



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Dopad zdanění podle ekonomických funkcí v Evropské unii

Vypracovala: Bc. Tereza Švihelová

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová

České Budějovice 2017

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

Jméno a příjmení: **Bc. Tereza ŠVIHELOVÁ**
Osobní číslo: **E15632**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dopad zdanění podle ekonomických funkcí v Evropské unii**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl:

Vyhodnotit trendy vývoje zdanění dopadajícího na práci, spotřebu a kapitál v členských státech Evropské unie ve vymezeném období.

Osnova:

Úvod.

1. Ukazatele mezinárodního porovnávání daňových systémů.
2. Implicitní daňové sazby na spotřebu, práci a kapitál.
3. Metodiky Eurostatu na měření dopadu zdanění podle ekonomických funkcí.
4. Vývoj implicitních daňových sazeb ve státech EU ve vymezeném období (2000-2012).
5. Vyhodnocení trendů vývoje implicitních daňových sazeb na práci, spotřebu a kapitál pomocí statistické metody.

Závěr - diskuse preferencí dopadu daňového zatížení na ekonomické aktivity dle jejich funkcí v členských státech EU ve sledovaném období.

Rozsah grafických prací:

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

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Databáze Eurostat: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Databáze OECD: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/oecd-factbook-statistics_factbook-data-en.

Eurostat Statistics (2014). Taxation trends in the European Union. Statistical Books. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. [online].

Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika (6. vyd.)*. Praha, ČR: Aspi Wolters Kluwer.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila RYBOVÁ**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2017**


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

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

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

V Českých Budějovicích dne 28. 8. 2017

.....

Bc. Tereza Švihelová

Poděkování

Děkuji Ing. Jarmile Rybové za odborné vedení mé diplomové práce, cenné rady a poznámky v průběhu zpracování této práce.

Obsah

1	Úvod	9
2	Literární rešerše	11
2.1	Dopad zdanění na jednotlivé kategorie ekonomických subjektů	11
2.1.1	Daňové přesuny na konkurenčních trzích	11
2.1.2	Daň placená subjekty na různých stranách trhu	12
2.1.3	Daňový dopad na trhu práce	13
2.1.4	Přesun a dopad v monopolním prostředí	13
2.1.5	Přesun a dopad v oligopolním prostředí	14
2.1.6	Přehled faktorů ovlivňujících daňový přesun a dopad	15
2.2	Ukazatele mezinárodního porovnávání daňového zatížení	16
2.2.1	Statutární daňové sazby	16
2.2.2	Efektivní mezní a průměrná daňová sazba	16
2.2.3	Daňová kvóta	17
2.2.4	Implicitní daňové sazby	18
2.3	Implicitní daňové sazby na spotřebu, práci a kapitál	18
2.3.1	Implicitní daňová sazba na spotřebu	19
2.3.2	Implicitní daňová sazba na práci	20
2.3.3	Implicitní daňová sazba na kapitál	23
2.4	Metodiky Eurostatu na měření dopadu zdanění podle ekonomických funkcí	25
2.4.1	Implicitní daňová sazba na spotřebu (ITR_C)	26
2.4.2	Implicitní daňová sazba na práci (ITR_L)	27
2.4.3	Implicitní daňová sazba na kapitál (ITR_K)	29
3	Metodika	32
3.1	Výpočet implicitních daňových sazeb	32
3.2	Shluková analýza	32
4	Vývoj implicitních daňových sazeb ve státech EU ve vymezeném období	35

4.1	ITR na spotřebu.....	35
4.2	ITR na práci	37
4.3	ITR na kapitál	40
4.4	Vzájemné srovnání jednotlivých ITR	42
5	Vyhodnocení trendů vývoje implicitních daňových sazeb na práci, spotřebu a kapitál pomocí statistické metody	44
5.1	Shluková analýza ITR na spotřebu	44
5.1.1	1. shluk	45
5.1.2	2. shluk	47
5.1.3	3. shluk	48
5.1.4	4. shluk	49
5.2	Shluková analýza ITR na práci	50
5.2.1	1. shluk	51
5.2.2	2. shluk	52
5.2.3	3. shluk	53
5.2.4	4. shluk	54
5.3	Shluková analýza ITR na kapitál	55
5.3.1	1. shluk	56
5.3.2	2. shluk	57
5.3.3	3. shluk	58
5.3.4	4. shluk	58
5.3.5	5. shluk	60
6	Závěr	61
I.	Summary.....	63
II.	Seznam použitých zdrojů	64
III.	Seznam obrázků	66
IV.	Seznam tabulek	67

V. Seznam příloh.....	68
VI. Přílohy	69

1 Úvod

Při hodnocení vývoje ekonomiky každého státu mají v dnešní době velký vliv daně. Aby byl vyhodnocen správně, je potřeba vybrat správnou metodu pro porovnání struktury daňových systémů. Existuje velký rozdíl v tom, zda budou struktury systémů či daňového zatížení porovnány pomocí statutárních sazeb, nebo například pomocí efektivních daňových sazeb. Statutární daňové sazby totiž nemohou obstát v roli objektivního ukazatele ve chvíli, kdy dochází k porovnání daňového zatížení, které má dopad na daňové subjekty v jednotlivých zemích.

Pro zvýšení vypovídací schopnosti hodnocení je vhodné použít více ukazatelů. Také v konstrukci základu daně se vyskytují četné rozdíly i přes to, že docházelo v posledních letech k harmonizaci a koordinaci daní. Jedná se především o rozdíly v daňových úlevách, odpisech nebo rezervách, které značně pozměňují výsledný dopad na zdaněný příjem poplatníka. Proto se nejčastěji pro mezinárodní srovnání používají efektivní daňové sazby, které tyto rozdíly zohledňují. Jednou z kategorií efektivních daňových sazeb jsou také implicitní daňové sazby, kterými se zabývá tato práce.

