí se vznikem státu, který hned od počátku hledá stále důmyslnější a sofistikovanější způsoby jak vybírat peníze. Od pradávna jsou lidé nuceni část svých těžce vydělaných peněz odvádět státu (církvi, vrchnosti). Daně se prostě týkají nás všech a setkáváme se s nimi každý den, i když mnozí to možná ani nevědí.

## 2 Cíl práce

Hlavním cílem práce je komparace daňového zatížení právnických osob v České republice a Rakousku. Práce je rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou. Cílem první, teoretické části, je vymezení základních pojmů daňového systému a jednotlivých položek týkajících se daně z příjmů právnických osob České republiky a Rakouska.

Cílem druhé, praktické části práce, je komparace obou systémů, zvláště pak daně z příjmů právnických osob. Česká republika i Rakousko jsou členy Evropské unie, proto je nejprve provedeno srovnání daňových systémů jednotlivých členských států Evropské unie s ohledem na korporátní daně. Snahou je na základě vybraných proměnných pomocí shlukové analýzy rozdělit členské státy Evropské unie do jednotlivých skupin (shluků). Tato metoda přiblíží podobnost jednotlivých korporátních daní v Evropské unii a dále popíše postavení České republiky a Rakouska v dané analýze. Následným cílem je zhodnocení a doporučení pro daňové subjekty z pohledu daňového zatížení vycházející z poznatků shlukové analýzy a srovnání daňového zatížení podnikatelského subjektu v Rakousku a České republice.

## 3 Metodika

K vypracování teoretické části bakalářské práce jsem zvolila hlavně metodu deskripce, analýzy a syntézy. Metoda deskripce je použita k popisu základních pojmů daňového systému a daně z příjmů České republiky a Rakouska, včetně změn, které přinesla daňová reforma v Rakousku v roce 2016. Využívá se především v těch částech textu, jež navazují na teoretický odkaz autorů, kteří se zabývají stejnou nebo podobnou problematikou. Metodou analýzy jsou rozebírány jednotlivé složky výpočtu daně z příjmů právnických osob, které jsou pak podrobněji rozebírány. Syntézu využiji pro zhodnocení dopadů daňové reformy v Rakousku.

Druhá, praktická část bakalářské práce, srovnává pomocí komparace oba daňové systémy. Slouží hlavně k nalezení shodných či rozdílných atributů. Srovnání je především zaměřeno na daň z příjmů právnických osob v obou zemích. Ke komparaci daňového zatížení je použita shluková analýza, která srovnává Českou republiku a Rakousko s ostatními státy Evropské unie a mezi sebou. Pomocí indukce a dedukce, na základě zpracování a vyhodnocení jednotlivých údajů, se poté pokusím formulovat závěry platné pro daňové zatížení v České republice a v Rakousku pro právnické osoby. V závěru práce za pomoci metody explanace je vysloveno zhodnocení a doporučení pro jednotlivé subjekty.

### 3.1 Shluková analýza

Jedná se o statistickou analýzu vícerozměrných dat. Principem analýzy shluků (cluster analysis) je zkoumání podobnosti objektů na základě naměřeného většího množství znaků a následné rozřazení objektů do shluků (Meloun, 2012). Je vhodné tuto metodu použít tam, kde objekty mají přirozenou tendenci k seskupování (Meloun, 2012). Její využití nalezneme převážně v oborech jako je biologie, fyzika, chemie, ale i ekonomie a psychologie. Rozlišujeme dva základní postupy při shlukování (Meloun, 2012):

- hierarchické,
- nehierarchické.

Podstatou hierarchických postupů je postupné spojování objektů a následná tvorba tříd, které se v tomto případě nazývají shluky (Meloun, 2012). Výsledkem je vytvoření hierarchie skupin objektů (Řezanková, 2009). Není potřeba znát předem optimální počet shluků v procesu shlukování, k jeho určení dochází až následně. Dále se hierarchické metody shlukování dělí na aglomerativní a divizní.

Aglomerativní shlukování je takové shlukování, u kterého na základě nejmenší vzdálenosti mezi objekty dochází k postupnému shlukování těchto objektů až do situace, kdy objekty vytvoří jeden velký, konečný shluk. U divizního shlukování je tomu naopak. Vychází se z předpokladu, že objekty tvoří jednu množinu a ta je následně dělena do podmnožin objektů až do rozdělení na jednotlivé objekty (Meloun, 2012).

Na druhé straně nehierarchické postupy, jiným názvem metody rozkladu, jsou založeny na principu, kdy je vytvořen konkrétní počet shluků (Řezanková, 2009). O jejichž počtu je obvykle dopředu rozhodnuto (Meloun, 2012).

### 3.1.1 Vstupní matice dat, výběr proměnných

Aby mohlo být se vstupními daty pracováno, je potřeba rozlišovat, o jaké proměnné se jedná. Existuje mnoho kritérií, podle kterých se proměnné rozdělují. V práci bylo zvoleno takové dělení, které se nejvíce shoduje se statistickými programy, ve kterých bude analýza zpracována. Řezanková (2009) rozlišuje proměnné následovně:

- nominální – lze určit, zda jsou různé, avšak nelze určit jejich pořadí,
- ordinální – lze stanovit pořadí, avšak nelze určit, o kolik je jedna hodnota rozdílná oproti druhé,
- binární – existují zde dvě kategorie, nabývají hodnot 0 a 1:
  - symetrické – obě kategorie mají stejnou důležitost,
  - asymetrické – jedna kategorie je důležitější,
- kvantitativní (číselné):
  - intervalové – lze určit o kolik je jedna hodnota rozdílná oproti druhé, mohou nabývat hodnoty nula,
  - poměrové – lze určit o kolik a kolikrát je jedna hodnota větší oproti druhé, nabývá pouze kladných hodnot.

Dále se kvantitativní mohou dělit na:

- diskrétní – nabývají pouze celočíselných hodnot,
- spojité – nabývají libovolných hodnot z určitého intervalu.

### 3.1.2 Korelace mezi proměnnými

Pro zpracování analýzy je potřeba zjistit, zda se u proměnných nevyskytuje korelace, tzn. síla lineární závislosti mezi dvěma proměnnými. K vyhodnocení korelace slouží korelační koeficienty. Mezi nejpoužívanější se řadí:

- Pearsonův korelační koeficient,
- Spearmanův pořadový korelační koeficient.

### 3.1.3 Standardizace dat

Jedná se o konkrétní úpravu u kvantitativních proměnných při transformaci dat, která slouží k lepšímu porovnání dat (Řezanková, 2009). Při standardizaci dochází k odstranění závislosti na jednotkách u vstupních dat (Meloun, 2012). Standardizace se vypočítá na základě vzorce:

$$z_{il} = \frac{x_{il} - \bar{x}_l}{s_l} \quad (1)$$

kde  $\bar{x}_l$  je aritmetický průměr  $\bar{x}_l = \sum_i x_{il} / n$  a  $s_l$  je výběrová směrodatná odchylka

$$s_l = \sqrt{\frac{\sum_i (x_{il} - \bar{x}_l)^2}{n-1}}.$$

### 3.1.4 Měření podobnosti

Jak již bylo řečeno, shlukování objektů je založeno na základě jejich podobnosti. Při zkoumání podobnosti objektů je využíváno měř podobnosti. U kvantitativních dat se jedná především o míry vzdálenosti, které prezentují objekty v prostoru, jehož souřadnice tvoří jednotlivé znaky (Řezanková, 2009).

K nejznámějším vzdálenostem dle Řezankové (2009) patří:

- Euklidovská  $D_E$

$$D_E(x_i, x_j) = \sqrt{\sum_{l=1}^m (x_{il} - x_{jl})^2} = \|x_i - x_j\| \quad (2)$$

- Čtvercová euklidovská
- Manhattanská (městských bloků)
- Čebyševova
- Minkovského
- Lancenyho-Williamsova (Canbera)

### 3.1.5 Volba metody shlukování

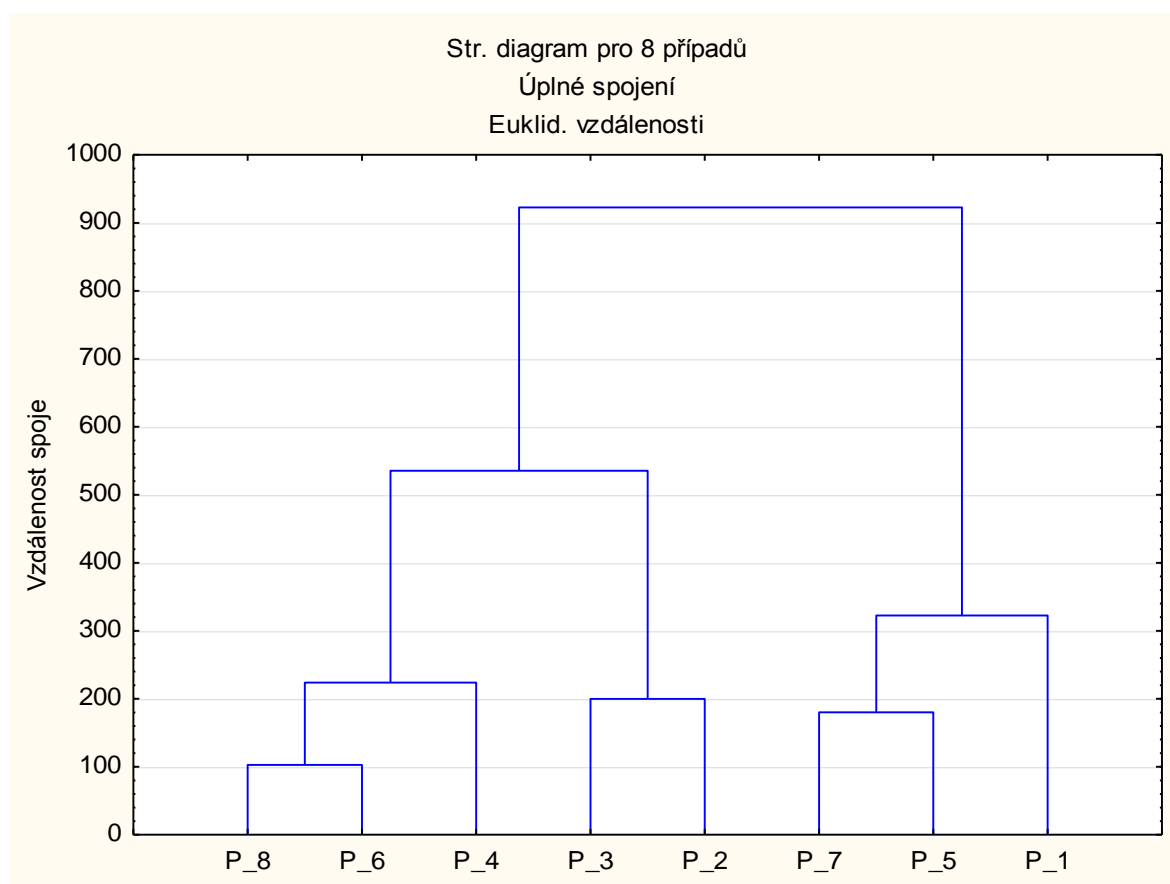
Podle Řezankové (2009) při aglomerativním hierarchickém shlukování, programové systémy nejčastěji nabízejí tyto metody:

- metoda nejbližšího souseda – shluky jsou tvořeny na základě minimální vzdálenosti objektů patřících do různých shluků,
- metoda nejvzdálenějšího souseda – shluky jsou oproti předešlé metodě, tvořeny na základě maximální vzdálenosti objektů,
- metoda průměrné vazby pro mezishlukové vzdálenosti – shluky jsou tvořeny pomocí vzdálenosti, která se počítá jako aritmetický průměr mezishlukových vzdáleností všech dvojic objektů, z nichž každý patří do odlišného shluku,
- metoda průměrné vazby pro vnitroshlukové vzdálenosti – oproti předešlé metodě se objekty dvou rozdílných shluků spojí do jednoho shluku a až následně poté je počítán aritmetický průměr vzdáleností,
- centroidní metoda – vzdálenost mezi shluky se definuje jako euklidovská vzdálenost jejich těžišť,

- mediánová metoda – jedná se o metodu podobnou centroidní s tou výjimkou, že se snaží odstranit rozdílné váhy u různě velkých shluků a je brán zřetel na velikost shluků,
- Wardova metoda – principem této metody je minimalizace sumy čtverců odchylek od střední hodnoty, dochází tak zároveň k minimalizaci ztráty informace při spojení dvou shluků.

### 3.1.6 Interpretace výsledků

Nejčastějším výstupem shlukové analýzy bývá grafické vyjádření pomocí tzv. dendrogramu. Jedná se o stromový diagram ukazující postupné shlukování objektů a vytvořené shluky. Může mít podobu vertikální nebo horizontální (Řezanková, 2009). Existují i další jiné typy grafů, v práci bude pracováno s dendrogramem.



Obr. 1 Ukázka dendrogramu

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12



## 4 Literární přehled

### 4.1 Daň z příjmů právnických osob v České republice

Daň z příjmů je nejvýznamnější přímou daní. Zdanění příjmů fyzických a právnických osob upravuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Byl již mnohokrát novelizován a při jeho aplikaci je nutné vyjít z jeho aktuálního znění. Zákon se člení na následující části (Dvořáková a kol., 2016):

- část první: Daň z příjmů fyzických osob,
- část druhá: Daň z příjmů právnických osob,
- část třetí: Společná ustanovení,
- část čtvrtá: Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů,
- část pátá: Registrace,
- část šestá: Pravomoci vlády a Ministerstva financí,
- část sedmá: Přechodná a závěrečná ustanovení.

K tomuto zákonu vydává Generální finanční ředitelství od roku 2011 pokyny řady D. Nejvýznamnějším pokynem, ve kterém nalezneme interpretaci většiny ustanovení zákona, je pokyn č. D-22. Dalším zákonem, bez něhož se při stanovení daně z příjmů nelze obejít, je daňový řád. Daňový řád je předpisem upravujícím postupy správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní (Dvořáková a kol., 2016)

#### 4.1.1 Daňové subjekty, poplatníci daně

Nejprve vymezím, kdo je právnická osoba a kdo je povinen daň z příjmů právnických osob platit. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník v § 20 uvádí, že: „*Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná.*“ Dle Dvořákové a kol. (2016) je poplatníkem daně z příjmů právnických osob:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- fond penzijní společnosti, kterým se rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- svěřenecký fond podle občanského zákoníku,
- jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

Zákon také hovoří o veřejně prospěšném poplatníkovi. Zjednodušeně řečeno je veřejně prospěšný poplatník ten, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (Dvořáková a kol., 2016).

Je také potřeba vymezit, jaké příjmy budou podléhat české dani z příjmů právnických osob, a to na základě dělení na:

- daňové rezidenty,
- daňové nerezidenty.

### **Daňoví rezidenti**

Právnické osoby se sídlem nebo místem vedení na území České republiky jsou považovány za české daňové rezidenty a jejich celosvětové příjmy podléhají české dani z příjmů právnických osob (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

### **Daňoví nerezidenti**

Daňoví nerezidenti mají sídlo nebo místo vedení v zahraničí a mají proto omezenou daňovou povinnost. Dani podléhají pouze příjmy, které vytvořili na území České republiky (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

### **Stálé provozovny zahraničních společností**

Za stálou provozovnu je považováno místo k výkonu činností poplatníků na území České republiky, např. kancelář, dílna, prodejní místo, místo k těžbě přírodních zdrojů. U stálých provozoven a organizačních složek zahraničních společností jsou v České republice zdaňovány pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (Dvořáková a kol., 2016).

### **Nepodnikatelské subjekty**

Nepodnikatelské subjekty jsou ty, jejichž cílem není dosažení zisku a podléhají dani v omezeném rozsahu. Pravidla pro úpravu základu daně jsou odlišná od podnikatelských subjektů (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

#### **4.1.2 Zdaňovací období**

Zdaňovacím obdobím je (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015):

- kalendářní rok,
- hospodářský rok - musí trvat 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců a změnu je třeba předem písemně oznámit příslušnému finančnímu úřadu. Je to období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden,
- období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se staly změny účinnými,
- účetní období, pokud je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících.

### 4.1.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a také z nakládání s majetkem. Předmětem daně nejsou (Ptáčková Mísařová, 2015):

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy, které plynou z titulu spravedlivého zadostiučinění priznaného Evropským soudem pro lidská práva,
- příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků na správu domu a pozemku a úhrad z užívání bytu a nebytových prostor.

### 4.1.4 Základ daně a sazba daně

Dle § 21 v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, je základem daně obecně rozdíl mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) upravený dle daňových zákonů. Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Zvláštní sazba daně ve výši 5 % se vztahuje na základní investiční fondy. U penzijních fondů je sazba daně nulová.

Při stanovení základu daně vycházíme z účetního výsledku hospodaření dle účetnictví, bez vlivu Mezinárodních účetních standardů a bez vlivu účtové skupiny 59 (Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů). Pro stanovení základu daně je třeba dodržovat věcnou a časovou souvislost. Další úpravy základu daně, jež se provádějí mimoúčetně prostřednictvím jednotlivých řádků v daňovém priznání, vycházejí z § 23–33 Zákona o dani z příjmů. Jedná se zejména o následující položky (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015 a Dvořáková a kol., 2016):

- Položky zvyšující výsledek hospodaření:
  - účetní, zaúčtované, ale nedaňové náklady
  - nezaúčtované, ale zdanitelné výnosy, jako např.:
    - rozdíl smluvních cen mezi spojenými osobami
    - nezaúčtované nepeněžní příjmy
    - dodanění neuhrazených dluhů
    - chybně zaúčtované výnosy atp.
- Položky snižující výsledek hospodaření:
  - účetní, zaúčtované, ale nedaňové výnosy
  - nezaúčtované, ale daňové náklady.
- Odčitatelné položky od základu daně:
  - daňová ztráta
  - odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
- Položky snižující základ daně:
  - bezúplatné plnění.

### 4.1.5 Odčitatelné položky od základu daně

#### Daňová ztráta

Vyměřená daňová ztráta může být převedena a odečtena od základu daně nejdéle v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Odpočet daňové ztráty

není umožněn, pokud nastane podstatná změna ve vlastnictví společnosti a pokud společnost nespĺňuje test stejné obchodní činnosti (tj. 80 % tržeb musí pramenit ze stejné obchodní činnosti). Za podstatnou změnu ve vlastnictví společnosti se považuje změna v rozsahu více než 25 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech nebo situace, kdy společník získá rozhodující vliv (Dvořáková a kol., 2016).

### **Podpora vědy a výzkumu**

Způsobilé výdaje vynaložené na výzkum a vývoj mohou snížit základ daně dvakrát – jednou jako samotné náklady a podruhé jako zvláštní odečitatelná položka. Neuplatněný odpočet lze, při splnění určitých podmínek, uplatnit nejvýše ve třech následujících zdaňovacích obdobích. V případě nárůstu nákladů na výzkum a vývoj se odpočet zvyšuje ze 100 % na 110 % (Dvořáková a kol., 2016).

### **Podpora odborného vzdělávání**

Odečitatelnou položkou od základu daně je také odpočet na podporu odborného vzdělávání. Jedná se o součet odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta v odborném vzdělávání a odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. Pokud není odpočet na podporu odborného vzdělávání z důvodu nízkého základu daně (ZD) odečten, můžeme jej odečíst nejpozději ve třetím období, které následuje po období vzniku. V případě pořízení majetku pro účely odborného vzdělávání lze kromě odpisů snížit základ daně navíc až o 110 % vstupní ceny majetku v době jeho pořízení. Společnosti zajišťující praktické vyučování žáků, učňů a studentů mohou navíc uplatnit slevu na dani ve výši 200 Kč za každou odučenou hodinu a za studenta v rámci praktického vyučování, odborné praxe nebo vzdělávací činnosti akreditovaného studijního programu vysoké školy (Dvořáková a kol., 2016).