Hlavním cílem diplomové práce je vyhodnotit trendy vývoje zdanění dopadajícího na práci, spotřebu a kapitál v členských státech Evropské unie ve vymezeném období (2000-2012).

V první části práce je nejprve nastíněna problematika dopadu zdanění na jednotlivé kategorie ekonomických subjektů neboli daňová incidence. Dále literární rešerše pokračuje charakteristikou implicitních daňových sazeb, jejich rozdělením na implicitní daňovou sazbu na spotřebu, práci a kapitál a popsáním z čeho se skládají. Poslední část literární rešerše se zabývá metodikou Eurostatu na měření dopadu zdanění podle ekonomických funkcí.

Praktická část je následně rozdělena na dvě kapitoly. První z nich se zabývá vývojem implicitních daňových sazeb v Evropské unii a v Eurozóně za pomoci použití oficiálních dat o výši jednotlivých implicitních daňových sazeb zjištěné na stránkách Eurostatu. Druhá kapitola je zaměřena na vyhodnocení trendů vývoje implicitních daňových sazeb na práci, spotřebu a kapitál pomocí shlukové analýzy. Tato analýza člení státy do shluků pro každou implicitní daňovou sazbu zvlášť a u každé z nich jsou použita data z roku 2000, 2008 a 2012. A po rozdělení států do shluků je provedeno

vyhodnocení prostřednictvím informací o vývoji jednotlivých implicitních daňových sazeb zjištěných z online publikace *Trends in European Union*. V závěru jsou shrnuty faktory, které ovlivňovaly vývoj implicitních daňových sazeb a jsou zde uvedeny preference jednotlivých států na dopad zdanění.

2 Literární rešerše

2.1 Dopad zdanění na jednotlivé kategorie ekonomických subjektů

Daně dopadají na subjekty dvěma způsoby:

- Tzv. zákonný dopad daně – je důležitý z hlediska daňové praxe, protože subjekty jsou povinny daň řádně a včas platit, jinak se vystavují nebezpečí sankcí.
- Tzv. skutečný neboli efektivní dopad daně – je důležitý z hlediska ekonomického. Týká se pouze jednotlivců – daně placené společnostmi ve svém konečném důsledku dopadají vždy na jednotlivce.

„Daň placená subjektem, jednotlivcem či společností, může být přesunuta dopředu nebo dozadu.“ Přesuny lze provádět na trzích výrobků faktorů či kapitálu. Kupující může realizovat přesuny dopředu a prodávající dozadu. Přesuny mohou být stoprocentní, více než stoprocentní, nebo pouze částečné. Pokud by se stalo, že by k přesunu nedošlo vůbec, tak se jedná o přesun nulový.

Přesuny mohou být také prováděny zároveň dopředu i dozadu a ty subjekty, na nichž je daň přesunuta, ji mohou opět přesunout na jiný subjekt. Ovšem tyto nepřímé přesuny jsou méně významné (Kubátová, 2015, p. 65-66).

2.1.1 Daňové přesuny na konkurenčních trzích

Podíl přesunuté daně na konkurenčním trhu závisí především na cenových elasticitách poptávky a nabídky. To ony určují sklon křivek a taktéž rozdělení daňového břemene mezi subjekty na trhu. Absolutní velikost přesunuté daně závisí na velikosti daně.

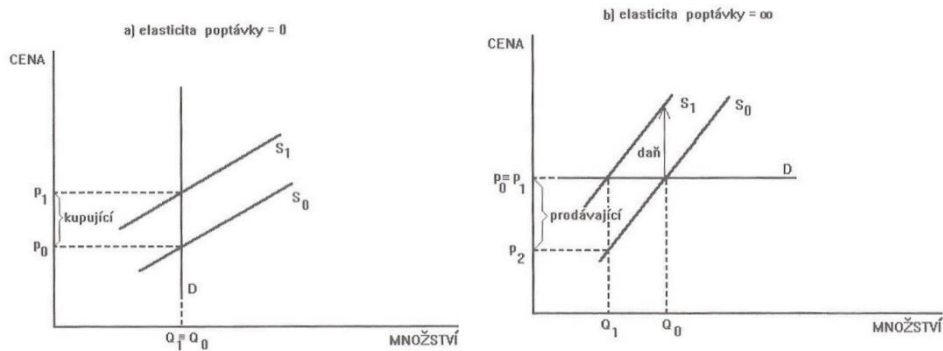
V případě nulové elasticity poptávky kupující požaduje stejné množství zboží při jakékoli ceně a prodávající tak může zvýšit cenu o celou daň. Jedná se o stoprocentní přesun. Příkladem zboží s nízkou elasticitou jsou např. potraviny, ale také tabák a alkohol. Zde se uskutečňuje velký přesun spotřebních daní na spotřebitele.

Druhým extrémem je případ, kdy je elasticita poptávky nekonečná. V tomto případě nesou celou daň prodávající, protože na jakékoli zvyšování ceny reagují kupující nekonečně pružně snížením požadovaného množství. Čistá cena pro prodávajícího

klesla přesně o jednotkovou daň, kdežto cena na trhu se nemění. Vysokou elasticitu mají převážně luxusní předměty, jejichž zdanění doléhá převážně na výrobce.

Oba extrémní případy jsou zobrazeny na *Obrázku 1*.