#### **4.1.6 Položky snižující základ daně**

##### **Bezúplatné plnění**

Hodnota bezúplatného plnění musí činit alespoň 2 000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP); (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

#### 4.1.7 Slevy na dani

##### **Sleva při zaměstnávání osob se zdravotním postižením dle § 35 ZDP**

Dle § 35 ZDP jsou tyto slevy poskytovány v absolutní výši za každého zaměstnance a zdaňovací období:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Sleva se poskytuje také v poměrné části v případě, že výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením je desetinné číslo (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

#### 4.1.8 Odpisy

Posouzení, zda se jedná o daňově účinný náklad/výnos je velmi důležitým krokem pro zjištění ZD. Metodika úprav výsledku hospodaření vychází ze ZDP. Je zřejmé, že poplatníci potřebují pro svou ekonomickou činnost dlouhodobý majetek. Uvádím zde alespoň základní přehled o způsobu a možnostech odpisování majetku jako jednoho z atributů pro zjištění daňově účinných nákladů. Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává, a proto se jeho hodnota musí přenášet do nákladů firmy postupně (Švarcová, 2014).

Rozlišujeme:

- **odpisy účetní** – upraveny zákonem o účetnictví, vyjadřují co nejobektivnější skutečnou míru opotřebení, konkrétní metoda je závislá na potřebách firmy,
- **odpisy daňové** – slouží jako daňový náklad, metody výpočtu jsou závazně stanoveny v ZDP, firma zvolí jednu ze dvou metod:
  - rovnoměrné odpisování,
  - zrychlené odpisování.

Zvolenou metodu musí dodržet do konce odepisování. V případě technického zhodnocení dlouhodobého majetku se odpisy provádějí ze zvýšené ceny (Švarcová, 2014).

#### **Zvýšený odpis**

Zvýšení odpisů až o 20 % u některých druhů hmotného majetku v prvním roce je možné, pokud je poplatník prvním vlastníkem majetku a splní podmínky pro zvýšené odpisování (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

#### 4.1.9 Příjmy osvobozené od daně

Osvobozeny od daně z příjmů podle Dvořákové a kol. (2016) jsou:

- členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími PO, odborovou organizací atp.,

- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání (použití k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše),
- příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně nebo orgánem sociálního zabezpečení,
- příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti do určité výše,
- zisk převáděný řídicí nebo ovládající osobě na základě smlouvy, jedná-li se o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti,
- příjmy z podílů na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, mateřské společnosti rezidentovi a stále provozovně mateřské společnosti rezidentovi,
- příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem ČR, mateřské společnosti nebo převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí rezidentovi ČR.

#### 4.1.10 Srážková daň

Zvláštní formou daňového odvodu je daň u zdroje neboli srážková daň. Daň neodvádí daňový poplatník, ale plátce daně, tzn., že daňová povinnost je sražena poplatníkovi již při výplatě peněz a srážku (odvod daně místně příslušnému finančnímu úřadu) provede plátce daně. Příjem zdaněný srážkovou daní není již uveden v daňovém přiznání a základ daně nezvyšuje (Peklo, 2016).

Srážková daň ve výši 15 % je uplatňována například na snížení základního kapitálu, rezervního fondu nebo na podíly na likvidačním zůstatku. Sazbu srážkové daně lze snížit příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. V souladu s pravidly Směrnice Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností jsou dividendy, jež hradí dceřiná společnost své mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem členského státu EU, Švýcarska, Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska, osvobozeny od srážkové daně. Podmínkou je, že mateřská společnost drží na dceřiné společnosti alespoň 10% podíl po dobu nejméně 12 měsíců a společnosti mají předepsanou právní formu. Licenční poplatky a úhrada úroků mezi přímo kapitálově spojenými společnostmi (více než 24 měsíců) jsou osvobozeny od srážkové daně. Osvobození od daně musí být předem schváleno příslušným správcem daně. Výplata příjmů podléhajících srážkové dani do zemí, se kterými není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění nebo dohoda o výměně informací, podléhá srážkové dani ve výši 35 % (RRA JM, 2016).

#### 4.1.11 Zdanění příjmů z cenných papírů

Problematika zdaňování cenných papírů je složitou oblastí ZDP. Příjmy z cenných papírů lze rozdělit na běžné příjmy (výnosy) a kapitálové příjmy (výnosy). Běžnými příjmy jsou dividendy (z držby akcií) a u dluhopisů s nenulovou kuponovou platbou příjmy ve formě úroků. Kapitálové výnosy (ztráty) dosahuje poplatník, pokud s cennými papíry dále obchoduje. Získává příjem z jeho prodeje (převodu); (Dvořáková a kol., 2016).

### **Běžný příjem – příjem z držby cenného papíru**

Příjem ze zdroje na území České republiky je zdaňován 15% srážkovou daní a poplatník obdrží čistý příjem očištěný od daně. Tyto příjmy nejsou zahrnuty do ZD. Osvobozeny jsou dividendy, jež jsou vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti. Nutnou podmínkou je držba 10 % podílu na základním kapitálu po dobu alespoň nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců (Dvořáková a kol., 2016).

### **Kapitálový příjem – příjem z prodeje cenného papíru**

Kapitálové příjmy jsou součástí obecného základu daně z příjmů právnických osob. Osvobozeny jsou pouze příjmy z prodeje akcií mateřské společnosti v dceřiné společnosti se stejnou nutnou podmínkou držby 10 % podílu na základním kapitálu po dobu nepřetržitě jdoucích 12 měsíců. Vynaložené výdaje na osvobozený příjem jsou daňově neuznatelným výdajem. U zdanitelných příjmů z prodeje cenných papírů je možné uplatnit výdaje v podobě nabývací ceny u akcií, které nejsou přeceňovány na reálnou hodnotu, pořizovací cenu směnky a hodnoty cenného papíru při prodeji zachyceného v účetnictví, jež se přeceňuje na reálnou hodnotu dle § 24 ZDP (Dvořáková a kol., 2016).

## **4.2 Daň z příjmů právnických osob v Rakousku**

U daně z příjmů právnických osob v Rakousku se vyskytují dva zákony, kterými se tato daň řídí. Jako první se jedná o zákon o dani z příjmů právnických osob Körperschaftsteuergesetz (KStG) a dále zákon o dani z příjmů Einkommensteuergesetz (EStG).

Při popisu daňového systému Rakouska a daně z příjmů právnických osob je třeba vycházet převážně z cizojazyčných zdrojů, proto je kapitola 4.2 volným překladem autora. Při nesrovnalostech v překladu u odborných pojmů bylo využito daňového slovníku dostupného na webových stránkách účetního portálu.<sup>1</sup>

### **4.2.1 Daňová reforma 2015/2016**

Pro popsání daňového systému korporátní daně v Rakousku je třeba se nejprve seznámit s daňovou reformou, která vešla v platnost 1. ledna 2016 (Steuerreform 2015/2016).

V polovině března 2015 rakouská vláda předložila původní návrh nové daňové reformy. Tomu předcházela rozsáhlá jednání o její podobě. Dne 7. července 2015 byla nová daňová reforma přijata Národním shromážděním rakouského parlamentu (EY, 2015) s ustanovením, že většina aspektů reformy vstoupí v platnost od 1. ledna 2016. Náklady na zavedení reformy činily 5,5 miliard EUR (Spindler-Simader, 2015). Daňová reforma zasáhne přes 6 milionů daňových poplatníků (Kerres, 2015).

---

<sup>1</sup> ÚČETNÍ PORTÁL. *Daňový slovník* [online]. [cit. 2016-10-26]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/danovy-slovník/>

K vybraným změnám patří např. (Spindler-Simader, 2015):

- změna sazeb u progresivní daně z příjmů fyzických osob,
- změna odpisových sazeb u nemovitostí,
- opatření proti daňovým podvodům ve stavebnictví,
- zavedení povinné elektronické evidence služeb,
- zavedení zvláštního režimu pro vědce stěhující se do Rakouska,
- zrušení podpory odborného vzdělávání zaměstnanců,
- změna v sazbě daňové pobídky na výzkum a vývoj z 10 % na 12 %,
- změna sazby srážkové daně z kapitálových příjmů z 25 % na 27,5 %.

Původně rakouská daňová reforma 2015/2016 byla zaměřena především na změnu sazeb daně z příjmů fyzických osob, alespoň dle návrhů rakouské vlády. Při bližším zkoumání přijatého návrhu se ukázalo, že další části tohoto návrhu jsou mnohem více „revoluční“ (Spindler-Simader, 2015).

#### 4.2.2 Daňové subjekty, poplatníci daně

Mezi právnické osoby podléhající dani ze zisku korporací řadíme (Široký, 2013):

- akciové společnosti (Aktiengesellschaft, AG),
- společnosti s ručením omezeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH),
- soukromé nadace,
- nadace, asociace a instituce bez nezávislé právní existence a sdružení pro vybrané účely,
- obchodní podniky provozované veřejnými entitami,
- evropská akciová společnost (Societa Europaea, SE); (Deloitte, 2016a).

Průnikový princip (Durchgriffsprinzip) uvádí, že osobní společnosti - veřejná obchodní společnost (offene Handelsgesellschaft, OHG) a komanditní společnost (Kommanditgesellschaft, KG) nepodléhají dani z příjmů právnických osob. Jejich příjem je rozdělen a zdaňován na úrovni jednotlivých společníků dané společnosti (Businessinfo, 2016a).

Dále je třeba rozlišit poplatníky:

- s neomezenou daňovou povinností (rezidenti),
- s omezenou daňovou povinností (nerezidenti).

#### Daňový rezident

Společnost je v Rakousku považována za rezidenta, pokud se sídlo nebo strategický management společnosti nachází v Rakousku. Důležité v tomto případě je, odkud je společnost řízena a kontrolována. Dani ze zisku zde podléhá celosvětový příjem (Schellekens a kol., 2016).



## Daňový nerezident

U nerezidentů, tedy společností nemajících sídlo ani vedení v Rakousku, se za zdanitelný příjem považuje veškerý příjem získaný na území Rakouska (Nexia International, 2015).

### 4.2.3 Zdaňovací období

Standardní dobou pro vyměření daňové povinnosti se v Rakousku považuje kalendářní rok. Dále pak si společnost může za zdaňovací období zvolit hospodářský rok, jehož doba nesmí přesáhnout 12 měsíců, a toto rozhodnutí podléhá schválení správcem daně (Deloitte, 2015).

### 4.2.4 Předmět daně

Předmětem daně je veškerý příjem připadající společnosti, ať už se jedná o hlavní nebo vedlejší příjem v peněžní či naturální formě, získaný za jedno zdaňovací období (Schellekens a kol., 2016).

### 4.2.5 Zdanitelný příjem a sazba daně

Výpočet zdanitelného příjmu se řídí pravidly zákona o dani z příjmů EStG, pokud zákon o dani z příjmů právnických osob nestanoví jinak.

Sazba daně sloužící pro výpočet daňové povinnosti je zákonem stanovena na **25 %** (Schellekens a kol., 2016).

Zákon o dani z příjmů právnických osob výslovně uvádí, že příjmy právnických osob, jejichž finanční účetnictví musí být založeno na principu podvojného účetnictví, spadají do jedné kategorie: tzv. „*commercial activities*“, které jsou uvedeny v EStG (BMF, 2009).

Praxity (2011) zavádí odlišný pojem a říká, že příjem společností GmbH a AG musí být považován za „*business income*“ v každém případě bez ohledu na druh příjmů. Do českého jazyka se tyto dva pojmy dají přeložit jako příjmy z obchodní činnosti.

Deloitte (2015) všeobecně definuje zdanitelný příjem jako rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv na začátku a na konci zdaňovacího období, snížený o případné ztráty z minulých let.

Zástupce české literatury Široký (2013) říká, že zdanitelný příjem je veškerý příjem z jednoho či více zdrojů, ponížený o zvolené výdaje a ztráty vzniklé na základě těchto zdrojů.

Nexia International (2015) místo definice ukazuje výpočet zdanitelného příjmu jako:

Income for corporation tax = Accounting profit +/- tax adjustments

Zdanitelný příjem = Výsledek hospodaření +/- daňové úpravy

#### 4.2.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Obecně lze říci, že náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou daňově uznatelné (BMF, 2009).

##### Dary

Dobrovolné dary jsou obecně brány jako daňově neuznatelný náklad. Existuje zde výjimka, kdy je možné dar uplatnit, ale pouze do výše 10 % zdanitelného příjmu.

Příkladem může být určitá charitativní organizace, veřejné rakouské instituce jako univerzity, umělecké školy, akademie věd a neziskové organizace provádějící vědecké, výzkumné a vzdělávací aktivity, které jsou především ve prospěch rakouské vědy či hospodářství (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016).

##### Náklady na reprezentaci

Náklady na reprezentaci mohou být uplatněny až do 50 % výše, pokud je jasně prokazatelné, že tyto výdaje byly použity za podnikatelským účelem.

Do této kategorie se řadí náklady na reprezentaci, které jsou omezeny na náklady využité pro reklamní účely a dále náklady vynaložené na pracovní oběd, za předpokladu, že tento oběd byl za účelem získání nových pracovních příležitostí (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016a).

##### Odměny členům dozorčí rady

Odměny členům dozorčí rady (Aufsichtsrat) jsou daňově uznatelné až do výše 50 % (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016a).

##### Tvorba rezerv a opravných položek

Dle Schellekens a kol. (2016) zdanitelný příjem je upravován také o rezervy a opravné položky, a to na základě jejich tvorby a rozpouštění. Daňově uznatelné rezervy jsou vymezeny v zákoně. Ostatní rezervy, které nejsou vymezeny v zákoně, nejsou daňově uznatelné. Mezi nejvýznamnější odčitatelné rezervy patří rezervy na:

- odstupné zaměstnanců,
- vyplácení penzí zaměstnancům,
- očekávané a hrozící ztráty z projektů,
- další neočekávané výdaje.

#### 4.2.7 Daňové pobídky

Zahraniční literatura tuto problematiku popisuje jako *tax incentives*. Z tohoto důvodu byla kapitola pojmenována jako daňové pobídky.

V této kapitole se budu věnovat pobídkám směřovaným na výzkum a vývoj a podporu odborného vzdělávání zaměstnanců. Jedná se o jakousi podporu, stimul

k investici a v našem případě jde o investici vynaloženou na výzkum a vývoj či odborné vzdělávání zaměstnanců.

### **Daňová pobídka na výzkum a vývoj**

Náklady vynaložené na výzkum a vývoj jsou daňově uznatelné. Dále rakouská vláda poskytuje finanční podporu společnostem provádějícím výzkum a vývoj v dané oblasti podnikání prostřednictvím daňového kreditu. S daňovou reformou se sazba zvýšila, a to z 10 % na 12 %. Daňový kredit ve výši 12 % může být uplatněn pouze u nákladů, které vznikly po 31. prosinci 2015.

Daňová pobídka označovaná jako daňový kredit na výzkum a vývoj je uváděna v procentech a počítá se z celkových výdajů vynaložených na výzkum a vývoj (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016b).

Dle Worldwide R&D incentives reference guide (EY, 2014a), je kredit vyplácen rakouskými daňovými úřady na bankovní účet ihned poté, co mají k dispozici znalecký posudek a zároveň jsou schváleny Austrian Research Promotion Agency (FFG, Forschungsförderungsgesellschaft).

### **Podpora odborného vzdělávání zaměstnanců**

V tomto případě v návaznosti na daňovou reformu dochází k úplnému zrušení daňové odpočtu na vzdělávání zaměstnanců. Dřívější možnost uplatnit až 20 % odpočtu nebo až 6 % prémie vynaložených nákladů na podporu vzdělávání tedy již neplatí. Možnost uplatnění odpočtu či získání prémie skončila 1. ledna 2016 (Schellekens a kol., 2016).

#### **4.2.8 Daňová ztráta**

Pro korporace podléhající dani z příjmů právnických osob, může být daňová ztráta převedena do následujících let oproti 75 % získaných příjmů společnosti. Toto převedení není časově omezeno, avšak není povoleno uplatňovat daňovou ztrátu zpětně.

Daňová ztráta nemůže být uplatněna, pokud došlo ke změně identity společnosti, tzn., pokud došlo ke změně ve vlastnictví nebo reorganizaci společnosti (Deloitte, 2016a).

#### **4.2.9 Odpisy**

Nová daňová reforma také přinesla změny v odpisech. Majetek podléhající opotřebení musí být odepisován, a to pouze metodou rovnoměrných odpisů. Jiná metoda zde není přípustná (PKF, 2016). Odepisování majetku začínají v tom roce, kdy je majetek uveden do užívání (Schellekens a kol., 2016). Odpisování dlouhodobého majetku je počítáno ze skutečné životnosti majetku v daném podniku. Pouze u některého majetku jsou sazby a doba odpisování určena zákonem (BMF, 2009).

Majetek s nižší hodnotou, tzn. majetek s pořizovací cenou nepřevyšující 400 EUR, může být odepsán v plné výši v roce pořízení (Deloitte, 2016a).

## Odpisy automobilů

U firemních automobilů je stanovena fixní doba odpisování po dobu 8 let (PKF, 2016). Odpisová sazba činí 12,5 % (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016a).

## Odpisy nemovitostí

Právě v této oblasti došlo ke změnám na základě nové daňové reformy 2015/2016. Při odpisování nemovitostí existovaly 4 sazby v závislosti na typu příjmů. Přehled sazeb před daňovou reformou je sepsán v následující tabulce.

Tab. 1 Přehled sazeb pro odpisování nemovitostí před daňovou reformou

	Odpisová sazba (%)
Podnikatelská a zemědělská činnost	3,0
Banky a pojišťovny	2,5
Jiné podnikatelské činnosti (právnícká činnost, lékaři, spisovatelé)	2,0
Soukromé nemovitosti	1,5

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Spindler-Simader 2015

Od roku 2016 však platí, že všechny nemovitosti využívané pro podnikatelské účely jsou odepisovány sazbou **2,5 %**. Pouze nemovitosti, které jsou v obchodním majetku a jsou pronajímány pro účely bydlení, jsou odepisovány sazbou **1,5 %** (Spindler-Simader, 2015).

Schoenherr (2015) říká, že před zavedenou změnou byly nemovitosti odepisovány v rozmezí od 33,33 (3% odpisová sazba) do 50 let (2% odpisová sazba). Nyní po sjednocení sazby se nemovitosti odpisují jednotnou dobou a to 40 let (2,5% odpisová sazba).

### 4.2.10 Příjmy osvobozené od daně

#### Osvobozené příjmy z přijatých dividend či podílu na zisku

Příjmy v podobě dividend, případně podíly na zisku, přijaté rakouskou společností od jiné rakouské společnosti jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob (není požadována žádná minimální účast); (EY, 2016a).

#### Osvobozené příjmy z dividend a kapitálových zisků s mezinárodní účastí

Příjmy v podobě dividend, či podíly na zisku, přijaté tuzemskou společností od zahraniční společnosti, jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob při splnění následujících podmínek (EY, 2016a):

- minimální účast společnosti 10 %,
- minimální doba držení 1 rok,
- nerezident musí být společnost srovnatelná s rakouskou společností nebo společností uvedenou přímo v EU směrnici (Deloitte, 2016a).

## **Kapitálové příjmy získané z prodeje podílu**

Kapitálové příjmy získané z prodeje podílu u rakouských společností jsou považovány za běžný příjem a podléhají tak základní dani z příjmů právnických osob, která činí 25 % (EY, 2016a).

Kapitálové příjmy získané z prodeje podílu u nerakouských společností mohou být od daně osvobozeny při splnění stejných podmínek jako u příjmů z držby cenných papírů s mezinárodní účastí. Pokud nesplňují podmínky pro osvobození, nahlíží se na tento příjem stejně jako v předchozím případě a podléhá tak dani z příjmů právnických osob a sazbě 25 % (EY, 2016a).

### **4.2.11 Srážková daň**

Podstatou srážkové daně je, že daň je přímo vybírána a odváděna u zdroje. Nová daňová reforma zavádí zvýšení srážkové daně u kapitálových příjmů. Tato daň vzroste z původních 25 % na 27,5 %. Ovšem toto zvýšení má vliv pouze jen na některé příjmy, proto počínaje rokem 2016 existují dvě sazby srážkové daně, a to 25 % a 27,5 % (PwC, 2015).

Sazba daně 25 % se i nadále bude vztahovat na bankovní a spořicí účty. To znamená, že zvýšená sazba se nevztahuje na úroky z bankovních vkladů (KPMG, 2015).

### **Srážková daň u dividend**

Právě na dividendy se vztahuje zvýšení srážkové daně. Obecně lze říci, že dividendy vyplácené rakouskou entitou jejím akcionářům, pokud nedojde k naplnění podmínek pro osvobození, podléhají srážkové dani 27,5 %. Pokud jde o vyplácení dividend další rakouské společnosti, podmínkou pro osvobození je majetková účast 10 %. V případě vyplácení do zemí EU je podmínkou pro osvobození majetková účast 10 % držena minimálně po dobu jednoho roku. (ABA Invest in Austria, 2016).

Tam, kde jsou dividendy vypláceny akcionářům mimo EU, je obecným pravidlem, že tento podíl bude zdaněn srážkovou daní 27,5 %. Pokud se jedná o země, které podepsaly smlouvu o zamezení dvojího zdanění, srážková daň bude snížena v souladu s ustanovením v rámci dané smlouvy. Rakousko má podepsanou tuto smlouvu s více než 80 zeměmi po celém světě (ABA Invest in Austria, 2016).

### **4.2.12 Skupinové zdanění**

Dle World Corporate Tax Guide (EY, 2016a) koncept skupinového zdanění umožňuje kapitálově propojeným společnostem spojit jejich zdanitelný příjem, to znamená, že je možno převádět zisky a ztráty dceřiných společností na mateřské. Při vytvoření skupiny v rámci tohoto režimu je skupina chápána jako jeden daňový subjekt. Skupinové zdanění se vztahuje na domácí i zahraniční firmy (BMF, 2009).

Skupinové zdanění je možno využít pouze za splnění následujících podmínek (BMF, 2009):

- minimálně 50 % kapitálové účasti,
- mateřská společnost je domácí nebo zahraniční společností, se stálou provozovnou zapsanou v obchodním rejstříku Rakouska, ke které lze účast připsat,
- hlasovací práva ve většinovém zastoupení,
- existence skupiny minimálně 3 roky.

Mateřskou společností mohou být korporace s neomezenou daňovou povinností, družstva, pojišťovny či banky. Dále také společnosti v EU s omezenou daňovou povinností nebo společnosti porovnatelné s korporacemi, které mají řídicí management a své sídlo v Evropském hospodářském prostoru. Tyto společnosti musí mít zřízenou pobočku v Rakousku, která je registrovaná v obchodním rejstříku (Deloitte, 2016a).

Členové skupiny mohou být korporace s neomezenou daňovou povinností, družstva a zahraniční korporace srovnatelné s rakouskými korporacemi tzn. srovnatelná právní forma (Deloitte, 2016a)

Podíl na společnosti může být držen přímo či nepřímo prostřednictvím partnership nebo člena skupiny. Pouze korporace (ne partnership) lze kvalifikovat jako členy skupiny (EY, 2016a).

#### 4.2.13 Minimální daň

I když společnost nevykazuje zisk, dle zákona je povinna platit tzv. minimální daň. Minimální daň je odvozena jako 5 % ze zákonem stanovené minimální výše základního kapitálu společnosti (Businessinfo, 2016a). Pro společnost s ručením omezeným tato daň činí 1750 EUR. Pro akciovou společnost je tato daň stanovena na 3500 EUR. Minimální daň může být započtena oproti budoucí daňové povinnosti (EY, 2016a).

Na nově vytvořené společnosti, konkrétně společnosti s ručením omezeným, které byly založeny po datu 30. června 2013, se vztahuje tzv. snížená minimální daň. U těchto společností je minimální daň 500 EUR ročně po dobu prvních 5 let od jejich založení a dále 1000 EUR pro následujících dalších 5 let. Tato snížená minimální daň je označována jako „foundation privilege“ (Gründungsprivilegierung); (EY, 2016a). Dané ustanovení vychází z novelizace zákona o korporacích z roku 2013, které snížilo minimální výši základního kapitálu společnosti, a to z 35 000 EUR na 10 000 EUR. Toto ustanovení bylo následující rok opět zrušeno a minimální výše základního kapitálu se opět vrátila na původních 35 000 EUR (EY, 2014b).

Pro akciovou společnost činí minimální výše základního kapitálu 70 000 EUR (Deloitte, 2016a).

Společnosti s omezenou daňovou povinností nejsou plátcí minimální daně (PKF, 2016).

## 5 Praktická část

### 5.1 Shluková analýza

K dosažení cíle komparace daňové zátěže podnikatelského subjektu v České republice a Rakousku bude využita metoda shlukové analýzy. Cílem této metody je na základě vybraných proměnných, které odrážejí daňové zatížení zemí se zaměřením na korporátní daň, vytvořit shluky podobných si států. Ke shlukování dojde za pomoci hierarchického aglomerativního postupu. Česká republika a Rakousko budou srovnávány v rámci hospodářského celku EU se všemi jeho 28 členy.

Mezi české autory, kteří pojednávají o podobné problematice, patří Rybová (2015), která poskytuje jakýsi návod pro aplikaci shlukové analýzy v oblasti daní. Mimo jiné zde uvádí možné příklady pro výběr proměnných, které mohou vstupovat do shlukové analýzy. Cílem této práce je porovnání daňové zátěže včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění, proto byla vybrána proměnná podíl sociálních příspěvků na HDP. Mezi další zahraniční publikaci zabývající se podobným tématem patří *Classification of EU countries in the context of corporate income tax* (Andrejovká, Hudková, 2016). Obě dvě publikace zařazují proměnné sazbu daně z příjmů právnických osob a složenou daňovou kvótu. Ani jedna z publikací neuvádí administrativní zátěž jako proměnnou, vstupující do shlukové analýzy. Ovšem nejen placení daní a sociálních příspěvků tvoří zátěž pro podnikatelské subjekty, ale také i administrativa spojená s výběrem a placením daní. Z tohoto důvodu byla vybrána proměnná hodiny potřebné pro přípravu a výběr daní.

Pro účely shlukové analýzy je pracováno s daty dostupnými na webových stránkách Eurostatu, KPMG, PWC a The World Bank pro rok 2015, které jsou následně zpracovány a vyhodnocovány v programu Microsoft Excel 2010 a STATISTICA 12.

#### 5.1.1 Vstupní matice dat, výběr proměnných

Kvantitativní proměnné, které byly do této analýzy zvoleny, před jejich standardizací jsou poměrové a spojitě. Při volbě typu proměnných bylo potřeba odlišit, zda se jedná o intervalové či poměrové proměnné.

Intervalová proměnná od poměrové se liší „absolutní nulou“, tj. pokud 0 vyjadřuje u dané proměnné nepřítomnost jevu (např. hmotnost), pak se jedná o poměrovou proměnnou, jinak (např. teplota ve stupních Celsia) se jedná o proměnnou intervalovou, kde je 0 obvykle záležitostí úmluvy. Na základě této podmínky bylo rozhodnuto, že se jedná o poměrové proměnné.

V rámci cíle práce byly zvoleny následující proměnné:

- základní sazba daně z příjmů právnických osob,
- hodiny potřebné k přípravě a výběru daní,
- podíl korporátní daně na HDP (%),
- podíl sociálních příspěvků na HDP (%),
- složená daňová kvóta (% HDP, včetně soc. příspěvků).

## **Základní sazba daně z příjmů právnických osob**

Korporátní daň je daň ze zisku korporací, v českém právním prostředí známá jako daň z příjmů právnických osob. Tato daň je daní přímou důchodovou a jejím předmětem jsou veškeré příjmy z činností korporací a příjmy, jež plynou z nakládání s majetkem. Podléhají jí všechny právnické osoby. Daň ze zisku korporací je zavedena ve většině daňových systémů, tedy i ve všech státech Evropské unie. Její existenci ovlivňuje skutečnost, že obchodní korporace má právní subjektivitu a schopnost ovlivňovat ekonomické procesy, a měla by tudíž platit daň.

Sazba korporátní daně bývá upravena příslušným daňovým zákonem. Sazby se mezi jednotlivými členskými zeměmi významně liší. Někde jsou uplatněny dokonce dvě korporátní daňové sazby, například jde-li o rozdělený nebo nerozdělený zisk. Kromě základní korporátní daňové sazby mají některé země EU do daňové sazby zahrnuty různé daňové přírážky, jež mají přechodný charakter (například získání finančních prostředků na odstranění následků živelné pohromy). Vedle základních sazeb korporátní daně zavádí řada zemí v jistých případech také snížené sazby daně z příjmů korporací (často za účelem například podpory drobných a středních podniků). Dalším typem jsou zvláštní sazby daně z příjmů korporací uplatňované u určitých typů korporací (například u penzijních fondů). Některé státy rovněž uplatňují i minimální daň z příjmů korporací, jež stanovují minimální povinnou výši daně (Blechová, 2014).

Pro účely mé analýzy byla použita základní sazba daně z příjmů korporací, dostupná na webových stránkách KPMG (KPMG, 2016a). V tabulce označené pod písmenem A.

## **Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní**

Doba pro vypracování a placení daní je vyjádřena v hodinách za rok, to znamená, jaký je potřebný čas k přípravě, placení a evidování daní (Trading Economics, 2016a). Daně v různé podobě existují již od nepaměti a prošly historickým vývojem. To ovšem přineslo rozsáhlost a složitost legislativy, která je s daněmi spojena. Je právem, spíše však povinností každého státu, aby nastavil podmínky ke správnému výběru daní. Ukazatel hodiny potřebné k přípravě a výběru daní vyjadřuje náročnost platby daní jednotlivých daňových systémů zemí EU.

Data jsou dostupná v analýze Paying Taxes 2017, vypracované PwC a World Bank Group (PwC a World Bank Group, 2016). V tabulce označené pod písmenem B.

## **Podíl daně z příjmů právnických osob na HDP (%)**

Ukazatel vyjadřuje podíl příjmů korporátní daně jednotlivých zemí EU k hrubému domácímu produktu v procentech. V posledních letech dochází v polovině členských zemí Evropské unie ke snižování sazby daně z příjmů právnických osob (KPMG, 2016a).

Vlády se tak snaží vytvářet firmám co nejvýhodnější prostředí k dalšímu investování peněžních prostředků a zaměstnávání dalších pracovníků. Když se daří



podnikání, tak na tom profitují nejenom firmy, ale i stát a občané. Světovým trendem je tak snižování daňové zátěže firem i z důvodu přívětivosti daného regionu či země pro společnosti v rámci rozhodování o výhodnosti či nevýhodnosti zde investovat. Není to však jen pohled na tzv. „daňové ráje“, ale určitě to je i o konkurenceschopnosti a nastavení pravidel a podpory podnikání v jednotlivých státech (Česká spořitelna, 2013).

Data pro analýzu jsou dostupná na webových stránkách Eurostatu (Eurostat, 2016a). V tabulce označené pod písmenem C.

### **Podíl sociálních příspěvků na HDP (%)**

Jedná se o jednu z nejmladších daní (Kubátová, 2015). Při srovnání České republiky s ostatními státy EU jsou uváděny údaje jako hrubý domácí produkt, cenové indexy nebo veřejný dluh. Mnohým lidem však tyto ukazatele moc neřeknou. Pokud nás zajímá, jestli si vyděláme víc, zaplatíme a odvedeme státu míň nebo dostaneme víc na dávkách, je důležitý ukazatel – podíl sociálních příspěvků na HDP. Kromě daní musíme zaplatit také **sociální příspěvky neboli sociální pojištění**. Část platí zaměstnanec a část zaměstnavatel, pokud jsme osobou samostatně výdělečně činnou, je to jen na nás. Ani jinde v Evropě nejsou lidé těchto příspěvků ušetřeni. Sociální příspěvky jsou příjmem státu, jenž pochází z produktivní činnosti (sociální příspěvky jsou odvozeny od příjmů z produktivní činnosti), ale je po přerozdělení určen těm, kteří se produktivní činnosti neúčastní – důchodci, nezaměstnaní, děti atd. (Peníze, 2004).

EU poskytuje společná pravidla, která chrání práva občanů v oblasti sociálního zabezpečení při pobytu v ostatních zemích EU. Evropská pravidla koordinace sociálního zabezpečení nenahrazují vnitrostátní systémy. Členské země rozhodují o tom, kdo bude podle jejich právních předpisů pojištěn, jaké dávky budou vypláceny a za jakých podmínek (Evropská komise, 2016).

Data byla převzata z Eurostatu (Eurostat, 2016a). V tabulce označené pod písmenem D.

### **Složená daňová kvóta (% z HDP, včetně soc. příspěvků)**

Složená daňová kvóta vyjadřuje podíl všech daní a příspěvků na sociální zabezpečení na HDP. V rámci členských zemí EU se výrazně liší. Průměr EU je nyní na 40 % a rok od roku postupně roste.

Složená daňová kvóta má velký význam i pro srovnání daňových systémů členských zemí EU. Je zatím nejkomplexnějším ukazatelem a překonává rozdílnou konstrukci daní (sazba daní je pouze jedna z proměnných). Význam mají také rozdílně konstruované daňové základy, systémy výjimek a odčitatelné položky, jež jsou jiné v každé zemi a často bývají i politicky motivované. Můžeme považovat výši daňové sazby za důležitou informaci například pro investora ohledně jeho podnikatelských záměrů, ale pro srovnání daňových systémů nepoužitelnou. Proto je daňová kvóta významná, neboť udává celkové zatížení subjektů dané země (Šafránek, 2016).

Zdrojem pro tato data je Eurostatu (Eurostat, 2016a). V tabulce označené pod písmenem E.

Tab. 2 Vstupní data

	<b>A</b> <b>(%)</b>	<b>B</b> <b>(v hodinách)</b>	<b>C</b> <b>(% z HDP)</b>	<b>D</b> <b>(% z HDP)</b>	<b>E</b> <b>(% z HDP)</b>
<b>Belgie</b>	33,9	161	3,4	16,7	47,5
<b>Bulharsko</b>	10,0	453	2,1	7,9	29,0
<b>Česká republika</b>	<b>19,0</b>	<b>234</b>	<b>3,4</b>	<b>14,6</b>	<b>34,4</b>
<b>Dánsko</b>	23,5	130	2,7	1,0	47,9
<b>Estonsko</b>	20,0	84	2,1	11,6	34,1
<b>Finsko</b>	20,0	93	2,2	12,9	44,1
<b>Francie</b>	33,3	139	2,6	18,9	47,9
<b>Chorvatsko</b>	20,0	206	1,9	11,9	37,6
<b>Irsko</b>	12,5	82	2,7	4,5	24,4
<b>Itálie</b>	31,4	240	2,0	13,3	43,5
<b>Kypr</b>	12,5	127	5,9	8,4	33,0
<b>Litva</b>	15,0	171	1,5	11,9	29,4
<b>Lotyšsko</b>	15,0	169	1,6	8,7	29,5
<b>Lucembursko</b>	29,2	55	4,5	12,2	39,1
<b>Maďarsko</b>	19,0	277	1,7	13,2	39,2
<b>Malta</b>	35,0	139	6,7	6,8	34,7
<b>Německo</b>	29,6	218	2,4	16,5	40,0
<b>Nizozemsko</b>	25,0	119	2,7	14,7	38,2
<b>Polsko</b>	19,0	271	1,8	13,5	33,3
<b>Portugalsko</b>	21,0	243	3,1	11,6	37,0
<b>Rakousko</b>	<b>25,0</b>	<b>131</b>	<b>2,3</b>	<b>15,4</b>	<b>44,4</b>
<b>Rumunsko</b>	16,0	161	2,3	8,1	28,0
<b>Řecko</b>	29,0	193	2,2	13,9	39,6
<b>Slovensko</b>	22,0	192	3,7	14,0	32,4
<b>Slovinsko</b>	17,0	245	1,5	14,8	37,1
<b>Spojené království</b>	20,0	110	2,5	7,8	34,9
<b>Španělsko</b>	28,0	152	2,4	12,3	34,6
<b>Švédsko</b>	22,0	122	3,0	3,7	44,2

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

### 5.1.2 Korelace mezi proměnnými

Pro zpracování analýzy je potřeba vyšetřit, zda se mezi proměnnými nevyskytuje korelace, tzn. síla lineární závislosti mezi dvěma proměnnými.

Data byla otestována na normální rozdělení pomocí Shapiro-Wilkova testu na hladině významnosti 0,05. Hypotézy byly stanoveny následně:

- H0: Data mají normální rozdělení
- H1: Data nemají normální rozdělení

Zamítáme nulovou hypotézu, pokud je p-hodnota menší než hladina významnosti 0,05. Tedy na základě p-hodnoty bylo prokázáno normální rozdělení u základní sazby daně z příjmů právnických osob, podílu sociálních příspěvků na HDP a u složené daňové kvóty. Naopak u hodin potřebných k přípravě a výběru daní a podílu korporátní daně na HDP se jedná o data, která nemají normální rozdělení.

Tab. 3 Test normálního rozdělení

	Shapiro-Wilkův test	p-hodnota
<b>A</b>	0,9627	0,4034
<b>B</b>	0,8961	<b>0,0093</b>
<b>C</b>	0,7949	<b>0,00009</b>
<b>D</b>	0,9507	0,2068
<b>E</b>	0,9692	0,5587

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12

Pro zhodnocení korelace mezi proměnnými bude využit Spearmanův pořadový koeficient, jelikož není citlivý na výskyt vybočujících hodnot a nevyžaduje normální rozdělení dat tak jako Pearsonův koeficient (PřF UK, 2008). Pokud se korelace mezi proměnnými prokáže, je potřeba zhodnotit z věcného hlediska na základě znalostí problematiky, které proměnné do analýzy budou zařazeny. Korelaci je možno zhodnotit pouze i ze statistického hlediska (Řezanková, 2009).

Tab. 4 Spearmanovy korelace

Proměnná	Spearmanovy korelace (data 2015) Označ. korelace jsou významné na hl. $p < ,05000$				
	Základní sazba daně	Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní	Podíl korporátní daně na HDP	Podíl sociálních příspěvků na HDP	Složená daňová kvóta
Základní sazba daně	1,0000	-0,1262	0,3742	0,4025	0,7111
Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní	-0,1262	1,0000	-0,3501	0,3033	-0,1541
Podíl korporátní daně na HDP	0,3742	-0,3501	1,0000	-0,1193	0,0969
Podíl sociálních příspěvků na HDP	0,4025	0,3033	-0,1193	1,0000	0,3875
Složená daňová kvóta	0,7111	-0,1541	0,0969	0,3875	1,0000

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12

Korelace by se dala považovat za neúnosnou, pokud je vyšší než 0,8. Tato hranice nebyla překročena u žádných proměnných. Zvýšená korelace se projevuje mezi:

- základní sazbou daně x podílem korporátní daně na HDP,
- základní sazbou daně x podílem sociálních příspěvků na HDP,
- základní sazbou daně x složenou daňovou kvótou,
- podílem sociálních příspěvků na HDP x složenou daňovou kvótou.