Obrázek 1 - Elasticita poptávky ⁽¹⁾



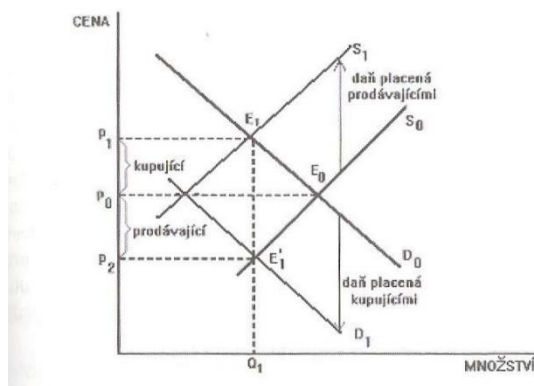
⁽¹⁾ *Elasticity of demand*. Zdroj: Daňová teorie a politika, p. 69

U elasticity nabídky to funguje na stejném principu, jen opačně (Kubátová, 2015, p. 67-70).

2.1.2 Daň placená subjekty na různých stranách trhu

Když se změní křivka nabídky při dani placené prodávajícím, tak to vede k rozdělení daňového břemene na část placenou kupujícími a část prodávajícími, jak je vidět na *Obrázku 2*.

Obrázek 2 - Daň placená na různých stranách trhu ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Tax paid on different sides of the market*. Zdroj: Daňová teorie a politika, p. 71

Pokud by měl ze zákona odvádět daň kupující, tak se sníží jeho poptávka. Prodávající bude v tomto případě realizovat cenu P_2 , kupující zaplatí navíc jednotkovou daň t , takže jeho kupní cena bude celkem P_1 . V tomto případě je dopad daně totožný s dopadem daně placené prodávajícím.

„Na konkurenčním trhu nezávisí na tom, kdo ze zákona platí daň.“ Daně jsou ekvivalentní (Kubátová, 2015, p. 71).

2.1.3 Daňový dopad na trhu práce

K přesunům dochází nejen na trhu zboží a služeb ale také na trzích výrobních faktorů a kapitálových trzích.

Trh práce ovšem patří ke specifickému druhu trhu výrobních faktorů:

- V důsledku kolektivního vyjednávání je cena práce nepružná směrem dolů → při zdanění práce má zaměstnavatel jen nepřímé možnosti přenést daň na zaměstnance formou nižších mezd. Každopádně nedojde k poklesu reálných mezd okamžitě.
- Více než 100 % přesun daně v důsledku toho, že může být křivka nabídky práce zpětně zahnutá. Jedná se o případ, kdy daň odevzdává zaměstnavatel. Tím, že je zde uvalena daň tak dochází k poklesu poptávky po práci ze strany firem a to vede ke zvýšení nabízeného množství práce a zároveň se ještě více stlačí mzdy. Rozdíl mezi původní a současnou mzdovou sazbou je větší než velikost daně, tudíž došlo k více než 100 % přesunu daně (Kubátová, 2015, p. 72).

2.1.4 Přesun a dopad v monopolním prostředí

Za monopolní prostředí můžeme považovat oblasti výroby energie, těžby surovin atd. Jedná se o situaci, kdy výrobce určuje množství a ceny na základě rovnosti svých mezních nákladů a mezních výnosů.

V případě monopolu může být daňový přesun od 0 % do 100 %. To právě záleží na průběhu křivek mezních nákladů a výnosů.

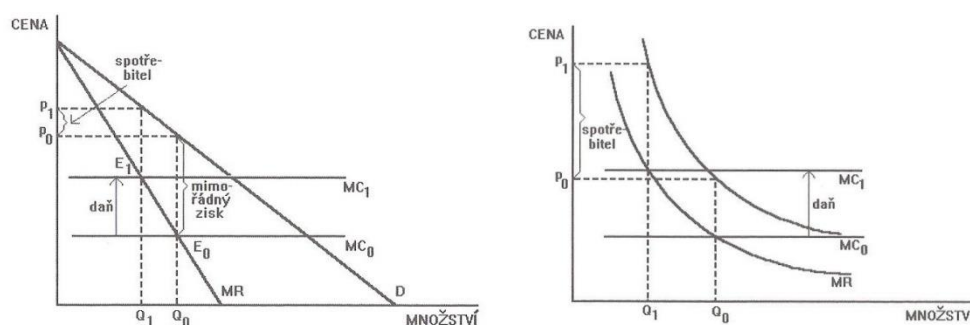
Specifická spotřební daň

Nejprve se bude uvažovat situaci, kdy bude křivka mezních nákladů horizontální, v tomto případě bude dopad záležet na křivce mezních výnosů, tedy křivce poptávky.

- Pokud bude křivka poptávky klesající přímkou, v tom případě se přenesení daně na spotřebitele pouze částečně.
- Druhý, častější případ toho, jak může vypadat křivka poptávky, je takový, že křivka poptávky má konstantní cenovou elasticitu – tudíž je křivka poptávky „prohnutá“. V takovém případě může nastat situace, kdy je daň přesunuta z více než sta procent.

Částečný a více než sto procentní přesun daně je ukázán na *Obrázku 3*.

Obrázek 3 - Částečný a více než sto procentní přesun daně ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Partial and more than 100% tax shifting.* Zdroj: Daňová teorie a politika, p. 76

Další situace, která může nastat, je, že křivka mezních nákladů je vertikální, tedy nelze měnit rozsah výroby, protože tomu brání příliš vysoké výrobní náklady. Jedná se o případ, který se velmi podobá situaci, kdy je na konkurenčním trhu nulová elasticita nabídky, a tudíž jsou i stejné důsledky – celé břemeno daně uložené výrobci ponese výrobce sám (Kubátová, 2015, p. 73-76).

2.1.5 Přesun a dopad v oligopolním prostředí

Ve skutečnosti by bylo možné jen stěží najít v ekonomice dokonale konkurenční trh nebo dokonale monopolní trh. Většinou se jedná o trh oligopolní, kdy nemůže žádný z výrobců stanovit cenu libovolně, bez ohledu na ostatní, a současně pro žádného z nich není cena zcela neměnným parametrem.