Pokud by data byla testována na hladině významnosti 1 %, korelace by se prokázala pouze mezi základní sazbou daně a složenou daňovou kvótou. Proto bude věnována pozornost pouze této závislosti, která překračuje hodnotu 0,7. V rámci posouzení z věcného hlediska obě proměnné ovšem podávají jinou informaci o daňové zátěži, a proto bylo rozhodnuto obě proměnné v analýze ponechat a pracovat s nimi i nadále.

### 5.1.3 Standardizace dat

Jelikož data vstupující do shlukové analýzy mají rozdílné jednotky a bylo by obtížné je takto srovnávat, byla provedena transformace dat. V následující tabulce jsou vyjádřena standardizovaná data.

Tab. 5 Standardizovaná data

	A	B	C	D	E
<b>Belgie</b>	-1,79	3,44	-0,51	-0,85	-1,29
<b>Bulharsko</b>	-0,47	0,72	0,57	0,74	-0,44
<b>Česká republika</b>	-0,33	-1,14	-0,54	0,02	-0,48
<b>Dánsko</b>	-1,42	-1,16	-0,03	-1,66	-2,02
<b>Estonsko</b>	0,98	0,22	-0,48	0,58	0,39
<b>Finsko</b>	0,84	-0,29	-0,28	0,20	-0,40
<b>Francie</b>	1,61	-0,45	-0,09	1,78	1,71
<b>Chorvatsko</b>	0,18	-0,57	-0,07	-2,48	1,71
<b>Irsko</b>	-1,06	-0,08	-0,95	-0,66	-1,21
<b>Itálie</b>	-1,06	-0,06	-0,99	0,11	-1,23
<b>Kypr</b>	1,08	0,53	-0,32	1,20	0,45
<b>Litva</b>	-0,47	1,26	-0,87	0,42	0,33
<b>Lotyšsko</b>	1,02	-1,50	1,41	0,17	0,31
<b>Lucembursko</b>	1,86	-0,45	3,21	-1,11	-0,38
<b>Maďarsko</b>	-1,42	-0,60	2,60	-0,72	-0,65
<b>Malta</b>	0,40	-0,70	-0,02	0,78	0,18
<b>Německo</b>	-0,33	0,38	-0,70	0,11	0,08
<b>Nizozemsko</b>	0,40	-0,55	-0,34	0,93	1,16
<b>Polsko</b>	-0,47	1,18	-0,74	0,49	-0,60
<b>Portugalsko</b>	-0,18	0,84	0,31	0,03	-0,01
<b>Rakousko</b>	1,71	-0,18	0,50	1,26	1,65
<b>Rumunsko</b>	-0,91	-0,18	-0,33	-0,80	-1,44
<b>Řecko</b>	1,33	0,80	-0,58	0,44	1,01
<b>Slovensko</b>	-0,77	0,20	-1,05	0,81	0,00
<b>Slovinsko</b>	-0,04	0,86	0,81	0,61	-0,75
<b>Spojené království</b>	-0,33	-0,81	-0,22	-0,87	-0,35
<b>Španělsko</b>	-0,33	-1,02	-0,47	0,34	1,11
<b>Švédsko</b>	-0,04	-0,66	0,18	-1,84	1,12

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

### 5.1.4 Měření podobnosti

V této části analýzy je třeba rozhodnout, na základě které míry vzdálenosti budou data shlukována. Jak již bylo uvedeno, k nejčastěji používané patří právě **Euklidovská vzdálenost**.

Pro standardizovaná data, se kterými bude pracováno, je tato vzdálenost vhodná, a proto bude použita právě tato míra vzdálenosti.

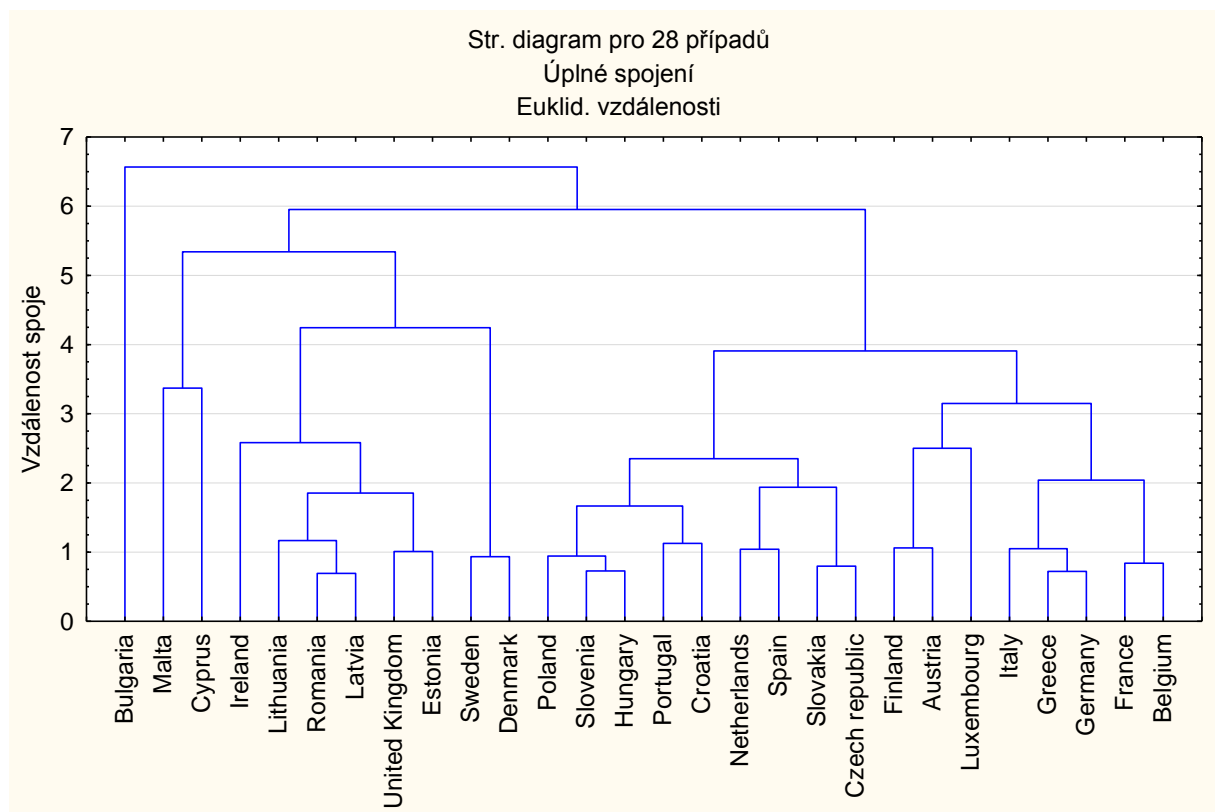
### 5.1.5 Volba metody shlukování

Při zpracování shlukové analýzy byla použita pro shlukování **metoda nejvzdálenějšího souseda**, tvořící shluky na základě maximální vzdálenosti, která mezi objekty existuje.

### 5.1.6 Provedení shlukové analýzy

Po vykonání všech kroků předcházejících shlukové analýze, jako volba postupu shlukování, volba vstupních dat, ověření korelace, standardizace dat, volba míry vzdálenosti a metody shlukování, může dojít k samotné shlukové analýze.

Po vložení standardizovaných dat do programu STATISTICA 12, byl vytvořen následující dendrogram. Dendrogram byl vytvořen hierarchickým aglomerativním postupem s Euklidovskou vzdáleností metodou nejvzdálenějšího souseda.



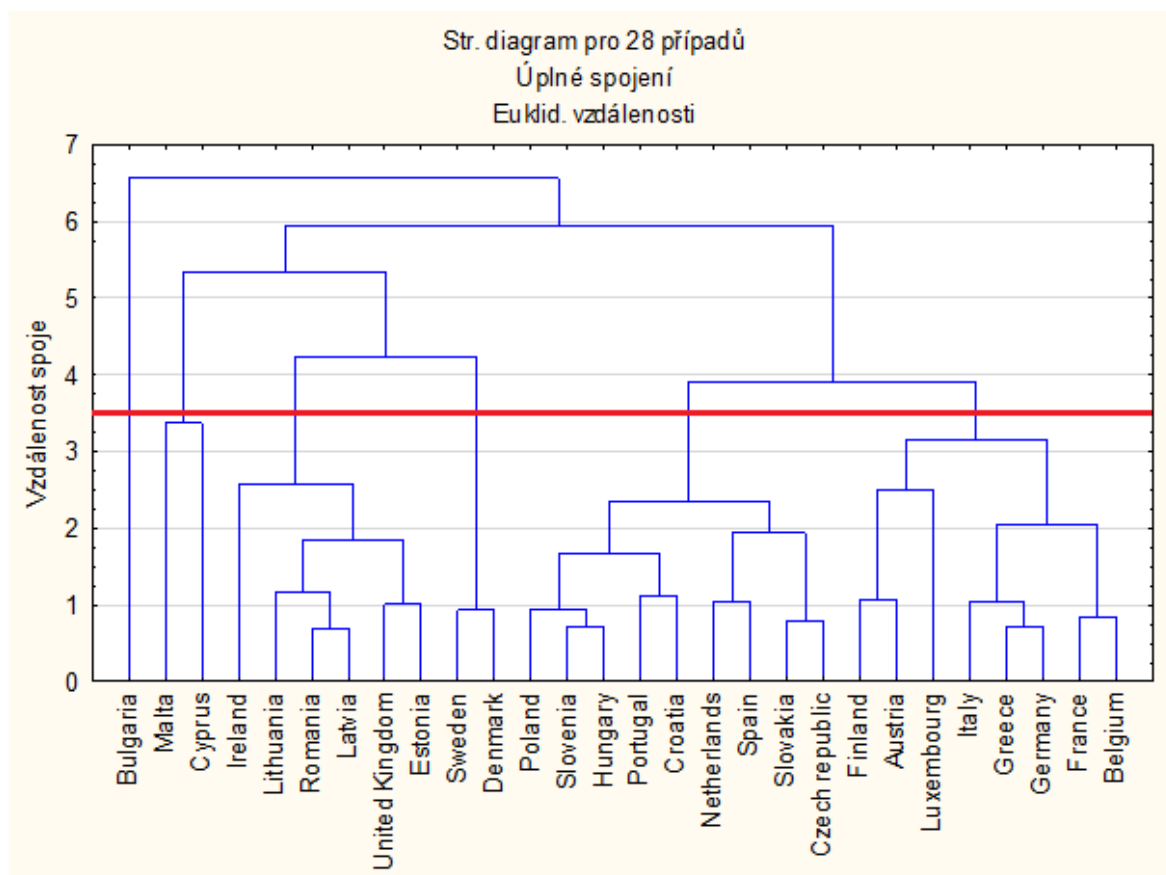
Obr. 2 Výsledný dendrogram

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

### 5.1.7 Tvorba shluků

Na základě výsledného dendrogramu, může dojít k rozhodnutí o výsledném počtu shluků. Rozhodnutí o optimálním počtu shluků závisí na rozhodnutí autora.

V tomto případě byla vzdálenost stanovena na 3,5. Při tomto nastavení dochází k rozdělení na celkem 6 shluků. Pokud by byla hranice nastavena na nižší, došlo by k rozdělení na příliš mnoho malých shluků a země by byly rozděleny po dvojicích či trojicích, což není v tomto případě žádoucí. Naopak při nastavení větší vzdálenosti by došlo ke spojení zemí do příliš velkých shluků.



Obr. 3 Výsledný dendrogram s vytvořenými shluky

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

Po nastavení vzdálenosti na 3,5 došlo k následnému rozdělení:

1. Shluk: Bulharsko
2. Shluk: Dánsko, Švédsko
3. Shluk: Česká republika, Španělsko, Chorvatsko, Maďarsko, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Slovensko, Slovinsko
4. Shluk: Estonsko, Litva, Lotyšsko, Rumunsko, Irsko, Spojené království

5. Shluk: Belgie, Německo, Řecko, Francie, Itálie, Lucembursko, Rakousko, Finsko
6. Shluk: Kypr, Malta

### Shluk 1

První shluk je tvořen pouze jedním státem - Bulharskem. Bulharsko vstoupilo do EU spolu s Rumunskem v roce 2007. Jeho odlišnost od ostatních zemí je dána především nízkou sazbou daní, ale vysokou administrativní složitostí systému. Bulharsko zdaňuje příjmy právnických osob sazbou 10 % a jedná se tak o nejnižší sazbu daně v EU. K poslednímu snížení došlo v roce 2007 z původních 15 % na nynější sazbu. Bulharsko láká zahraniční investory nejen na nízkou sazbu daně, ale i na výhodné podmínky pro založení společnosti nebo zvýhodněné daňové podmínky pro vymezené druhy společností (NoMore Tax, 2015). Složená daňová kvóta 29 % je také velmi nízká oproti průměru EU činícímu 40 %. Z toho je podíl korporátní daně na HDP 2,1 %. Je patrné, že i zátěž na odvodech sociálního zabezpečení není vysoká a tvoří pouhých 7,9 %, což je také jedno z nejnižších zatížení v EU. Opakem je počet hodin na přípravu a výběr daní, který činí rekordních 453 hodin, ovšem korporátní daň se na administrativní zátěži projevuje nejméně, a to pouhými 32 hodinami. Největší podíl mají daně z příjmů fyzických osob s 256 hodinami.

Tab. 6 Popisné statistiky shluk 1

Proměnná	Shluk=1 Popisné statistiky (data 2015)				
	Počet	Průměr	Max.	Min.	Sm. odch.
<b>A</b>	1	10,00	10,00	10,00	
<b>B</b>	1	453,00	453,00	453,00	
<b>C</b>	1	2,13	2,13	2,13	
<b>D</b>	1	7,87	7,87	7,87	
<b>E</b>	1	29,01	29,01	29,01	

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

### Shluk 2

Druhý shluk tvoří Dánsko a Švédsko. Jedná se o ekonomicky silné státy. V porovnání se členy EU mají nejvyšší HDP na osobu (Eurostat, 2016b). Tyto státy pojí dohromady především geografická poloha. Patří do skupiny severovýchodních států, pro které je charakteristická velmi propracovaná sociální politika a s ní spojené vysoké sociální dávky, které jsou vypláceny právě z vybíraných daní. Dánsko je proto na první příčce v celkové daňové zátěži, která činila v roce 2015 47,9 %. Dánsko zde zaznamenalo poměrně vysoký pokles oproti minulému roku o necelá 3 %. Švédsko se také řadí na přední příčky se svojí vysokou daňovou zátěží činící 44,2 %. I když se Dánsko i Švédsko vyznačují vysokou daňovou zátěží, podíl korporátní daně není tak vysoký. V Dánsku je to 2,7 % a ve Švédsku 3 %. V těchto zemích je vysoké sociální zabezpečení, ale podíl sociálních příspěvků na HDP není pro poplatníky vyso-



ký. U Švédska jde o 3,7 % a v případě Dánska s 1 % se jedná o nejnižší hodnotu v EU.

Obě země se vyznačují nízkou administrativní složitostí daňového systému. Jednoduchost daňové legislativy, spolupráci s veřejnou správou, výborné pracovní i podnikatelské podmínky dokazují následující čísla (Parlamentní listy, 2012). Hodiny potřebné k daňové administrativě v Dánsku činí ročně 130 hodin a ve Švédsku 122 hodin. Zajímavostí je, že ve Švédsku se společnosti na celkovém čísle podílejí dvojnásobným počtem hodin než v Dánsku. Důvodem by mohlo být od roku 2014 v Dánsku zavedení povinnosti vyplňovat daňová přiznání elektronicky a otevření online systému pro vyplňování daňových přiznání v roce 2015 (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016c).

Obě země mají srovnatelnou sazbu daně pro právnické osoby. V Dánsku je to 23,5 % a ve Švédsku 22 %. Dánsko mělo sazbu daně po řadu let 25 %, ale od roku 2014 zaznamenává pokles. I Švédsko sazbu korporátní daně snižuje, a to od roku 2013 na 22 % z původních 26,3 %.

Tab. 7 Popisné statistiky shluk 2

Proměnná	Shluk=2 Popisné statistiky (data 2015)				
	Počet	Průměr	Max.	Min.	Sm. odch.
<b>A</b>	2	22,75	22,00	23,50	1,06
<b>B</b>	2	126,00	122,00	130,00	5,66
<b>C</b>	2	2,82	2,67	2,97	0,21
<b>D</b>	2	2,36	1,02	3,71	1,90
<b>E</b>	2	46,05	44,20	47,90	2,62

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

### Shluk 3

Třetí nejpočetnější shluk je tvořen osmi státy. Jedná se o přímořské státy Španělsko, Portugalsko, Chorvatsko, Slovinsko a postsocialistické země Českou republiku, Maďarsko, Polsko a Slovensko. Do roku 1991 byly tyto státy členy RVHP a do EU přistoupily až v roce 2004. Jedinou výjimku ve shluku tvoří Nizozemsko, které s ostatními státy nemá geografickou ani historickou podobnost. Tato skupina států se vyznačuje relativně vysokou časovou náročností na přípravu a výběr daní. Celková daňová zátěž se pohybuje pod průměrem EU. Podíváme-li se do dendogramu, je viditelné, že shluk byl vytvořen spojením dvou menších shluků. První z nich je tvořen Maďarskem, Polskem, Slovinskem a Chorvatskem. V dalším shluku je Nizozemsko, Španělsko, Portugalsko, Slovinsko a Česká republika.

Maďarsko procházelo a prochází řadou daňových změn, nejnovější změny proběhly v roce 2016 (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016d). Administrativní náročnost je 277 hodin ročně a je druhá nejvyšší v EU. Maďarsko rozlišuje dvě sazby daně z příjmů právnických osob, a to 10 % pro malé a střední podniky (do 500 HUF) a 19 % pro ostatní společnosti. Od roku 2017 sníží sazbu daně pro malé

a střední podniky na 9 % a stane se tak zemí s nejnižší sazbou daně v EU. Překoná i Bulharsko s 10% daní (Quartz, 2016). Celkové daňové zatížení v Maďarsku je 39,2 %, podíl korporátní daně na HDP činí 1,7 %. Podíl sociálních příspěvků na HDP je 13,2 %, což je stejné jako průměr EU.

Ekonomika v Polsku dosáhla významného pokroku v průběhu poledních dvaceti let, nicméně podle OECD je do budoucna potřebná rozsáhlá daňová reforma (Public Finance International, 2016). Polsko má časově druhou nejnáročnější agendu výběru daní v celém shluku, která je 271 hodin ročně. Dle komentáře The World Bank (2015) se umístění v žebříku administrativní náročnosti rok od roku zlepšuje a je to důkaz, že se polský daňový systém mění k lepšímu. Zato celkové daňové zatížení je druhé nejnižší ve shluku s hodnotou 33,3 %. Podíl korporátní daně na HDP je 1,8 % a podíl sociálních příspěvků 13,5 %. Od roku 2004 je sazba daně z příjmů právnických osob konstantních 19 %.

Slovinsko, které přistoupilo do EU v roce 2004, bylo ještě do roku 2013 postihnuo ekonomickou krizí. Složená daňová kvóta ve Slovinsku je 37,1 %, Podíl korporátní daně 1,5 % je spolu s Litvou nejnižší v celé EU a tak i nejnižší ve shluku. Podíl sociálních příspěvků 14,8 % je ale nejvyšší ve skupině a také nad průměrem EU. Nynější sazba korporátní daně je 17 %. Daňová reforma na rok 2017 ovšem přinese zvýšení této sazby na 19 %. Reforma se bude týkat i změn ve zdaňování fyzických osob (Tax-News, 2016).

Daňová zátěž v Portugalsku je 37 %. Z toho podíl korporátní daně na HDP 3,1 % je nejvyšší v celé skupině. Podíl sociálních příspěvků na HDP je 11,6 %. V roce 2015 sazba daně poklesla z 23 % na 21 % a zůstala tak i pro rok 2016. Administrativní zátěž je 243 hodin ročně a korporátní daň se podílí na celkovém počtu hodin 63 hodinami.

Chorvatsko je nejmladší zemí, která přistoupila do EU v roce 2013. V tomto roce byl proveden vůbec první výzkum (Perspectives of tax reforms in Croatia: expert opinion surfy), publikovaný v roce 2014, týkající se daňové problematiky, jehož cílem bylo zjistit názory daňových odborníků na tehdejší daňový systém. Dle výzkumu uplynulo již dvacet let od první velké daňové reformy v Chorvatsku. Další reforma v roce 2001 byla zaměřena především na daně z příjmů právnických a fyzických osob. Nyní v roce 2016 chorvatská vláda opět projednává daňovou reformu, kde je mimo jiné plánované snížení sazby korporátní daně z 20 % na 18 %. Celkové daňové zatížení v Chorvatsku je 37,6 %. Podíl korporátní daně je 1,9 % a podíl sociálních příspěvků 11,9 %. Veškeré údaje jsou pod průměrem celé skupiny. Administrativní zátěž v Chorvatsku je 206 hodin ročně.

Dále shluková analýza pojí dohromady Nizozemsko spolu se Španělskem jako státy si nejméně podobné. Podle některých analýz se španělská ekonomika navrátí do původního stavu před krizí až v roce 2017. V návaznosti na finanční krizi se Španělsko od roku 2014 snaží o provedení rozsáhlé daňové reformy (BusinessInfo, 2016b). Reforma nabyla účinnosti 1. ledna 2015 a přinesla mnoho změn španělského daňového systému. Týkala se především změn u daně z příjmů fyzických i právnických osob, DPH, daně z příjmů nerezidentů a ekologické a spotřební daně (BusinessInfo, 2016b).

O Nizozemsku se hovoří jako o zemi s velmi příznivým daňovým systémem pro mezinárodní společnosti, které mohou být daňově zvýhodněny (Fučík & partneři, 2014). Ještě v roce 2015 byl rozdíl v základní sazbě daně mezi Nizozemskem a Španělskem. Ve Španělsku byla ovšem od roku 2016 sazba snížena na 25 % a nyní mají země příjem právnických osob zdaněný stejnou sazbou. Celková daňová zátěž je vyšší v Nizozemsku o 3,6 %. Stejně tak i poměr korporátní daně a sociálních příspěvků na HDP je v Nizozemsku vyšší. Nizozemsko vynaloží na veškerou přípravu a výběr daní 119 hodin ročně a je tak 6. zemí v EU s nejnižší administrativní zátěží. Španělsko vynaloží na tuto agendu 155 hodin ročně. U Nizozemska se tato hodnota od roku 2011 skoro nemění, naopak u Španělska dochází ke snižování časové náročnosti.

Česká republika je v dendrogramu nejbližší spojená se Slovenskem. Země pojí především jejich historie a společný vývoj. Slovensko od roku 2013 zrušilo rovnou daň a zvýšilo sazbu daně z 19 % na 23 %. Tato sazba daně vydržela pouze rok a od roku 2014 je 22 %. Česká republika zdaňuje příjem právnických osob sazbou 19 %. V České republice je celkové daňové zatížení vyšší než na Slovensku, ovšem podíl korporátní daně je na Slovensku vyšší než v České republice. Obě země mají relativně vysoký podíl odvodů na sociální zabezpečení nad 14,5 % a přesahují tak průměr EU. Časová náročnost na Slovensku je o 42 hodin nižší než v České republice.

Tab. 8 Popisné statistiky shluk 3

Proměnná	Shluk=3 Popisné statistiky (data 2015)				
	Počet	Průměr	Max.	Min.	Sm. odch.
<b>A</b>	9	21,11	17,00	28,00	3,44
<b>B</b>	9	215,44	119,00	277,00	53,41
<b>C</b>	9	2,48	1,47	3,74	0,82
<b>D</b>	9	13,41	11,57	14,84	1,24
<b>E</b>	9	35,99	32,40	39,20	2,37

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

## Shluk 4

Čtvrtý shluk tvoří Spojené království, Irsko a pobaltské státy spolu s Rumunskem. Skupina vykazuje podprůměrné hodnoty v rámci celé EU. Ve srovnání s celkovým průměrem daňové zátěže EU 40 % je průměr skupiny 30 %. Dále i odvody na sociální zabezpečení jsou nízko pod průměrem EU. Pozitivní jsou také v rámci EU podprůměrné hodiny potřebné k přípravě a výběru daní.

Země Spojené království a Irsko pojí především geografická poloha a společný vstup do EU v roce 1973. Spojené království je prozatím druhou největší ekonomikou v EU, měřeno v nominální hodnotě HDP (Statistics Times, 2016). Irsko má zase v rámci shluku nejvyšší HDP na osobu. Ve Spojeném království byla sazba korporátní daně v roce 2014 snížena z 23 % na 21 % a v následujícím roce byla dále snížena na 20 %. Oproti tomu Irsko láká zahraniční investory na nízkou sazbu této daně 12,5 %. Výrazný rozdíl je v hodinové administrativní zátěži obou států. Zatímco Irsko na zpracování daňové agendy potřebuje 82 hodin, Spojené království 110 hodin. Společnosti ve Spojeném království musí daňové přiznání vyplňovat elektronicky (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016e). Podíl korporátní daně je v obou zemích srovnatelný. Zátěž v podobě sociálních příspěvků je také v obou případech velmi nízká a je pod průměrem shluku. U Irska jde o nejnižší ve shluku.

Pobaltské státy Estonsko, Litva a Lotyšsko přistoupily do EU v roce 2004. Všechny tři země byly velmi zasaženy finanční krizí a zaznamenaly nejvyšší hospodářský pokles v EU. Avšak díky razantním strukturálním reformám došlo k rychlému obnovení růstu (Anders Åslund (PIIE), 2011). Estonsko má odlišnou sazbu daně než zbývající dva státy. Od roku 2005 zde byl zahájen proces postupného snižování korporátní daně, který byl přerušen právě finanční krizí (BusinessInfo, 2016c). V roce 2014 byla sazba daně 21 %, ale o rok později již klesla na 20 %. Litva a Lotyšsko mají již dlouhou řadu let sazbu daně 15 %. Po vstupu Lotyšska v roce 2014 do Eurozóny se mluví o nově vznikajícím „daňovém ráji“ (Akont Trust, 2013). Celkové daňové zatížení je ve všech třech zemích nízké a pod průměrem EU. Za Litvou a Lotyšskem v nízké daňové zátěži je pouze Bulharsko a Rumunsko. Nejinak je tomu i u zátěže na odvodech na sociální zabezpečení. Časová náročnost se ale u těchto zemí také liší. Hodnoty u Litvy a Lotyšska jsou vyšší než průměr celého shluku. V Estonsku je zaveden princip rovné daně, a proto je daňový systém jednoduchý. Administrativní zátěž činí 84 hodin ročně (BusinessInfo, 2016c).

Rumunsko je nejmladší zemí v tomto shluku, protože vstoupila do EU v roce 2007. Má nejnižší celkovou daňovou zátěž v EU 28 %. Dlouhodobě udržuje sazbu daně pro právnické osoby na 16 % a uplatňuje stejně jako Estonsko princip rovné daně, tzn. stejná sazba daně pro právnické i fyzické osoby. V roce 2015 byla v Rumunsku schválena nová daňová legislativa, která snižuje nebo dokonce ruší některé druhy daní a zavádí široké změny v daňovém systému (BusinessInfo, 2016d). Potřebných 161 hodin na přípravu a výběr daní se pohybuje nad průměrem skupiny. Daňová zátěž korporací v poměru k celkovému daňovému zatížení je relativně vysoká a blíží se průměru EU. Naopak zátěž odvodů na sociální zabezpečení je pouze 8,1 %.

Tab. 9 Popisné statistiky shluk 4

Proměnná	Shluk=4 Popisné statistiky (data 2015)				
	Počet	Průměr	Max.	Min.	Sm. odch.
<b>A</b>	6	16,42	12,50	20,00	3,01
<b>B</b>	6	129,50	82,00	171,00	42,38
<b>C</b>	6	2,13	1,54	2,71	0,48
<b>D</b>	6	8,75	4,45	11,94	2,75
<b>E</b>	6	30,06	24,41	34,92	3,92

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

## Shluk 5

Pátý shluk tvoří státy západní a střední Evropy s výjimkou severské země Finska a jižního státu Itálie. Belgie, Německo, Francie, Itálie a Lucembursko podepsaly v roce 1952 smlouvu o založení Evropského sdružení uhlí a oceli a jedná se tak o zakladatele EU. Řecko do ES přistoupilo v roce 1981. Finsko a Rakousko přistoupily do ES společně v roce 1995. Státy pojí především vysoká daňová kvóta a také výrazné odvody na sociální zabezpečení. V čem jsou státy rozdílné, je ale administrativní náročnost. Z dendrogramu je patrné, že výsledný shluk byl vytvořen sjednocením dvou menších shluků. První se skládá z Finska, Rakouska a Lucemburska a druhý z Francie, Belgie, Itálie, Řecka a Německa.

První menší shluk spojuje nejprve Rakousko spolu s Finskem a poté se připojuje Lucembursko.

Finsko a Rakousko mají především srovnatelné celkové daňové zatížení v zemi, které se pohybuje okolo 44 %. Po dvojici Francie a Belgie se jedná o nejvyšší daňovou zátěž ve shluku. Země se shodují i v podílu korporátní daně na HDP. Co je u Finska a Rakouska rozdílné, jsou odvody na sociální zabezpečení a převahu zde má Rakousko s 15,4 %. Finsko v roce 2014 snížilo sazbu korporátní daně z 24,5 % na 20 %. Rozdílné jsou i hodiny potřebné pro přípravu a výběr daní. U Finska je to pouhých 93 hodin a řadí se tak na čtvrtou příčku v rámci EU. Rakousku administrativa spojená s daněmi zabere ročně 131 hodin. Obě hodnoty jsou ve srovnání s EU nízké a jsou i podprůměrné ve shluku.

Lucembursko je otevřenou ekonomikou a je charakteristické svým stabilním hospodářstvím. Zaznamenává v posledních pěti letech nárůst HDP. V roce 2015 bylo tempo růstu HDP v Lucembursku třetí nejvyšší v EU. Důkazem je i jeho nejvyšší HDP na osobu v rámci EU. Další prvenství, které Lucembursko drží, je administrativní zátěž zpracování a výběru daní, která činí pouhých 55 hodin ročně. Sazba daně v Lucembursku je 29,22 %. Sazba je počítána ze základní sazby 21 %, ke které je připočteno 7 % solidárního zvýšení a obecní živnostenská daň, která se liší v každé oblasti Lucemburska (Deloitte, 2016b). Složená daňová kvóta vykazuje hodnotu 39,4 %. Podíl korporátní daně na HDP činí 4,4 %, což je nad průměrem EU a podíl sociálních příspěvků je 12,3 %. Součástí plánované daňové reformy na rok

2017 je snížení daňového zatížení korporací, a to snížením daňové sazby z 21 % na 18 % a naopak zvýšení sazeb u fyzických osob (PwC, 2016b).

Dendrogram pojí dohromady Francii a Belgie, to znamená, že jejich hodnoty proměnných jsou si velmi podobné. Oba státy mají vysokou sazbu daně, nejvyšší ve shluku. V sazbě daně jsou i poměrně stabilní. V dubnu 2016 belgická vláda oznámila, že zvažuje reformu daně z příjmů právnických osob a s ní spojenou změnu sazby daně. Diskuze o dané reformě obsahuje návrh o postupném snižování sazby daně na 20 % do roku 2020 (PwC, 2016a). Obě země mají i nejvyšší daňovou zátěž v celém shluku blížící se 48 % a řadí se mezi země s největší daňovou zátěží v EU. Velké podíly na celkové daňové zátěži mají odvody na sociální zabezpečení. Francie dosahuje první příčky v EU s 18,9 % a hned za ní je Belgie s 16,7 %. Oproti tomu podíl korporátní daně ve Francii je srovnatelný s průměrem EU. Francie dosahuje nadprůměrných 3,4 %. Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní činí ve Francii 139 hodin a v Belgii 161 hodin ročně. Korporátní daň u Belgie tvoří 13 % z celkové administrativní zátěže, u Francie je to 20 %.

Itálie má ve shluku celkově nejvyšší počet hodin administrativní zátěže, který je 240 hodin ročně. Korporátní daň má na celkové administrativní zátěži podíl 16 %. Podle složené daňové kvóty má Itálie nadprůměrné daňové zatížení v zemi. Vyšší daňovou zátěž mají pouze severské země Belgie, Francie a Rakousko. Při pohledu na hodnoty podílů korporátní daně a sociálních příspěvků na HDP nejsou tak vysoké, jak by se dalo podle celkové daňové zátěže očekávat. U odvodů na sociální zabezpečení se jedná o hodnotu ve výši průměru EU. Podíl korporátní daně na HDP 2 % je podprůměrný jak v rámci EU, tak i ve shluku. Celková sazba daně pro právnické osoby je 31,4 %. Jedná se o součet základní sazby daně 27,5 % a místní sazby daně 3,9 % (Deloitte, 2016b). Zákon o rozpočtu z roku 2015 zavádí pro rok 2017 snížení základní korporátní sazby daně, a to ze zmiňovaných 27,5 % na 24 %. Místní sazba daně 3,9 % zůstává neměnná (KPMG, 2016b).

Řecko je v důsledku finanční krize, klesajícímu HDP a nedostatku příjmů do státního rozpočtu nuceno provádět časté změny v daňovém systému. V roce 2016 proběhla již sedmá daňová reforma od roku 2010. (BusinessInfo, 2016e). Daňová zátěž je vysoká právě kvůli zmiňovanému nedostatku příjmů a je přizpůsobována potřebám státní pokladny. Od roku 2014 došlo k významným změnám ve zdaňování příjmů právnických osob. Sazba daně se v roce 2015 zvýšila z 26 % na 29 % (PwC Worldwide Tax Summaries, 2016f). Podíl sociálních příspěvků je 13,9 % a daňová zátěž korporací 2,2 %. Řecko vykazuje administrativní zátěž 193 hodin ročně.

Německo je největší ekonomikou v Evropské unii. V dendrogramu si je neblíže s Itálií a Řeckem. Daňové zatížení v Německu je rovno průměru EU a tvoří 40 % HDP. Z toho podíl korporátních daní je také srovnatelný s průměrem EU. Německo vykazuje vysoké odvody na sociální zabezpečení. Ty činí 16,5 % a jsou třetí nejvyšší v EU. Výpočet sazby daně z příjmů právnických osob je v Německu komplikovanější. Základní sazba daně je stanovena na 15 %. K ní se připočítává solidární příspěvek v hodnotě 5,5 % a dále živnostenská daň, která se pohybuje od 14 % až do 17 % a o její výši rozhodují místní orgány. Výsledná daň se pohybuje v rozmezí

přibližně od 30 % do 33 % (Deloitte, 2016b). V mé analýze je pracováno se sazbou daně 29,65 %. Administrativní zátěž 218 hodin ročně je druhou nejvyšší ve shluku hned po Itálii. Administrativní zátěž pro korporátní daň se na celkové podílí 41 hodinami a je tak ve shluku třetí nejvyšší.

Tab. 10 Popisné statistiky shluk 5

Proměnná	Shluk=5 Popisné statistiky (data 2015)				
	Počet	Průměr	Max.	Min.	Sm. odch.
A	8	28,95	20,00	33,99	4,58
B	8	153,75	55,00	240,00	62,49
C	8	2,70	2,04	4,48	0,83
D	8	14,98	12,18	18,93	2,31
E	8	43,27	39,10	47,87	3,44

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)

## Shluk 6

Šestý, a poslední shluk, je tvořen dvojicí států Kypr a Malta. Jde o ostrovní státy, jež přistoupily do EU v roce 2004. Pojítkem mezi státy je vysoký podíl korporátní daně na HDP, ale zároveň nízký podíl sociálních příspěvků na HDP. Velmi rozdílnou je pak sazba korporátní daně.

Kypr je často označován jako „daňový ráj“ právě kvůli svým výhodným podmínkám pro podnikatele. Vyznačuje se svým příznivým daňovým systémem, který představuje unikátní legislativu pro zdaňování některých příjmů a také atraktivní podmínky pro umístění mateřských holdingových a obchodních společností (Akont Trust, 2016a). Kyperský zákon o dani z příjmů právnických osob výslovně uvádí celou řadu osvobození pro různé druhy příjmů. I Malta nabízí výhodné podmínky pro podnikatele, zvláště pak pro investiční a herní společnosti (Akont Trust, 2016b). Právě tyto faktory mohou být důvodem vysokého podílu korporátní daně na HDP. Jedná se o nejvyšší hodnoty v EU. Zato podíly sociálních příspěvků na HDP jsou nízké. Celkové daňové zatížení je na Kypru 33 % a na Maltě 34,7 %. Hodnoty jsou v rámci EU podprůměrné. Administrativní zátěž a časová náročnost jsou také nízké. Výrazný rozdíl mezi zeměmi vykazuje sazba korporátní daně. Malta má nejvyšší základní sazbu daně 35 %, avšak při správném korporátním nastavení, se daňová zátěž subjektu může velmi snížit (Akont Trust, 2009). Oproti tomu na Kypru je příjem společností zdaňován od roku 2013 sazbou 12,5 %. Jedná se o druhou nejnižší v EU. Časová náročnost administrativy je u obou států relativně nízká. I když Malta převyšuje v časové náročnosti Kypr o 12 hodin, podíl korporátní daně na celkové zátěži je stejný, a to 23 hodin.

Tab. 11 Popisné statistiky shluk 6

<b>Proměnná</b>	<b>Shluk=6 Popisné statistiky (data 2015)</b>				
	<b>Počet</b>	<b>Průměr</b>	<b>Max.</b>	<b>Min.</b>	<b>Sm. odch.</b>
<b>A</b>	2	23,75	12,50	35,00	15,91
<b>B</b>	2	133,00	127,00	139,00	8,49
<b>C</b>	2	6,30	5,93	6,67	0,53
<b>D</b>	2	7,60	6,79	8,41	1,15
<b>E</b>	2	33,89	33,05	34,74	1,20

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)



## 6 Diskuze

Následující kapitola popisuje komparaci daňového zatížení v České republice a Rakousku na základě výsledků shlukové analýzy. Česká republika a Rakousko byly zařazeny do rozdílných shluků států, které byly vytvořeny na základě sledovaných veličin. Proto také lze předpokládat, že daňové zatížení bude odlišné. Daňové zatížení v Rakousku je srovnatelné s Finskem a dále se tyto státy nejbližší srovnávají s Belgií, Německem, Řeckem, Francií, Itálií a Lucemburskem. Oproti tomu Česká republika je podle daňového zatížení nejbližší Slovensku spolu s přidruženými státy Maďarskem, Polskem, Španělskem, Portugalskem, Chorvatskem a Slovinskem. Podrobný přehled o vzdálenostech (podobnosti) mezi jednotlivými státy udává matice vzdáleností, viz příloha A Matice vzdáleností.

### 6.1.1 Shluková analýza

Shluková analýza je především průzkumovou metodou, která má za úkol zaměřit autorovu pozornost určitým směrem. Při tvorbě výsledných shluků se tedy nejedná o jediné možné řešení daného problému a záleží na autorovi práce, k jakému finálnímu výsledku se rozhodne.

Za prvé je shluková analýza odvislá od výběru proměnných. Pokud by došlo k záměně proměnných, vytvořené shluky ve výsledném dendrogramu by mohly být odlišné. V této analýze by mohlo dojít k nahrazení např. základní sazby daně za efektivní, podíly daňových zatížení by mohly být vztaženy k celkovému výběru daní místo k HDP nebo by mohly být vyjádřeny v absolutní hodnotě.