Do oligopolního odvětví patří např. autobusová doprava, letecká doprava nebo výroba železa. Na oligopolním trhu je poptávková křivka pro každého oligopolistu zcela nepředvídatelná a zároveň je každý z nich ovlivněn ostatními při tvorbě ceny. V tomto

případě není možné predikovat daňové dopady, protože o chování oligopolní firmy neexistuje žádná široce přijímaná teorie (Kubátová, 2015, p. 77).

2.1.6 Přehled faktorů ovlivňujících daňový přesun a dopad

První tři faktory již byly zmíněny dříve. Jsou to:

- Elasticita nabídky
- Elasticita poptávky
- Charakter trhu – konkurenční, monopolní nebo oligopolní

Mezi další významné faktory ovlivňující daňový přesun a dopad jsou:

- Významnost zdaněného trhu
- Otevřenost ekonomiky
- Časový faktor

Významnost zdaněného trhu

Velikost zdaněného trhu patří mezi další faktory, které ovlivňují skutečný dopad daně, a je možné ji zařadit do nepřímých dopadů daně na ostatní trhy.

Změny na malém trhu nebudou mít vliv na nabídku a poptávku na ostatních trzích. Tudíž se provádí při zkoumání daňového přesunu a dopadu pouze dílčí analýza.

Naopak ale důsledky zdanění na velkém trhu by zasáhly i ostatní odvětví ekonomiky. Nemůže být tedy provedena pouze dílčí analýza, ale je potřeba zahrnout dopady na ostatní odvětví.

Otevřenost ekonomiky

Čím více je ekonomika otevřená, tím vyšší je elasticita poptávky i nabídky. V případě výrobních faktorů je pružnější nabídka a to z toho důvodu, že se faktory při změně ceny mohou přesunout do zahraničí. U výrobků a služeb je naopak pružnější poptávka po domácích produktech, jelikož uživatelé při zvýšení jejich cen přesunou svou poptávku na cizí výrobky.

Změna daňového dopadu při otevřené ekonomice není jednoznačná, protože v tomto případě se elastičtější stane jak poptávka, tak nabídka. Záleží tedy na tom, která změna převáží, jestli změna poptávky nebo nabídky.

Časový faktor

Časový faktor působí na daňový přesun a dopad dvěma směry:

- 1) Čím delší je časové období, tím jsou vyšší elasticity.
- 2) V delším časovém období se daň přesouvá na stále „vzdálenější“ trhy (Kubátová, 2015, p. 77 – 79).

2.2 Ukazatele mezinárodního porovnávání daňového zatížení

Na měření daňového zatížení lze využít jednu ze čtyř základních způsobů:

- Porovnání jednotlivých statutárních daňových sazeb
- Výpočet efektivní mezní a průměrné daňové sazby
- Pomocí složené daňové kvóty
- Výpočet implicitních daňových sazeb (Newton Holding, a. s., 2004, p. 12)

2.2.1 Statutární daňové sazby

Schratzenstaller (2005) uvádí, že statutární daňové sazby patří mezi nejjednodušší ukazatele daňového zatížení. Jsou snadno zjistitelné a poskytují základní představu o možném daňovém zatížení.

Blechová (2008) ovšem tvrdí, že se nejedná o příliš uspokojivý přístup a to s ohledem na komplexnost a různorodost prvků tvořících národní daňové systémy. Tyto sazby v sobě totiž mohou zahrnovat kromě nominální daňové sazby také účinky různých slev a daňových přírůstků. A proto není jejich konstrukce v jednotlivých státech stejná.

2.2.2 Efektivní mezní a průměrná daňová sazba

Používají se k účelu analýzy daňových dopadů a vztahují daň, resp. přírůstek daně, k jejímu ekonomickému základu, resp. přírůstku daňového základu (Široký, 2012, p. 36).

Jedná se o výpočet sazby zohledňující nejen výši nominálních sazeb, ale i způsob stanovení základu pomocí hlavních charakteristik národní daňové legislativy.

Je vhodnější tento způsob používat pro posouzení jednotlivých hledisek efektivní daňové zátěže u konkrétních projektů. Jeho použitelnost pro celkovou výši daňové zátěže může být zavádějící (Newton Holding, a. s., 2004, p. 12).

2.2.3 Daňová kvóta

Jedná se o nejznámější a nejpoužívanější ukazatel daňového zatížení obyvatel a vyjadřuje makroekonomické fiskální hledisko (Široký, 2012, str. 36).

Daňová kvóta představuje vhodný ukazatel pro mezinárodní srovnání pro podíl vybraných daní příslušného státu na jeho hrubém domácím produktu.

Daňová kvóta se vypočte jako poměr výnosu daní a cel k HDP v běžných cenách. Vedle klasické daňové kvóty existuje také složená daňová kvóta, která kromě výnosu daní a cel ještě obsahuje pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení (Finance.cz, 2001).

V zemích OECD se daňová kvóta značně liší, nicméně není možné určit pouze jednu příčinu tohoto stavu. Na čem ovšem daňové zatížení zemí OECD nezávisí, je ekonomická úroveň země, protože v kategorii s vysokou daňovou kvótou najdeme jak země s vysokou ekonomickou úrovní, tak i země s nižším podílem HDP na obyvatele.

Struktura daňové kvóty se nazývá daňový mix. Stejně tak, jak je různorodá daňová kvóta samotná, tak je různorodá i její struktura, a to jak z hlediska druhů daní, kterými je tvořena, tak i z hlediska daňového určení. Z hlediska druhů se může používat třídění právě podle OECD, které obsahuje šest skupin daní:

- 1000 Daně z důchodů, ze zisků a kapitálových výnosů
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
- 5000 Daně ze zboží a služeb
- 6000 Ostatní daně

Každá země má dva až tři hlavní zdroje daňových výnosů, ostatní jsou pouze doplňkové. V současné době se daňový mix jednotlivých zemí moc nemění.