Dále je konečný dendrogram závislý na volbě postupu shlukování. V této práci bylo použito hierarchické aglomerativní shlukování. Pokud by bylo cílem vytvořit určitý počet shluků, alternativním řešením by bylo použití nehierarchického postupu. Při tomto postupu dojde k rozdělení zemí na konkrétní počet shluků, který je zadán do daného programu.

Problémem shlukové analýzy je, že neposkytuje informaci o tom, která proměnná se na vytváření shluků podílí nejvíce a u které je její vliv nejmenší. Tento problém by mohla vyřešit analýza hlavních komponent, která by předcházela samotné shlukové analýze. Z této analýzy by bylo možné vyčíst, která proměnná se na tvorbě shluků podílí nejvíce a naopak.

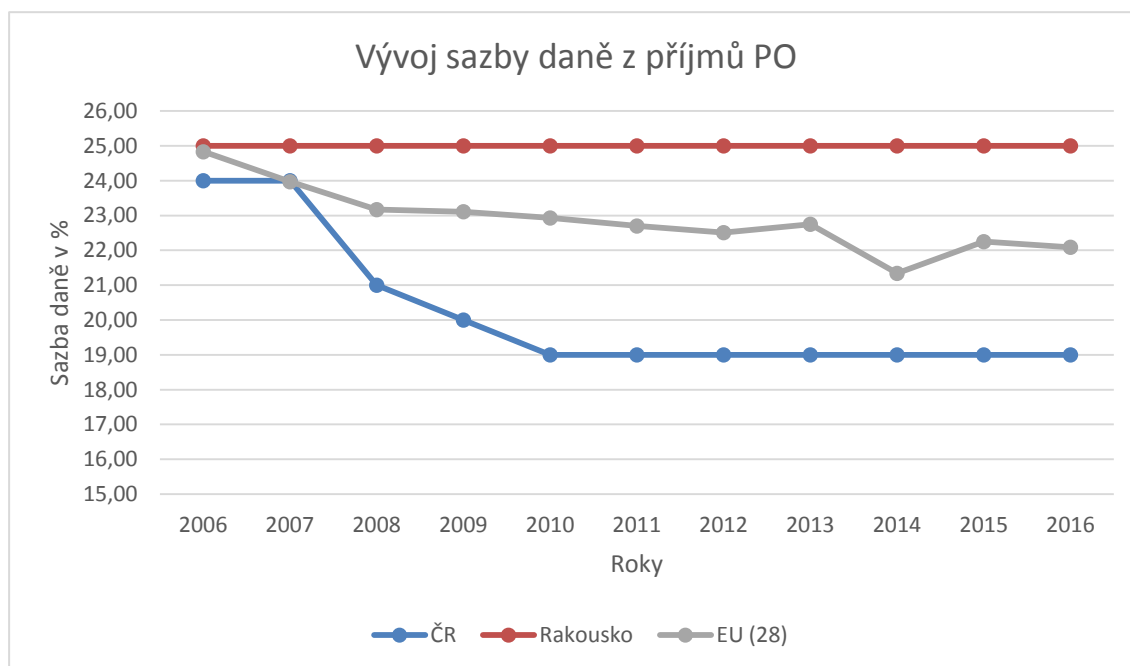
### 6.1.2 Sazba daně z příjmů právnických osob

Prvním ukazatelem při porovnání daňového zatížení v obou zemích je sazba daně z příjmů právnických osob. V České republice je sazba daně 19 %, v Rakousku je 25 %. Obě země jsou v sazbě daně relativně stálé. V České republice došlo ke snižování sazby daně naposledy v roce 2009 z 21 % na 19 %. Od roku 1993, kdy sazba daně z příjmů právnických osob byla 45 %, proběhlo sice mnoho změn, ale tyto změny nebyly nijak skokové. Všechny změny snižovaly předchozí sazbu, ale nikdy to nebylo o více než 4 procentní body. Snižování sazeb daně z příjmů právnických osob probíhá i v rámci Evropské unie, ale trend poklesu byl u nás rychlejší, než byl

průměr EU. Rakousko výrazně snížilo svoji sazbu daně naposledy v roce 2005 z 34 % na 25 %.

Rozdílné u sazeb daně z příjmů právnických osob je i jejich srovnání s EU. Česká republika se pohybuje pod průměrem EU na rozdíl od Rakouska, které se dlouhodobě drží nad průměrem EU. Tento rozdíl mezi oběma státy stále trvá, i když trendem v EU je snižování daně z příjmů právnických osob (obr. 4).

Obě sazby jsou celkové, to znamená, že ani v České republice ani v Rakousku není potřeba přičítat žádné místní daně či solidární zvýšení.



Obr. 4 Vývoj sazby daně z příjmů PO

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a)

Hodnocení daňového zatížení prostřednictvím základní sazby daně nemusí být ale přesné ani objektivní. Sazba nezohledňuje všechny skutečnosti, které ovlivňují konečnou daň zaplacenou právnickou osobou. Jedná se například o odlišné určení základu daně, rozdílné odpočty od základu daně, daňově uznatelné a neuznatelné náklady atd. Tedy kromě porovnání základní sazby daně je také možné využít např. průměrnou efektivní sazbu daně (EATR), díky níž lze přesněji porovnávat daňové zatížení jednotlivých zemí. V roce 2015 dle BAK Taxation Index je průměrné efektivní daňové zatížení v České republice 16,2 % a v Rakousku je 22,4 %. Je zajímavé, že procentuální pokles efektivního daňového zatížení k sazbě daní právnické osoby je v ČR o 4,3 % větší než v Rakousku.

Právě rozdílné položky ovlivňující konečnou daňovou povinnost poplatníka mohou mít dopad na rozdíl mezi základní a efektivní sazbou daně. V následující tabulce jsou zaznamenány největší rozdíly.

Tab. 12 Rozdíly mezi ČR a Rakouskem

	<b>Česká republika</b>	<b>Rakousko</b>
<b>Daňová ztráta</b>	max. 5 let 100 %	Časově neomezeno 75 %
<b>Podpora výzkumu a vývoje</b>	Odčitatelná položka	Daňový kredit
<b>Podpora odborného vzdělávání</b>	ANO	ZRUŠENO
<b>Slevy na dani</b>	ANO	NE
<b>Minimální daň</b>	NE	ANO
<b>Skupinové zdanění</b>	NE	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování na základě teoretické části

Při zjišťování základu daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob obě země vycházejí z účetního výsledku hospodaření. V České republice však dochází k úpravám výsledku hospodaření o položky, které zvyšují nebo snižují výsledek hospodaření, a dochází tak k jeho transformaci. V Rakousku k těmto přídatným úpravám nedochází.

K rozdílu dochází při uplatňování položek snižujících základ daně. V České republice lze uplatnit stejně jako v Rakousku položku snižující základ daně ve formě daru. Obě země umožňují odečíst maximálně 10 % ze základu daně. V České republice je tato sazba doplněna o podmínku, že dar musí mít minimální hodnotu 2000 Kč. Rozhodující je ovšem podmínka, komu je dar poskytnut. Rakousko uplatňuje přísnější podmínky, a proto je náročnější uplatnit dar jako položku snižující základ daně. V oblasti podpory odborného vzdělávání lze v České republice snížit základ daně, a to ve formě součtu výdajů vynaložených na žáka či studenta při odborném vzdělávání a pořízení majetku na odborné vzdělávání. V Rakousku byla možnost snížit základ daně o 20 % z výdajů na podporu odborného vzdělávání od roku 2016 zrušena. Náklady na podporu výzkumu a vývoje jsou v obou zemích daňově uznatelné náklady. V České republice je dále možno uplatnit tyto výdaje jako odčitatelnou položku v hodnotě 100 % vynaložených výdajů. Rakousko v této oblasti poskytuje 12% daňový kredit na podporu výzkumu a vývoje.

Při uplatňování daňové ztráty je v České republice výhodou, že může dojít k odečtení celé její hodnoty na rozdíl od Rakouska, kde lze odečíst pouze 75 % zdanitelných příjmů. Právě toto omezení uplatnit celou hodnotu daňové ztráty je v Rakousku kompenzována časovou neomezeností uplatnitelnosti ztráty. V České republice lze ztrátu uplatnit pouze 5 po sobě následujících období od vzniku ztráty.

Další výrazným rozdílem mezi Českou republikou a Rakouskem je možnost uplatnění slev na dani. Zákon o dani z příjmů umožňuje poplatníkům v České republice uplatnění slev na dani, které sníží jeho celkovou daňovou povinnost. V Rakousku tato možnost neexistuje.

V Rakousku je zavedena povinnost minimálně daně. Jedná se o daň stanovenou na základě formy společnosti, kterou je právnická osoba povinna vždy za zda-

ňovací období zaplatit. Jistě se jedná o zátěž daných společností, zvláště v případě, kdy jsou společnosti povinny tuto daň platit i při vykazování ztráty. Institut povinné minimální daně není v České republice uplatňován.

Možnost skupinového zdanění v rámci příjmů právnických osob je uplatňována pouze v Rakousku pro kapitálově propojené společnosti při naplnění určených podmínek. V České republice skupinové zdanění pro účely daně z příjmů právnických osob není možné. Skupinového zdanění má význam tehdy, pokud dceřiná společnost vykazuje ztrátu. Daňová ztráta je započtena proti příjmům mateřské společnosti a daňové zatížení je nižší.

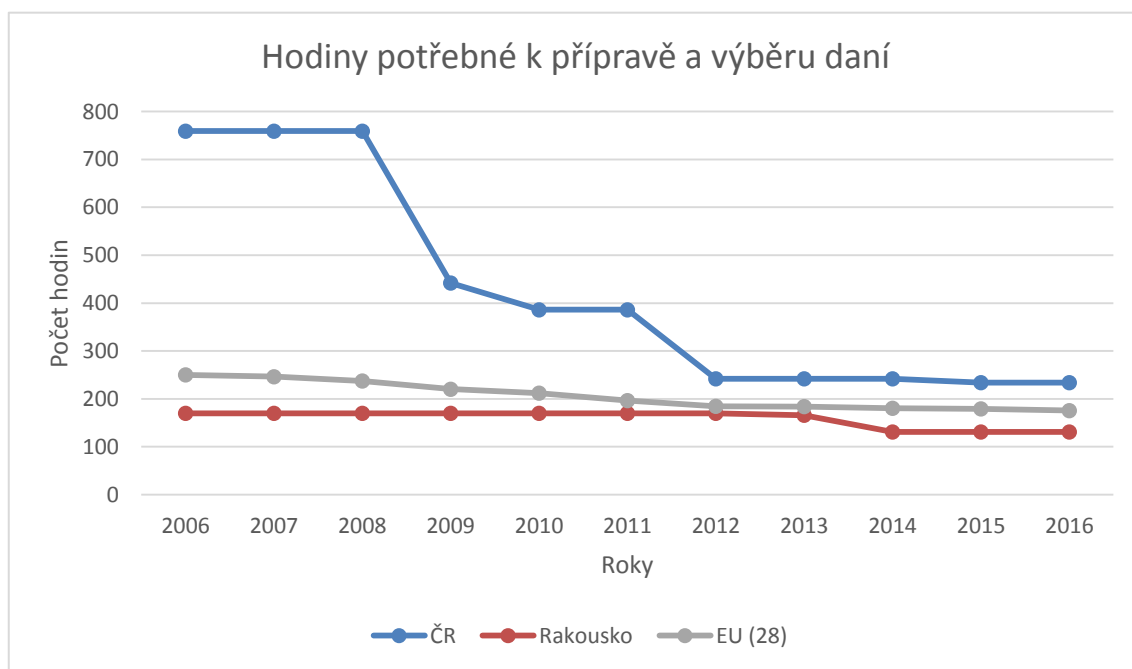
### 6.1.3 Hodiny potřebné k přípravě a výběru daní

Tento ukazatel hodnotí administrativní zátěž v hodinách, které jsou potřebné pro veškerou přípravu daní, vyplnění daňových přiznání, jejich výběr a placení. Ukazatel nám také umožňuje rozložení celkové administrativní zátěže na tři hlavní složky daní - korporátní daň, osobní daň a spotřební daň.

Rakousko si udržuje oproti České republice stabilní a relativně nízkou administrativní zátěž. Se současnou zátěží je na 9. místě v EU a patří mezi státy s nejnižší administrativní zátěží. V roce 2014 se Rakousku podařilo celkovou zátěž snížit ze 166 na 131.

Česká republika má v této oblasti jednoznačné nedostatky. Již dlouhodobě se potýká právě s nadměrně vysokou administrativní zátěží. Ještě před 10 lety, kdy Rakousko vykazovalo 170 hodin ročně, Česká republika potřebovala na přípravu a výběr daní celých 759 hodin. Pozitivní ovšem je, že je viditelná klesající tendence časové náročnosti a dochází k postupnému snižování administrativní zátěže. V současnosti se Česká republika pohybuje na 6. místě s nejvyšší administrativní zátěží.

Je tedy zřejmé, že hodinová zátěž v České republice se pohybuje nad průměrem EU a v Rakousku naopak pod průměrem EU (obr. 5).

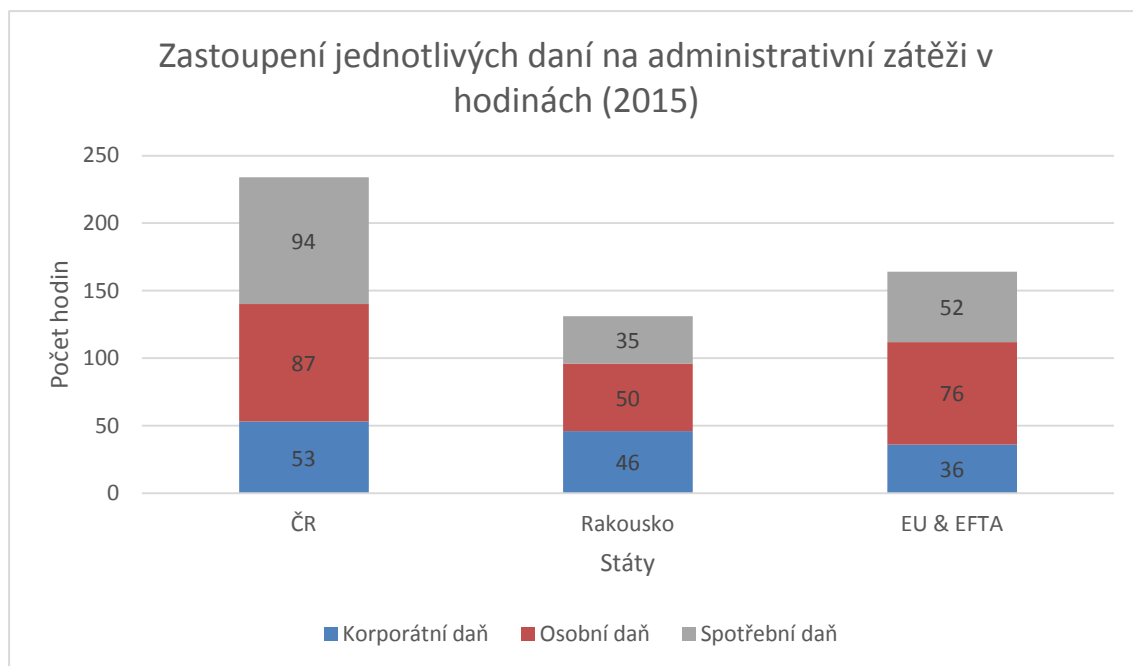


Obr. 5 Vývoj administrativní zátěže

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z The World Bank (2016)

Pokud se podíváme na zastoupení korporátní daně na celkové administrativní zátěži, hodnoty v obou zemích jsou srovnatelné. V České republice činí hodnota 53 hodin a v Rakousku 46 hodin ročně. V relativním vyjádření je ale poměr korpo-

rátní daně na celkové zátěži vyšší v Rakousku o 13 %. Hodnoty jsou ale v obou případech vyšší než průměr v EU a sdružení volného obchodu (EFTA) dohromady, který je 36 hodin. V ČR dominuje časová náročnost při zpracování spotřební daně, kde je taky v zatížení největší rozdíl ve srovnání s Rakouskem (obr. 6). V obou zemích je zavedena povinnost podávat daňové přiznání právnických osob elektronicky. V Rakousku došlo k této povinnosti podstatně dříve než v České republice.

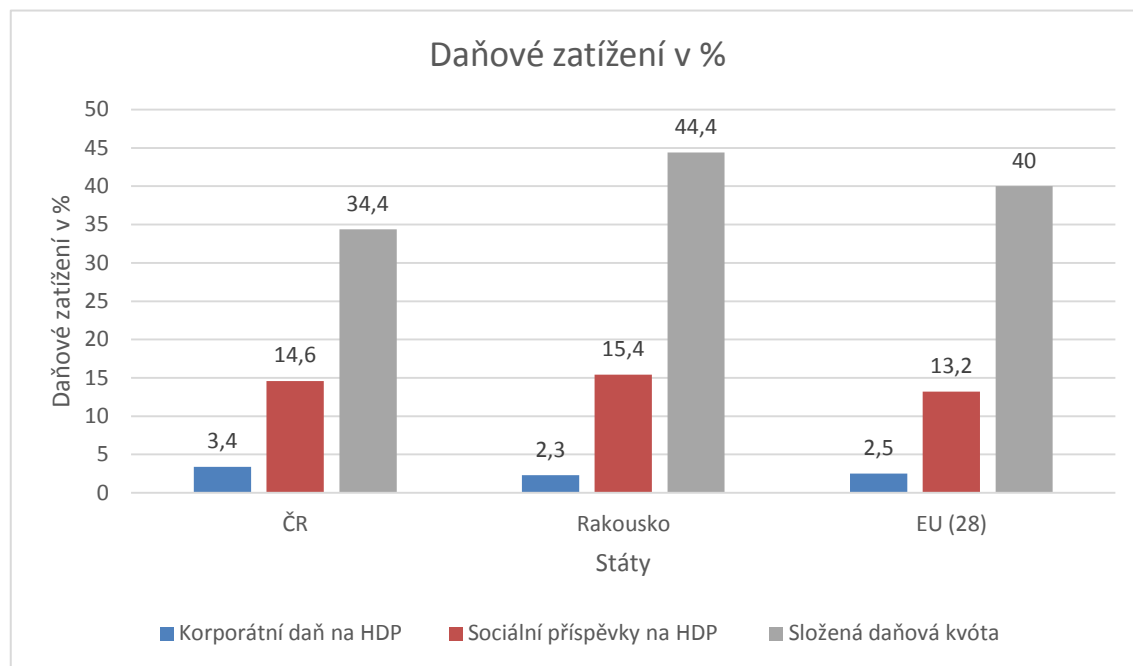


Obr. 6 Zastoupení jednotlivých druhů daní  
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z PwC a World Bank Group (2016)

### 6.1.4 Daňové zatížení

V této kapitole je věnována pozornost třem ukazatelům:

- podílu korporátní daně na HDP v %,
- podílu sociálních příspěvků na HDP v %,
- složené daňové kvóty v %.



Obr. 7 Daňové zatížení

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu (2016a)

### Podíl korporátní daně na HDP v %

Jak již bylo řečeno, ukazatel vyjadřuje podíl příjmů korporátní daně k hrubému domácímu produktu v procentech.

Vývoj podílu korporátní daně na HDP v % od roku 2006 do roku 2015 v České republice a v Rakousku v souvislosti se sazbou korporátní daně ukazují následující tabulky.