„V roce 2012 tvořili v průměru:

- *Důchodové daně (jednotlivců a firem) 34 % celkových daní, z toho osobní daně 25 % a daně právnických osob pouze 9 %;*
- *Daně ze spotřeby 33 %;*
- *Příspěvky na sociální zabezpečení 26 %;*
- *Majetkové daně, daně z pracovních sil a objemu mezd a ostatní nezařazené daně 7 %.*

Od tohoto průměru se ale většina zemí značně odchyluje“ (Kubátová, 2015, p. 143-145).

2.2.4 Implicitní daňové sazby

Tento způsob měření daňového zatížení překonává omezení prostého porovnávání statutárních sazeb a daňové základy jsou vymezeny úžeji než v případě ukazatelů daňové kvóty. Pro výpočet sazeb se používá detailních údajů z národních účtů a statistik skutečně vybraných daní. Tím, že jsou daňové základy vymezeny úžeji, je možné se vyhnout chybám, které plynou při používání ukazatelů daňové kvóty. Na druhé straně jejich nevýhodou je, že jsou náročné na dostatek relevantních statistických údajů pro dostatečně velký vzorek zemí a dostatečně dlouhé časové období (Newton Holding, a. s., 2004, p. 12).

2.3 Implicitní daňové sazby na spotřebu, práci a kapitál

Eurostat používá k hodnocení struktury daňových systémů tzv. **implicitní daňové sazby** (Ondrová, 2007).

Implicitní daňové sazby patří mezi makroekonomické ukazatele daňového porovnávání a vyjadřují průměrné daňové zatížení přímo nebo nepřímo uvalené na různé druhy zdanitelných ekonomických příjmů nebo aktivit. Implicitní daňové sazby bývají často zaměňovány, co se významu týče, s efektivní sazbou daně. Implicitní daňové sazby jsou ovšem pouze její podmnožinou (Schratzenstaller, 2005).

Implicitní daňová sazba se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (Ondrová, 2007).

S pomocí implicitních daňových sazeb (dále ITR) lze vyjádřit dopad daní na ekonomické aktivity podle jejich funkcí – práce, kapitálu, spotřeby.

2.3.1 Implicitní daňová sazba na spotřebu

Získá se jako podíl celkových příjmů z daní ze spotřeby (především DPH a spotřební daně) a celkových konečných nákladů domácností na spotřebu na území daného státu (Ondrová, 2007).

Daně ze spotřeby jsou definovány jako sazby daně z transakcí mezi konečnými spotřebiteli a výrobcí finálních výrobků určené ke spotřebě. V klasifikaci ESA mohou být identifikovány tyto kategorie (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 272):

- Daň z přidané hodnoty
 - Při porovnávání standardních sazeb DPH a komponentů DPH implicitní spotřební sazby dochází ke značným rozdílům mezi členskými státy a to zejména v oblasti uplatňování výjimek u DPH (snížené sazby, odčitatelné položky) (Hospodářská komora, 2008, str. 18).
- Daně z dovozu a dovozní cla bez DPH
- Daně z výrobků bez DPH a dovozních cel
 - Tyto daně placené společnostmi z produktů používaných k výrobě byly vyloučeny z kategorie spotřebních daní.
 - Některé kategorie byly přiděleny ke kapitálu, jako např. kolky.
 - Daně z finančních a kapitálových transakcí, jakož i vývozní cla a peněžní vyrovnávací částky při vývozu byly také zaznamenány jako kapitálové daně.
- Ostatní daně z výroby
 - Jedná se o typický hraniční případ, neboť tato kategorie zahrnuje několik daní nebo profesních licencí placené společnostmi v důsledku svého zapojení do výroby. Celkové mzdové náklady a daně ze mzdy byly klasifikovány jako daň z práce.
 - Daně z pozemků, stavebních a jiných konstrukcí byly klasifikovány jako daně z kapitálu.
 - Avšak daně z mezinárodních transakcí, daně ze znečištění a nedostatečná kompenzace DPH byly považovány za spotřební daně.
- Některé daně jsou definovány jako běžné daně v ESA 95. Jsou to například daně z hlavy, daně z výdajů nebo platby domácností za licence přiděleny spotřebě, protože se jedná o výdaje domácností za účelem získání specifických výrobků a služeb (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 272-273).

Shrnutí jednotlivých kategorií implicitních daní na spotřebu je uvedeno v *Tabulce 1*.

Tabulka 1 – Kategorie implicitních daní na spotřebu ⁽¹⁾

Daň z přidané hodnoty ⁽²⁾
Daně z dovozu a cla bez DPH ⁽³⁾
Daně z výrobků kromě DPH a dovozních cel ⁽⁴⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Kolky ⁽⁵⁾ - Daně z finančních a kapitálových transakcí ⁽⁶⁾ - Vývozní cla a peněžní vyrovnávací částky při vývozu ⁽⁷⁾
Ostatní daně z výroby ⁽⁸⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Daně z mezinárodních transakcí ⁽⁹⁾ - Daně za znečištění ⁽¹⁰⁾ - Nedostatečná kompenzace DPH ⁽¹¹⁾
Ostatní běžné daně ⁽¹²⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Daně z hlavy ⁽¹³⁾ - Výdajové daně ⁽¹⁴⁾ - Platby domácností za licence ⁽¹⁵⁾

⁽¹⁾ Categories of implicit taxes on consumption; ⁽²⁾ Value added type taxes (VAT); ⁽³⁾ Taxes and duties on imports excluding VAT; ⁽⁴⁾ Taxes on products except VAT and import duties less; ⁽⁵⁾ Stamp taxes; ⁽⁶⁾ Taxes on financial and capital transactions; ⁽⁷⁾ Export duties and monetary compensatory amounts on exports; ⁽⁸⁾ Other taxes on production; ⁽⁹⁾ Taxes on international transaction; ⁽¹⁰⁾ Taxes on pollution; ⁽¹¹⁾ Under-compensation of VAT; ⁽¹²⁾ Other current taxes; ⁽¹³⁾ Poll taxes; ⁽¹⁴⁾ Expenditure taxes; ⁽¹⁵⁾ Payments by households for licences. Zdroj: Taxation trends in the European Union, 2014, p. 273

2.3.2 Implicitní daňová sazba na práci

Vypočítá se jako poměr mezi daněmi a veřejnoprávním pojistným (placené z pracovních příjmů jak zaměstnavatelem, tak zaměstnancem) a celkovými náklady práce (celkový objem náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně případných daní z mezd bez zahrnutí výnosů daní ze sociálních transferů). V ČR největší část daňového zatížení práce představuje právě pojistné na veřejnoprávní pojištění (Ondrová, 2007).

Daně z příjmu zaměstnaných osob

Daně ze zaměstnané pracovní síly se skládají ze všech daní, které přímo souvisejí se mzdami a srážkou u zdroje placené zaměstnavateli a zaměstnanci, včetně aktuálních povinných sociálních příspěvků. Patří mezi ně povinné sociální příspěvky placené zaměstnavateli a daně ze mzdy, povinné sociální příspěvky placené zaměstnanci a část osobní daně z příjmu, která je spojená s vydělaným příjmem.

Daň z příjmu fyzických osob je typicky vybírána z různých zdrojů příjmů: z příjmů z pracovní činnosti, ale také sociálních dávek, včetně důchodů, dividend a úrokových výnosů a výnosů samostatně výdělečně činných osob (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 273).

Daně z příjmu nezaměstnaných osob

Příjmem u této daně se rozumí sociální transfery, které jsou hrazeny státem a přínosy z důchodových systémů ve stáří. Většina z těchto dávek vyplacených nezaměstnaným jsou nějakým způsobem spojené se zaměstnáním.

Výpočet implicitní daňové sazby na práci je však omezen na kategorii výdělečně činných osob.

- V některých členských státech jsou sociální transferové platby ze strany státu předmětem daně z příjmů fyzických osob. V tomto případě je to, co je hrazeno státem, okamžitě vráceno do rozpočtu (ale ne nutně na stejné úrovni) ve formě daní. V mnoha případech však daně zvýšené o sociální transfery jsou spíše účetními konvencemi než daněmi v pravém slova smyslu.
- Penzijní opatření a jejich daňové zacházení se značně liší mezi členskými státy. Výnosy z daní, které jsou vybírány z důchodů, je obvykle jednodušší odhadnout, ale je potřeba si položit koncepční a praktickou otázku o tom, zda tuto daň považovat za příjem z kapitálového majetku, příjem z odložené práce, nebo platbu sociálních transferů (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 273-274).

Daně z příjmů osob samostatně výdělečně činných

Vyvstala otázka, zda by část příjmů samostatně výdělečně činných osob měla být považována za odměnu práce a zda by související daně měly být zahrnuty do daní z práce. Nejlepším kompromisem mezi ekonomickým zdůvodněním a dostupností dat

bylo zvážení příjmu ze samostatné výdělečné činnosti jako příjmy z kapitálu: příjem osoby samostatně výdělečně činné je ryze podnikatelský důchod a osoby samostatně výdělečně činné na sebe musí vzít riziko vzniku ztráty při výkonu své činnosti. Osobní daně z příjmu stejně jako sociální příspěvky osob samostatně výdělečně činných jsou proto přiděleny do podkategorie příjem z kapitálu pro OSVČ. Tento předpoklad zahrnuje část samostatné výdělečné činnosti, která odpovídá příjmu na odměny samostatné výdělečné činnosti vlastní práce (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 274).

Jednotlivé kategorie implicitních daní na práci jsou vyjmenovány v *Tabulce 2*.

Tabulka 2 – Kategorie implicitních daní z práce ⁽¹⁾

Zaměstnaní ⁽²⁾
Daně z příjmů ⁽³⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Daně z příjmů jednotlivce nebo domácnosti včetně zisků z držby (část zvyšující pracovní příjem) ⁽⁴⁾
Ostatní běžné daně ⁽⁵⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Celkové mzdové náklady a daně ze mzdy ⁽⁶⁾
Sociální příspěvky ⁽⁷⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Povinné sociální příspěvky placené zaměstnavateli ⁽⁸⁾ - Povinné sociální příspěvky placené zaměstnanci ⁽⁹⁾
Nezaměstnaní ⁽¹⁰⁾
Daně z příjmů ⁽¹¹⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Daně z příjmů jednotlivce nebo domácnosti včetně zisků z držby (část zvyšující sociální transfery a důchody) ⁽¹²⁾
Skutečné příspěvky ⁽¹³⁾ <ul style="list-style-type: none"> - Povinné sociální příspěvky sebezaměstnaných a nezaměstnaných osob (část hrazena příjemci sociálních transferů) ⁽¹⁴⁾

⁽¹⁾ Categories of implicit taxes on labour; ⁽²⁾ Employed labour; ⁽³⁾ Taxes on income; ⁽⁴⁾ Taxes on individual or household income including holding gains (part raised on labour income); ⁽⁵⁾ Other current taxes; ⁽⁶⁾ Total wage bill and payroll taxes; ⁽⁷⁾ Actual social contributions; ⁽⁸⁾ Compulsory employers' actual social contributions; ⁽⁹⁾ Compulsory employees' social contributions; ⁽¹⁰⁾ Non-employed labour; ⁽¹¹⁾ Taxes on income; ⁽¹²⁾ Taxes on individual

or household income including holding gains (part raised on social transfers and pensions); ⁽¹³⁾ Actual contributions; ⁽¹⁴⁾ Compulsory social contributions by self- and non-employed persons (part paid by social transfer recipients).
Zdroj: Taxation trends in European Union, 2014, p. 274