Tab. 13 Vývoj sazby daně a podílu korporátní daně na HDP v ČR

ČR	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Sazba daně (%)</b>	24	24	21	20	19	19	19	19	19	19
<b>Podíl (%)</b>	4,4	4,5	4,0	3,4	3,2	3,2	3,2	3,3	3,4	3,4

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a) a European Commission (2016)

Z tabulky č. 13 vyplývá, že se snížením korporátní daně v České republice z 24 % v roce 2006 na 19 % v roce 2010 se také snižuje podíl inkasa korporátní daně na HDP. Nižší podíl odvodu korporátní daně na HDP lze vidět v roce 2009, pravděpodobně vlivem probíhající hospodářské krize. Od roku 2010 do roku 2015 zůstává stejná sazba daně z příjmů právnických osob 19 %, ale podíl korporátní daně na HDP v % mírně roste.

Tab. 14 Vývoj sazby daně a podílu korporátní daně na HDP v Rakousku

Rakousko	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Sazba daně (%)</b>	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
<b>Podíl (%)</b>	2,2	2,5	2,6	1,8	2,0	2,1	2,1	2,2	2,2	2,3

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a) a European Commission (2016)

Z tabulky č. 14 je možné vyvodit, že ačkoli sazba korporátní daně v Rakousku zůstává stejná 25 %, podíl jejího inkasa na HDP vykazuje mírné změny. V roce 2009 bylo inkaso o 0,8 % nižší než v roce 2008, což opět vypovídá o důsledcích proběhlé hospodářské krize. Od roku 2010 lze vidět mírný růst tohoto ukazatele. Pokud vezmeme konkrétní čísla, pak inkaso korporátní daně činí v roce 2015 v České republice 5 752 milionů EUR a v Rakousku 7 939 milionu EUR. (Eurostat, 2016a)

Přestože je tedy podíl korporátní daně v Rakousku na HDP nižší než v České republice, je absolutní částka v Rakousku vyšší. Důvodem může být například výše



HDP pro rok 2015, v České republice 166 964 milionů EUR a 339 896 milionů EUR v Rakousku (Eurostat, 2016b).

### **Podíl sociálních příspěvků na HDP v %**

Tento ukazatel vypovídá o výši sociálních příspěvků na HDP v procentech. Sociální příspěvky, tedy sociální pojistné odváděné zaměstnavatelem dosahuje v České republice 34 %. Zaměstnavatelé platí z hrubé mzdy 25 % na sociální a 9 % na zdravotní pojištění. Zaměstnanec platí ještě navíc odvody na sociální pojištění 6,5 % z hrubé mzdy a 4,5 % na zdravotní pojištění (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

Vidíme tedy, že především zatížení zaměstnavatelů u nás při odvodu sociálních příspěvků je velmi vysoké. Pojistné, které Češi odvádějí na sociální zabezpečení, je jedno z nejvyšších na světě, což vyplynulo z tiskové zprávy, kterou zveřejnila společnost Deloitte (2014).

Zaměstnanci v Rakousku odváděli v roce 2015 na sociálních příspěvcích celkem 18,07 % (Trading Economics, 2016b), které zahrnují zdravotní, sociální pojištění a příspěvek na nezaměstnanost. Zaměstnavatel odváděl v roce 2015 za své zaměstnance na sociálních příspěvcích 21,63 % (KPMG, 2016c). V roce 2016 došlo k mírnému snížení zátěže pro zaměstnavatele, ale naopak vzrostla sazba odvodů pro zaměstnance (KPMG, 2016d)

Ze shlukové analýzy vyplývá, že Rakousko při hodnocení podílu sociálních příspěvků na HDP je na 4. místě s nejvyšší procentuální hodnotou a Česká republika na 7. místě s nejvyšší procentuální hodnotou. Rakousko vykazuje hodnotu daného ukazatele 15,4 % a Česká republika 14,6 %, což jsou hodnoty nad průměrem EU, který je 13,2 %. (obr. 7). Obě země tedy vykazují vysokou zátěž na sociálních příspěvcích, která se odráží v širokém sociálním zabezpečení.

### **Složená daňová kvóta v %**

Složená daňová kvóta je nejvhodnější a nejkompexnější ukazatel pro porovnání daňové zátěže jednotlivých zemí a jejich daňových systémů. Složená daňová kvóta je složena z veškerých daní a sociálních příspěvků, které jsou ve státě vybírány.

V České republice je celkové daňové zatížení 34,4 %. Dá se předpokládat jeho nárůst. Nejednalo by se avšak o zvyšování daňové zátěže pro poplatníky, spíše by mělo dojít ke zvýšení efektivnosti výběru. I když Česká republika se pohybuje pod průměrem EU, zůstává otázkou, jestli předpokládané zlepšení výběru daní nepovede taky ke snížení sociálního příspěvku, který je jeden z nejvyšších v EU, a tím zakonzervování současného podílu daní na HDP.

Rakousko oproti České republice má jednu z největších složených daňových kvót. V Rakousku činí daňové zatížení spolu se sociálními příspěvky 44,4 % a je tak na 4. místě v EU. Při srovnatelné zátěži sociálních odvodů obou zemí je tedy zřejmé, že složená daňová kvóta bude spíše ovlivněna výběrem konkrétních druhů daní.

V EU dochází k neustálému navyšování daňové zátěže. Průměr EU je momentálně 40 %. Je tedy zřejmé, že Rakousko se pohybuje nad průměrem EU. Oproti tomu Česká republika je s kolísající složenou daňovou kvótou stále pod průměrem EU, což by mohlo být ovlivněno zlepšením výběru daní nebo nepopulárním navyšením daňové zátěže poplatníků.

### 6.1.5 Doporučení

Z komparace daně z příjmů právnických osob vyplývá, že daňové zatížení je v České republice nižší než v Rakousku. Z pohledu daňové zátěže je pro českého poplatníka výhodnější zdaňovat své příjmy v České republice.

Významnou roli hraje základní sazba daně, která je v České republice nižší než v Rakousku, a tedy příjmy podnikatelského subjektu jsou v České republice zatíženy nižší daní. Opačný případ nastává v odvodech na sociální zabezpečení. Zaměstnavatel v České republice odvádí na sociální a zdravotní pojištění 34 % (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015) za své zaměstnance. Oproti tomu rakouský zaměstnavatel odvádí nižších 21,63 % za své zaměstnance (KPMG, 2016c).

Daňová povinnost poplatníka je ovlivněna především položkami snižujícími tuto povinnost. Pro českého poplatníka by mohla být zatěžující především povinnost minimální daně, která je uplatněna v Rakousku. Tato daň činí v případě s.r.o. 1750 EUR a a.s. 3500 EUR (EY, 2016a). Nejedná se tedy o zanedbatelnou částku pro poplatníka. Tím by se zvýšilo každoroční zatížení subjektů v ČR. Placení minimální daně v období, kdy je společnost v tíživé situaci a vykazuje ztrátu, opět zvyšuje zatížení poplatníka a ve své podstatě může vést ke krachu podniků se všemi jeho neblahými důsledky.

Ve prospěch zdaňování příjmů v České republice je možné taky přičíst uplatnění slev na dani, které nadále snižují daňové zatížení poplatníka. Slevy se uplatňují především tehdy, pokud společnost zaměstnává osoby se zdravotním postižením. V Rakousku nelze uplatňovat slevy na dani, které by snížily celkovou daňovou povinnost, ale na druhé straně výrazně zjednodušují výběr daní, hodiny potřebné k přípravě a výběru daní a určitě příznivě ovlivňují efektivitu jejich výběru.

Zajímavým institutem, který přináší rakouský daňový systém, je možnost skupinového zdanění. V tomto případě může dojít k snížení daňového zatížení pro poplatníky, pokud některý ze členů skupiny vykazuje ztrátu. Jedná se o velmi propracovaný systém, který je vhodný pro holdingové společnosti, neboť členy skupiny mohou být i zahraniční společnosti. Co se týká srážkové daně, je sice vyšší v Rakousku, ovšem obě země mají rozsáhlé množství podepsaných smluv o zamezení dvojího zdanění a tudíž lze srážkovou daň snížit. Pokud by se tedy u českého poplatníka jednalo o holdingovou společnost, pak by jistě stálo za zvážení zdaňování příjmů podle rakouských zákonů a vytvoření tak skupin, které podléhají skupinovému zdanění. Mohlo by tak dojít k celkovému daňovému snížení.

Pokud bychom se podívali na otázku doporučení pro daňového poplatníka odvádějícího daně v ČR z pohledu vnímání celého daňového systému a daňové jistoty, je jednoznačná odpověď již mnohem složitější. Častější změny v sazbě daně z příjmů právnických osob, i když za posledních 6 let je konstantní, složitosti

v daňových zákonech a jejich výkladové nejednoznačnosti, určitá nepřehlednost v možném zkrácení daně a nakonec i zájmová a někdy i populistická rozhodnutí politických stran mají negativní vliv na jistotu daňového plátce. Všechny tyto aspekty jsou důležité při rozhodování o umístění investic či o podnikání. Rakousko je vnímáno jako země s vyšší daňovou jistotou než Česká republika. Analýza provedená společností Deloitte v roce 2015 o vnímání daňové jistoty v ČR a regionu Evropa, Střední východ a Afrika (EMEA) uvádí, že 61 % českých respondentů považuje Českou republiku za zemi s vysokou daňovou nejistotou. V Rakousku se jedná o pravý opak a pouze 41 % dotazovaných považuje Rakousko za zemi s vysokou daňovou nejistotou. Ovšem oproti roku 2014 došlo v roce 2015 ke zvýšení daňové jistoty v České republice a naopak v Rakousku se situace zhoršila.

Velkým problémem, který české daňové poplatníky zatěžuje, je přílišná byrokracie spojená s daňovou povinností. Nedávným navýšením administrativní zátěže pro české poplatníky je od roku 2016 povinnost odevzdání kontrolního hlášení k DPH, která v Rakousku není (Finanční správa, 2016). Jde o rozsáhle diskutované téma a je jasné, že český daňový systém je potřeba v tomto ohledu citlivě a moderně zjednodušit. Jedním ze způsobů řešení by mohlo být zavedení širší povinnosti v oblasti elektronického daňového přiznání nebo předvyplněného daňového přiznání, které by určitě zjednodušilo odvody hlavně menším nebo rodinným podnikům.

Všechny tyto aspekty se odrazily v hodnocení prováděném Světovou bankou Doing Business 2015, která pojednává o vhodném ekonomickém a podnikatelském prostředí. Do celkového hodnocení jsou zahrnuty kromě daňové povinnosti, se kterou se podnikatelé musejí potýkat, i další povinnosti, práva a možnosti podnikání. Celkově bylo hodnoceno 189 zemí. Rakousko se umístilo na 21. místě, oproti tomu Česká republika na 44. místě a to není výsledek, který by daňového poplatníka v ČR mohl těšit. Podnikatelské prostředí je tedy příznivější v Rakousku, i když v absolutní hodnotě je daňové zatížení v ČR nižší. Avšak jenom tato položka nemusí být rozhodující pro podnikatelské aktivity.

## 7 Závěr

Prvním krokem pro vypracování mé práce bylo nastudování daňových systémů České republiky a Rakouska, konkrétně daně z příjmů právnických osob. Při zkoumání rakouského systému je nutné vycházet zejména z cizojazyčných zdrojů, proto může dojít k nejasnostem v překladu a je potřeba zvolit vhodnou literaturu.

Práce vychází ze shlukové analýzy, která posloužila především k diverzifikaci jednotlivých daňových systémů se zaměřením na korporátní daň v rámci EU. Výsledkem je rozřazení zemí EU na základě vybraných proměnných do šesti shluků a umístění České republiky a Rakouska do rozdílných shluků, což svědčí o odlišnostech mezi pozorovanými státy. Shluková analýza je především průzkumová metoda, to znamená, že autora pouze navádí jakým směrem se vydat, ale konečné rozhodnutí o postupu a finálním výsledku leží pouze v očích autora práce.

Cílem práce bylo porovnání daňové zátěže podnikatelského subjektu, do které vstupuje i zátěž placení sociálních příspěvků a také zátěž spojená s přípravou a placením daní. Základem pro volbu proměnných byla publikace *Shluková analýza v problematice daní* (Rybová, 2015), která se touto problematikou zabývá a může posloužit i jako návod aplikace shlukové analýzy při porovnávání daňových systémů. Z těchto důvodů volba proměnných směřovala k následujícím ukazatelům: sazba daně z příjmů právnických osob, hodiny potřebné pro přípravu a výběr daní, podíl korporátní daně na HDP, podíl sociálních příspěvků na HDP a složená daňová kvóta. Volba proměnných je závislá na dostupnosti nejaktuálnějších dat. V této práci je pracováno s daty dostupnými pro rok 2015.

V návaznosti na shlukovou analýzu proběhla komparace České republiky a Rakouska, na základě které byla vytvořena doporučení pro českého poplatníka, což bylo cílem této práce. Konečný závěr srovnání daní z příjmů právnických osob v České republice a Rakousku svědčí ve prospěch odvodů daní v ČR. Další atributy, které souvisí s podnikáním v ČR, mohou ještě zvýšit atraktivitu podnikání v ČR jako levná kvalifikovaná pracovní síla (Eurostat, 2016c), relativně levnější vstupy a politika investičních pobídek, které se mimo jiné snaží podněcovat státní Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest (CzechInvest, 2016).

Výsledky shlukové analýzy a komparace výsledků v České republice a Rakousku hovoří o výhodnějším zdaňování příjmů právnických osob v České republice. Konkrétně je to pak nižší sazba korporátní daně, rozdílné položky ovlivňující konečnou daňovou povinnost jako výhodnější uplatnění daňové ztráty, podpora odborného vzdělávání a slevy na dani v České republice. Česká republika vykazuje i nižší podíl sociálních příspěvků na HDP a nižší složenou daňovou kvótu. Vyšší je pouze podíl korporátní daně na HDP (v absolutním čísle je ale inkaso této daně v Rakousku o 2 187 milionů EUR vyšší) a výše hodin potřebných k přípravě a výběru daní, tedy vyšší administrativní zátěž pro české poplatníky.

Větší daňová jistota v Rakousku je vybalancovaná vyššími daněmi a finančním zatížením podnikatelského subjektu povinnou minimální daní, která by ho mohla při neúspěchu podnikatele významně finančně zatížit. Jako zajímavá se jeví možnost holdingové společnosti podnikající v Rakousku, jež bude zdaňovat své příjmy

podle rakouských zákonů. Ty umožňují skupinové zdanění a tím snížení daňového zatížení.

Zohlednění všech aspektů dané problematiky je mnohem složitější a nedá se generalizovat ani zobecnit pro všechny obory podnikání. Mé doporučení vychází z výsledků mnou provedené shlukové analýzy a z následné komparace České republiky a Rakouska. Proto bych ponechala definitivní rozhodnutí na podnikatelském subjektu

## 8 Literatura

- ABA INVEST IN AUSTRIA, 2016. *Establishing a Business In Austria* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://investinaustria.at/en/downloads/brochures/starting-business-austria-2016.pdf>
- AKONT TRUST, 2009. *Malta nabízí výhodné daňové podmínky pro podnikatele* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: [https://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83\\_441-malta-nabizi-vyhodne-danove-podminky-pro-podnikatele/0](https://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_441-malta-nabizi-vyhodne-danove-podminky-pro-podnikatele/0)
- AKONT TRUST, 2013. *Lotyšsko: Nově vznikající evropský daňový ráj* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: [http://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83\\_291-lotyssko:-nove-vznikajici-evropsky-danovy-raj/0](http://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_291-lotyssko:-nove-vznikajici-evropsky-danovy-raj/0)
- AKONT TRUST, 2016a. *Kypr* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/kypr.html>
- AKONT TRUST, 2016b. *Malta* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/malta.html>
- ANDREJOVSKÁ, A., HUDÁKOVÁ, M., 2016. *Classification of EU countries in the context of corporate income tax* [online]. [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: [https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun\\_2016064051699.pdf](https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2016064051699.pdf)
- ANDERS ÅSLUND (THE PETERSON INSTITUTE FOR INTERNATIONAL ECONOMICS), 2011. *Post Crisis: What Europe Can Learn from the Baltic States* [online]. [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: <https://piie.com/commentary/op-eds/post-crisis-what-europe-can-learn-baltic-states>
- BAKBASEL, 2015. *BAK Taxation Index 2015* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: [http://www.bakbasel.ch/fileadmin/documents/reports/BAKBASEL\\_Executive\\_Summary\\_EN\\_BAK\\_Taxation\\_Index\\_2015.pdf](http://www.bakbasel.ch/fileadmin/documents/reports/BAKBASEL_Executive_Summary_EN_BAK_Taxation_Index_2015.pdf)
- BEGGERMAN, K., DOORM-OLEJNICKA VAN M., GERZOVA L., JACOBS K., KINDS M., KIRETA I., PARDELWITZ A., SCHELLEKENS M. (EDS.), 2016. *European tax handbook 2016*. Amsterdam: IBFD. ISBN 978-90-8722-365-6.
- BLECHOVÁ, B., 2014. *Efektivní daňové zatížení korporací a jeho souvislosti s problematikou daňové konkurence a daňové harmonizace v Evropské unii*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2014. *Studia oeconomica* : vědecké monografie Slezské univerzity v Opavě, Obchodně podnikatelské fakulty v Karviné. ISBN 978-80-7510-105-1.
- BMF, 2009. *The austrian personal income tax and corporate income tax* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: [https://english.bmf.gv.at/services/publications/Income\\_tax\\_2009\\_2.pdf?5jcadm](https://english.bmf.gv.at/services/publications/Income_tax_2009_2.pdf?5jcadm)
- BUSINESSINFO, 2016a. *Rakousko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. 2015 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z:

- <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-zakladni-charakteristika-teritoria-19137.html#sec7>
- BUSINESSINFO, 2016b. *Španělsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spanelsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18555.html>
- BUSINESSINFO, 2016c. *Estonsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/estonsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18002.html>
- BUSINESSINFO, 2016d. *Rumunsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rumunsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18752.html#sec7>
- BUSINESSINFO, 2016e. *Řecko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/recko-zakladni-charakteristika-teritoria-19219.html>
- ČESKÁ SPOŘITELNA, 2013. *Korporátní daně v Evropské unii* [online]. [cit. 2016-11-12]. Dostupné z: [https://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/euspa\\_korporatni\\_dane\\_v\\_eu.pdf](https://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf)
- CZECHINVEST, 2016. *Investiční pobídky* [online]. [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove>
- DELOITTE, 2014. *Tisková zpráva* [online]. [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: [http://www.internationalsocialsecurity.eu/DRead/Deloitte\\_Social\\_Security\\_CZ.pdf](http://www.internationalsocialsecurity.eu/DRead/Deloitte_Social_Security_CZ.pdf)
- DELOITTE, 2015. *Taxation and Investment in Austria 2015* [online]. [cit. 2016-09-30]. Dostupné z: [www2.deloitte.com/content/dam/./dttl-tax-austriaguide-2015.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/./dttl-tax-austriaguide-2015.pdf)
- DELOITTE, 2016a. *Invest in austria: tax aspects* [online]. 2016 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/Tax/tax-aspects-austria.pdf>
- DELOITTE, 2016b. *Corporate Tax Rates 2016* [online]. 2016 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>
- DELOITTE, 2016c. *Daňová jistota v ČR* [online]. [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/danova-jistota>
- DVOŘÁKOVÁ, V. A KOL. 2016. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 328 s. ISBN 978-80-7552-035-7.