2.3.3 Implicitní daňová sazba na kapitál

„Představuje podíl inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů, který podléhá domácímu zdanění.“ (Ondrová, 2007)

Kapitál je široce definován, včetně fyzického kapitálu, nehmotných a finančních investic a úspor. Kapitálové daně zahrnují daně z příjmu v širším slova smyslu: tedy nejen daně ze zisku, ale také daně a dávky, které by mohly být považovány za nezbytný předpoklad pro vstup do výroby nebo pro cíl přinést zisk. Jsou to například daně z nemovitých věcí, kterou platí jejich majitelé, nebo opakující se daň z motorových vozidel, kterou platí podniky (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 275).

Implicitní daňovou sazbu na kapitál je nutné interpretovat velmi opatrně. Lze ji využít pouze k hrubé orientaci při srovnávání jednotlivých zemí. Naproti tomu může její časový průběh svádět k chybným závěrům, jelikož implicitní daňová sazba podstatným způsobem přeceňuje skutečné zdanění kapitálu v době značného rozmachu na burze a kapitálových trzích (Hospodářský a měnový výbor, 2007).

Je třeba rozlišovat mezi daní z kapitálových a podnikatelských příjmů a daní z kapitálu:

- Daně z kapitálových a podnikatelských příjmů
 - o Kapitálový a podnikatelský příjem ekonomické subjekty vydělávají nebo přijímají z domácích zdrojů nebo ze zahraničí.
 - o Do této daně také zahrnujeme daně z příjmu nebo zisků společností, daně z příjmu a sociální příspěvky osob samostatně výdělečně činných a daň z příjmu fyzických osob zvýšenou o kapitálové příjmy domácností (nájemné, dividendy a ostatní výnosy z vlastnictví).
- Daně z kapitálu
 - o Zahrnují daň z bohatství, kapitálové daně, včetně daně dědické, daň z nemovitosti nebo daně z užívání dlouhodobých aktiv, profesionální a obchodní licence a některé daně z produktů, a případné další daně a

odvody, které by mohly být považovány za nezbytný předpoklad pro vstup do výroby, nebyly-li přiděleny jinam.

Daně, které patří do kategorie implicitních daní na kapitál, jsou uvedeny v *Tabulce 3*.

Tabulka 3 – Kategorie implicitních daní na kapitál⁽¹⁾

Daně z kapitálových a podnikatelských příjmů⁽²⁾
<p>Daně z příjmů⁽³⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> - Daně z příjmů jednotlivce nebo domácnosti včetně zisků z držby (část placená z kapitálových příjmů a z příjmů samostatně výdělečných osob)⁽⁴⁾ - Daně z příjmů nebo zisků společností včetně zisků z držby⁽⁵⁾ - Ostatní daně ze zisků z držby⁽⁶⁾ - Daně z výher z loterií a hazardních her⁽⁷⁾ - Ostatní daně z příjmů jinde neuvedené⁽⁸⁾
<p>Sociální příspěvky⁽⁹⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> - Povinné sociální příspěvky sebezaměstnaných a nezaměstnaných osob (část placená samostatně výdělečnými osobami)⁽¹⁰⁾
Daně z kapitálu (bohatství)⁽¹¹⁾
<p>Daně z výrobků kromě DPH a dovozních cel⁽¹²⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kolky⁽¹³⁾ - Daně z finančních a kapitálových transakcí⁽¹⁴⁾ - Vývozní cla a peněžní vyrovnávací částky při vývozu⁽¹⁵⁾
<p>Ostatní daně z výroby⁽¹⁶⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> - Daně z pozemků, budov nebo jiných staveb⁽¹⁷⁾ - Daně z užívání dlouhodobých aktiv⁽¹⁸⁾ - Obchodní a profesní licence⁽¹⁹⁾ - Ostatní daně z výroby jinde neuvedené⁽²⁰⁾
<p>Ostatní běžné daně⁽²¹⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> - Běžné daně z kapitálu⁽²²⁾ - Ostatní běžné daně z kapitálu jinde neuvedené⁽²³⁾

Kapitálové daně ⁽²⁴⁾

⁽¹⁾ Categories of implicit taxes on capital; ⁽²⁾ Capital and business income taxes; ⁽³⁾ Taxes on income; ⁽⁴⁾ Taxes on individual or household income including holding gains (part paid on capital and self-employed income); ⁽⁵⁾ Taxes on the income or profits of corporations including holding gains; ⁽⁶⁾ Other taxes on holding gains; ⁽⁷⁾ Taxes on winnings from lottery and gambling; ⁽⁸⁾ Other taxes on income n.e.c.; ⁽⁹⁾ Actual social contributions; ⁽¹⁰⁾ Compulsory social contributions by self- and non-employed persons (part paid by self-employed); ⁽¹¹⁾ Taxes on stocks (wealth); ⁽¹²⁾ Taxes on products, except VAT and import taxes; ⁽¹³⁾ Stamp taxes; ⁽¹⁴⁾ Taxes on financial and capital transactions; ⁽¹⁵⁾ Export duties and monetary compensatory amounts on exports; ⁽¹⁶⁾ Other taxes on production; ⁽¹⁷⁾ Taxes on land, buildings or other structures; ⁽¹⁸⁾ Taxes on the use of fixed assets; ⁽¹⁹⁾ Business and professional licences; ⁽²⁰⁾ Other taxes on production n.e.c.; ⁽²¹⁾ Other current taxes; ⁽²²⁾ Current taxes on capital; ⁽²³⁾ Other current taxes on capital n.e.c.; ⁽²⁴⁾ Capital taxes. Zdroj: Taxation trends in the European Union, 2014, p. 275