- EUROPEAN COMMISSION, 2016. *Taxation Trends in the European Union* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf)
- EVROPSKÁ KOMISE, 2016. *Koordinace sociálního zabezpečení na úrovni EU* [online]. [cit. 2016-11-12]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=849&langId=cs>
- EUROSTAT, 2016a. *Tax revenue statistics* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics)
- EUROSTAT, 2016b. *Gross domestic product at market prices* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tec00001&language=en>
- EUROSTAT, 2016c. *Labour cost levels by NACE Rev. 2 activity* [online]. [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: [http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lc\\_lci\\_lev&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lc_lci_lev&lang=en)
- EY, 2014a. *Worldwide R&D incentives reference guide 2014-2015* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/%24FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf>
- EY, 2014b. *Austria publishes revised draft bill 2014 amending Tax Acts* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--austria-publishes-revised-draft-bill-2014-amending-tax-acts>
- EY, 2015a. *Austrian National Assembly adopts the tax reform 2015/2016* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International\\_Tax\\_Review\\_06\\_2015/\\$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2006%202015\\_3.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Tax_Review_06_2015/$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2006%202015_3.pdf)
- EY, 2016a. *Worldwide Corporate Tax Guide 2016* [online]. 2016 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Corporate\\_Tax\\_Guide\\_2016/\\$FILE/2016%20Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2016/$FILE/2016%20Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide.pdf)
- EY, 2016b. *Goodwill amortization comprises foreign group members: Nr. 07/2016* [online]. 2016 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_International\\_Tax\\_Review\\_07\\_2016/\\$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2007%202016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_International_Tax_Review_07_2016/$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2007%202016.pdf)



- FINANČNÍ SPRÁVA, 2016. *Kontrolní hlášení DPH* [online]. [cit. 2016-12-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>
- FUČÍK & PARTNEŘI, 2014. *Daňové zatížení v Holandsku 2013 - 2014 – 1. část* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/danove-zatizeni-v-holandsku-2013-2014-1-cast/?categoryId=dane>
- GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF CROATIA, 2016. *Prime Minister Plenkovic: Tax reform is one of the most important in this gov't term* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <https://vlada.gov.hr/news/prime-minister-plenkovic-tax-reform-is-one-of-the-most-important-in-this-gov-t-term/19540>
- KERRES, 2015. *Austrian Tax Reform* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.kerres.at/en/news/austrian-tax-reform>
- KPMG, 2015. *Austria: Withholding tax on dividends, rate increase in 2016* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/09/tnf-austria-withholding-tax-rate-increase.html>
- KPMG, 2016a. *Corporate tax rates table* [online]. [cit. 2016-11-12]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
- KPMG, 2016b. *Italy: Corporate tax changes, enacted in 2016 budget law* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tnf-italy-corporate-tax-changes-2016-budget-law.html>
- KPMG, 2016c. *Employer social security tax rates* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/social-security-employer-tax-rates-table.html>
- KPMG, 2016d. *Austria - Other taxes and levies* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/austria-other-taxes-levie.html>
- MELOUN, M., MILITKÝ J., 2012. *Kompendium statistického zpracování dat*. Praha: Karolinum. ISBN 978-80-246-2196-8.
- NEXIA INTERNATIONAL, 2015. *International tax handbook* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://nexia.com/publications/tax/international-tax-handbook/>
- NOMORE TAX, 2015. *Bulgaria - business attraction in the EU* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.nomoretax.eu/bulgaria-business-attraction-in-the-eu>
- PARLAMENTNÍ LISTY, 2012. *Český daňový systém je složitý. Lépe to umí v Irsku, Dánsku neb v Británii* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz/zpravy/Cesky-danovy-system-je-slozity-Lepe-to-umi-v-Irsku-Dansku-nebo-v-Britanii-229176>

- PEKLO II, 2016, *Srážková daň - Zvláštní sazba daně podle § 36 ZDP* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://www.klo.cz/info-servis/dane/srazkova-dan.php>
- PENÍZE, 2004. *Jsme a nejsme v Evropské unii* [online]. [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/hdp/16714-jsme-a-nejsme-v-evropske-unii>
- PKF, 2016. *Austria Tax Guide 2016/2017* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.pkf.com/publications/tax-guides/austria-tax-guide/>
- PŘÍRODOVĚDECKÁ FAKULTA UNIVERZITY KARLOVY, 2008. *Statistický Program NCSS 6.0.* [online]. [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <http://kfrserver.natur.cuni.cz/obecne/soubory/statistika.pdf>
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, P., OTAVOVÁ, M., 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing s. r. o., 169 stran. ISBN 978-80-7418-243-3.
- PUBLIC FINANCE INTERNATIONAL, 2016. *OECD: tax reform needed to build on Poland's economic success* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2016/03/oecd-tax-reform-needed-build-polands-economic-success>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES 2016a. *Austria: Corporate - Deduction* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Austria-Corporate-Deductions>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES, 2016b. *Austria: Corporate - Tax credits and incentives* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Austria-Corporate-Tax-credits-and-incentives>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES, 2016c. *Denmark: Corporate - significant developments* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Denmark-Corporate-Significant-developments>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES. 2016d. *Hungary: Corporate - significant developments* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Hungary-Corporate-Significant-developments>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES, 2016e. *United Kingdom: Corporate Tax administration* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-Kingdom-Corporate-Tax-administration>
- PWC WORLDWIDE TAX SUMMARIES, 2016f. *Greece: Corporate - significant developments* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Greece-Corporate-Significant-developments>
- PWC, 2015. *Tax Reform 2015/2016* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.pwc.at/newsletter/austrian-tax-news.html>

- PWC, 2016a. *Belgium may reduce corporate income tax rate to 20 % by 2020 in context of broader tax reform* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-belgium-may-reduce-corporate-income-tax-rate-to-20-by-2020.pdf>
- PWC, 2016b. *Luxembourg announces changes that would decrease corporate income tax rate and increase personal tax rate* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-luxembourg-to-lower-corp-income-tax-rate-increase-personal-rate.pdf>
- PWC A WORLD BANK GROUP, 2016. *Paying taxes 2017* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>
- QUARTZ, 2016. *Hungary is cutting its corporate tax rate below every country except the most notorious havens* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://qz.com/840019/hungary-is-cutting-its-corporate-tax-rate-below-every-country-except-the-most-notorious-havens/>
- REGIONÁLNÍ ROZVOJOVÁ AGENTURA JIŽNÍ MORAVY, 2016. *Survival Kit: Zdanění právnických osob – daň z příjmů právnických osob* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: [survival.rrajm.cz/cz/survival-kit/iv-danovy-system-v-ceske-republice/zdaneni-pravnickych-osob-dan-z-prijmu-pravnickych-osob](http://survival.rrajm.cz/cz/survival-kit/iv-danovy-system-v-ceske-republice/zdaneni-pravnickych-osob-dan-z-prijmu-pravnickych-osob)
- ŘEZANKOVÁ, H., HÚSEK, D., SNÁŠEL, V., 2009. *Shluková analýza dat. 2., rozš. vyd.* Praha: Professional Publishing, 218 s. ISBN 978-80-86946-81-8.
- SCHOENHERR, 2015. *Austria: Numerous tax disadvantages to be introduced for real estate focused activities* [online]. [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.schoenherr.eu/publications/publications-detail/austria-numerous-tax-disadvantages-to-be-introduced-for-real-estate-focused-activities/>
- RYBOVÁ, J., 2015. *Shluková analýza v problematice daní* [online]. [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:V1jWEbTYMOwJ:https://www.vse.cz/polek/download.php%3Fjnl%3Daop%26pdf%3D476.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab>
- SPINDLER-SIMADER, K., 2015. *Austria - Tax Reform 2015/2016* [online]. 2015 [cit. 2016-09-30]. Dostupné z: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et\\_2015\\_10\\_at\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2015_10_at_1.html)
- STATISTICS TIMES, 2016. *Projected GDP Ranking (2015-2020)* [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: <http://statisticstimes.com/economy/projected-world-gdp-ranking.php>
- ŠAFRÁNEK, L., 2016. *Daně, aneb, Cesta do otroctví?: (podstata, systém, efektivnost a možnosti racionalizace)*. Praha: Orego. ISBN 978-80-87528-37-2.

- ŠIMOVIĆ, H., BLAŽIĆ, H., ŠTAMBUK A., 2014. *Perspectives of tax reforms in Croatia: expert opinion survey* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://hrcak.srce.hr/136274?lang=en>
- ŠIROKÝ, J., 2013. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠVARCOVÁ, J. A KOL., 2014. *Ekonomie - stručný přehled, 2014/2015*. Zlín: CEED. ISBN 978-80-87301-19-7.
- TAXITY, 2011. *Business and Taxation Guide to Austria* [online]. [cit. 2016-09-30]. Dostupné z: [http://www.praxity.com/client-service/Tax %20Guides/Forms/AllItems.aspx](http://www.praxity.com/client-service/Tax%20Guides/Forms/AllItems.aspx)
- TAX-NEWS, 2016. *Slovenia To Hike Corporate Income Tax* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://www.tax-news.com/news/Slovenia\\_To\\_Hike\\_Corporate\\_Income\\_Tax\\_\\_\\_72210.html](http://www.tax-news.com/news/Slovenia_To_Hike_Corporate_Income_Tax___72210.html)
- THE WORLD BANK, 2014. *Doing Business 2015* [online]. [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>
- THE WORLD BANK, 2015. *Polish Tax System Is Becoming Less Complicated, But Still Needs Reforms* [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://www.worldbank.org/en/news/press-release/2015/11/19/polish-tax-system-becoming-less-complicated-but-it-still-needs-reforms>
- THE WORLD BANK, 2016. *Time to prepare and pay taxes (hours)* [online]. [cit. 2016-12-20]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>
- TRADING ECONOMIC, 2016a. *Time to prepare and pay taxes (hours) in euro area* [online]. [cit. 2016-11-12]. Dostupné z: <http://www.tradingeconomics.com/euro-area/time-to-prepare-and-pay-taxes-hours-wb-data.html>
- TRADING ECONOMICS, 2016b. *Austria Social Security Rate For Employees* [online]. [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://www.tradingeconomics.com/austria/social-security-rate-for-employees>
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online]. [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník [online]. [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcansky-zakonik/>

## 9 Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Ukázka dendrogramu Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12</b>	<b>16</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Výsledný dendrogram Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)</b>	<b>38</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Výsledný dendrogram s vytvořenými shluky Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)</b>	<b>39</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Vývoj sazby daně z příjmů PO Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG (2016a)</b>	<b>50</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Vývoj administrativní zátěže Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z The World Bank (2016)</b>	<b>53</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Zastoupení jednotlivých druhů daní Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z PwC a World Bank Group (2016)</b>	<b>54</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Daňové zatížení Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu (2016a)</b>	<b>55</b>

## 10 Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Přehled sazeb pro odpisování nemovitostí před daňovou reformou</b>	<b>28</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Vstupní data</b>	<b>34</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Test normálního rozdělení</b>	<b>35</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Spearmanovy korelace</b>	<b>36</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Standardizovaná data</b>	<b>37</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Popisné statistiky shluk 1</b>	<b>40</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Popisné statistiky shluk 2</b>	<b>41</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Popisné statistiky shluk 3</b>	<b>43</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Popisné statistiky shluk 4</b>	<b>45</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Popisné statistiky shluk 5</b>	<b>47</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Popisné statistiky shluk 6</b>	<b>48</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Rozdíly mezi ČR a Rakouskem</b>	<b>51</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Vývoj sazby daně a podílu korporátní daně na HDP v ČR</b>	<b>56</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Vývoj sazby daně a podílu korporátní daně na HDP v Rakousku</b>	<b>56</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Matice vzdáleností</b>	<b>73</b>

## 11 Seznam zkratek

AG	Aktiengesellschaft (akciová společnost v Rakousku)
ČR	Česká republika
EATR	Průměrná efektivní sazba daně
EFTA	Sdružení volného obchodu
EMEA	Region Evropa, Střední východ a Afrika
EStG	Einkommensteuergesetz (Zákon o dani z příjmů v Rakousku)
EU	Evropská unie
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (společnost s ručením omezeným v Rakousku)
KStG	Körperschaftsteuergesetz (Zákon o dani z příjmů právnických osob v Rakousku)
PO	Právnická osoba
SE	Societa Europaea (evropská akciová společnost)
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmů v České republice

# **Přílohy**



# A Matice vzdáleností

Tab. 15 Matice vzdáleností

Případ	Euklid. vzdálenosti (data 2015)																											
	BE	BG	ČR	DK	DE	EE	IE	GR	ES	FR	HR	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RU	SI	SK	FI	SE	GB
BE	0,00	6,28	3,20	4,10	1,73	3,49	5,75	1,92	2,59	0,84	3,11	1,83	4,85	4,65	4,41	2,45	3,34	4,14	2,16	1,70	3,72	2,99	4,62	3,54	3,08	2,64	3,64	3,69
BG	6,28	0,00	3,67	5,63	4,90	4,95	4,77	4,79	4,77	6,54	3,79	4,86	5,15	3,63	3,73	6,29	3,29	6,57	5,19	5,47	3,02	3,52	3,73	3,52	4,21	5,41	5,21	4,60
ČR	3,20	3,67	0,00	4,18	2,06	2,28	3,62	2,05	1,94	3,44	1,56	2,60	2,99	2,42	2,10	2,96	1,75	4,15	1,88	2,41	1,42	0,92	2,28	1,70	0,80	2,59	3,37	2,37
DK	4,10	5,63	4,18	0,00	4,15	3,44	4,18	3,54	3,49	4,49	3,30	3,53	4,28	3,79	4,24	3,57	3,83	4,45	3,61	3,47	4,25	3,39	3,77	4,20	4,13	2,99	0,93	2,68
DE	1,73	4,90	2,06	4,15	0,00	2,65	4,85	0,72	1,57	1,79	1,87	1,05	4,58	3,40	3,06	2,86	1,97	4,48	1,52	1,48	2,15	1,92	3,47	2,10	2,10	2,36	3,55	2,95
EE	3,49	4,95	2,28	3,44	2,65	0,00	2,58	2,15	1,47	3,51	1,62	2,98	3,45	1,68	1,57	2,53	2,58	4,53	1,41	2,10	2,38	2,20	1,70	2,30	2,03	1,63	2,62	1,01
IE	5,75	4,77	3,62	4,18	4,85	2,58	0,00	4,33	3,47	5,95	3,40	5,03	3,16	1,95	2,46	4,12	4,16	4,97	3,78	4,54	3,68	3,54	1,54	3,96	3,36	3,90	3,48	2,18
GR	1,92	4,79	2,05	3,54	0,72	2,15	4,33	0,00	1,05	2,04	1,45	0,94	4,33	2,93	2,71	2,59	1,84	4,27	1,22	1,29	2,03	1,68	3,01	2,00	2,00	1,96	2,94	2,35
ES	2,59	4,77	1,94	3,49	1,57	1,47	3,47	1,05	0,00	2,75	1,49	1,89	3,79	2,34	2,20	2,20	2,25	3,86	1,04	1,80	2,06	1,68	2,27	2,24	1,58	2,06	2,76	1,67
FR	0,84	6,54	3,44	4,49	1,79	3,51	5,95	2,04	2,75	0,00	3,20	2,04	5,31	4,74	4,41	2,87	3,41	4,86	2,21	1,60	3,80	3,33	4,80	3,49	3,37	2,58	4,03	3,89
HR	3,11	3,79	1,56	3,30	1,87	1,62	3,40	1,45	1,49	3,20	0,00	1,98	3,78	1,75	1,59	3,14	0,99	4,74	1,62	1,84	1,13	1,13	1,99	1,02	1,83	1,77	2,61	1,67
IT	1,83	4,86	2,60	3,53	1,05	2,98	5,03	0,94	1,89	2,04	1,98	0,00	4,88	3,57	3,42	3,15	2,01	4,53	2,06	1,74	2,46	2,08	3,69	2,40	2,70	2,47	3,13	3,01
CY	4,85	5,15	2,99	4,28	4,58	3,45	3,16	4,33	3,79	5,31	3,78	4,88	0,00	3,65	3,79	3,14	4,32	3,37	3,62	4,24	4,09	3,13	3,11	4,31	2,75	3,88	3,49	3,05
LV	4,65	3,63	2,42	3,79	3,40	1,68	1,95	2,93	2,34	4,74	1,75	3,57	3,65	0,00	0,78	3,86	2,38	5,17	2,71	3,30	1,92	2,25	0,69	2,15	2,46	2,84	3,08	1,54
LT	4,41	3,73	2,10	4,24	3,06	1,57	2,46	2,71	2,20	4,41	1,59	3,42	3,79	0,78	0,00	3,81	2,14	5,34	2,43	3,03	1,57	2,17	1,17	1,71	2,20	2,69	3,48	1,85
LU	2,45	6,29	2,96	3,57	2,86	2,53	4,12	2,59	2,20	2,87	3,14	3,15	3,14	3,86	3,81	0,00	3,89	2,67	1,86	2,38	3,87	2,87	3,54	3,91	2,38	2,50	2,83	2,55
HU	3,34	3,29	1,75	3,83	1,97	2,58	4,16	1,84	2,25	3,41	0,99	2,01	4,32	2,38	2,14	3,89	0,00	5,28	2,34	2,30	0,94	1,39	2,68	0,73	2,31	2,45	3,27	2,62
MT	4,14	6,57	4,15	4,45	4,48	4,53	4,97	4,27	3,86	4,86	4,74	4,53	3,37	5,17	5,34	2,67	5,28	0,00	4,06	4,61	5,13	3,96	4,64	5,52	3,59	4,79	3,95	4,09
NL	2,16	5,19	1,88	3,61	1,52	1,41	3,78	1,22	1,04	2,21	1,62	2,06	3,62	2,71	2,43	1,86	2,34	4,06	0,00	1,06	2,35	1,85	2,68	2,21	1,61	1,38	2,83	1,89
AT	1,70	5,47	2,41	3,47	1,48	2,10	4,54	1,29	1,80	1,60	1,84	1,74	4,24	3,30	3,03	2,38	2,30	4,61	1,06	0,00	2,69	2,21	3,41	2,28	2,42	1,06	2,86	2,48
PL	3,72	3,02	1,42	4,25	2,15	2,38	3,68	2,03	2,06	3,80	1,13	2,46	4,09	1,92	1,57	3,87	0,94	5,13	2,35	2,69	0,00	1,37	2,14	0,86	1,90	2,81	3,58	2,49
PT	2,99	3,52	0,92	3,39	1,92	2,20	3,54	1,68	1,68	3,33	1,13	2,08	3,13	2,25	2,17	2,87	1,39	3,96	1,85	2,21	1,37	0,00	2,17	1,67	1,25	2,34	2,66	1,99
RU	4,62	3,73	2,28	3,77	3,47	1,70	1,54	3,01	2,27	4,80	1,99	3,69	3,11	0,69	1,17	3,54	2,68	4,64	2,68	3,41	2,14	2,17	0,00	2,51	2,17	2,98	2,99	1,40
SI	3,54	3,52	1,70	4,20	2,10	2,30	3,96	2,00	2,24	3,49	1,02	2,40	4,31	2,15	1,71	3,91	0,73	5,52	2,21	2,28	0,86	1,67	2,51	0,00	2,24	2,35	3,55	2,57
SK	3,08	4,21	0,80	4,13	2,10	2,03	3,36	2,00	1,58	3,37	1,83	2,70	2,75	2,46	2,20	2,38	2,31	3,59	1,61	2,42	1,90	1,25	2,17	2,24	0,00	2,60	3,27	2,13
FI	2,64	5,41	2,59	2,99	2,36	1,63	3,90	1,96	2,06	2,58	1,77	2,47	3,88	2,84	2,69	2,50	2,45	4,79	1,38	1,06	2,81	2,34	2,98	2,35	2,60	0,00	2,32	1,93
SE	3,64	5,21	3,37	0,93	3,55	2,62	3,48	2,94	2,76	4,03	2,61	3,13	3,49	3,08	3,48	2,83	3,27	3,95	2,83	2,86	3,58	2,66	2,99	3,55	3,27	2,32	0,00	1,84
GB	3,69	4,60	2,37	2,68	2,95	1,01	2,18	2,35	1,67	3,89	1,67	3,01	3,05	1,54	1,85	2,55	2,62	4,09	1,89	2,48	2,49	1,99	1,40	2,57	2,13	1,93	1,84	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12 na základě dat z KPMG (2016a), PwC a World Bank Group (2016) a Eurostatu (2016a)