2.4 Metodiky Eurostatu na měření dopadu zdanění podle ekonomických funkcí

Implicitní daňové sazby měří skutečné nebo efektivní průměrné daňové zatížení přímo nebo nepřímo vybírané z různých typů základu daně nebo činností, které by mohly být zdaněny členskými státy. Konečný hospodářský dopad daňové zátěže však lze často přesouvat z jednoho poplatníka k druhému souhrou nabídky a poptávky:

- Typickým příkladem je případ, kdy firmy zvýší prodejní ceny v reakci na zvýšení v oblasti daní z příjmu právnických osob.
- Do jisté míry firemní zákazníci nesou část zvýšeného daňového zatížení. Implicitní daňové sazby nemusí vzít tyto účinky v úvahu, protože to může být provedeno pouze v obecném rovnovážném rámci.

I přes toto omezení implicitní daňová sazba umožňuje monitorování hladin daňového zatížení v průběhu času (umožňující identifikaci přesunů mezi zdaněním různých typů základu daně, např. z kapitálu do práce) a mezi jednotlivými zeměmi.

Atraktivita výpočtu implicitních daňových sazeb spočívá v tom, že všechny prvky daní jsou implicitně vzaty v úvahu.

Jedná se především o tyto prvky: kombinované účinky statutárních sazeb, daňové odpočty a daňové úlevy. Rovněž sem patří účinky v důsledku složení příjmů, nebo zásady v rozdělení zisku společnosti, a dále účinky daňového plánování, stejně tak jsou k dispozici daňové úlevy, které jsou také vzaty v úvahu implicitně.

Výhoda implicitních daňových sazeb v zachycení široké řady vlivů na zdanění je doprovázena obtížemi při interpretaci trendů, protože úplné a přesné oddělení vlivu různých sil není možné. Kromě toho všechny časové rozdíly, které vznikají kvůli zpožděním daňových plateb a účinky hospodářského cyklu mohou vést k podstatné volatilitě na těchto opatřeních. Stručně řečeno, představují snížený model všech proměnných, které ovlivňují daně, daňové sazby a základy (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 281-282).

2.4.1 Implicitní daňová sazba na spotřebu (ITR_C)

ITR na spotřebu je definována jako podíl souhrnu všech spotřebních daní a výdajů na konečnou spotřebu domácností na ekonomickém území.

$$ITR_C = \frac{\text{souhrn všech spotřebních daní}}{\text{výdaje na konečnou spotřebu domácností}} * 100$$

Tato jednoduchá metrika, která nahradila složitější verzi používanou v roce 2003, je považována za výhodnější v řadě věcí. Podle předchozího přístupu vládní spotřební sítě byly vládní nákupy přidány do spotřeby domácností na ekonomickém území pro získání jmenovatele a to proto, že některé ze spotřebních daní jsou vybírány z těchto vládních nákupů. Avšak údaje o vládní spotřebě snížené o mzdy a platy byly vždy jen hrubé přiblížení mezispotřeby vlády.

ITR na spotřebu je rozdělena do čtyř kategorií (mění se pouze číselník, jmenovatel zůstává stejný pro každou podkategorii). Kategorie jsou následující:

- DPH:
 - Podíl ITR na spotřebu v souvislosti s DPH
- Energetika:
 - Tato podskupina zahrnuje všechny spotřební daně na energie, které jsou uvedeny v národním seznamu daní.
 - Ty jsou zastoupeny především spotřebními daněmi z minerálních olejů, cly na elektřinu nebo podobnými daněmi.
 - Definice se však může mírně lišit, zejména pokud tyto požadavky mohou zahrnovat rovněž energetické daně vybírané z kapitálu nebo pracovní síly.
- Tabák a alkohol:

- Mezi ně patří veškeré spotřební daně z alkoholu a tabákových výrobků uvedených v národním seznamu daní. Mohou zde být zahrnuty i příjmy z kolků.
- Ostatní:
 - Všechny zbývající spotřební daně jsou účtovány v této podskupině.
 - Získá se jako rozdíl z celkového počtu.

Identifikace příjmů se provádí na základě národního seznamu daní (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 282).

2.4.2 Implicitní daňová sazba na práci (ITR_L)

ITR na práci je definována jako součet všech přímých i nepřímých daní a sociálních příspěvků placených zaměstnanci a zaměstnavateli odvedených z pracovního příjmu vydělený celkovými náhradami zaměstnanců pracujících na ekonomickém území.

$$ITR_L = \frac{\text{přímé daně} + \text{nepřímé daně} + \text{sociální příspěvky}}{\text{celkové náhrady zaměstnanců}} * 100$$

ITR na práci se počítá jen pro zaměstnané pracovní síly (s výjimkou daňového zatížení dopadající na sociální transfery, včetně důchodů).

- Přímé daně jsou definovány jako výnosy daně z příjmů fyzických osob, které mohou být přiděleny do pracovních příjmů.
- Nepřímé daně z příjmů z práce se v současnosti používají v některých členských státech jako daně ze mzdy placené zaměstnavatelem.
- Náhrady zaměstnanců jsou definovány jako celková odměna v penězích nebo v naturáliích, kterou zaměstnavatel platí zaměstnanci za vykonanou práci. Skládá se z hrubé mzdy a tím i částky vyplacené jako pojistné na sociální zabezpečení a mzdy, která je zdaněna srážkovou daní.
- Daň z příjmů fyzických osob a příspěvky na sociální zabezpečení placené úředníky EU na instituce EU jsou vyloučeny.

Základním metodickým problémem při výpočtu ITR na práci a kapitál je, že daň z příjmu fyzických osob se týká více zdrojů příjmů (tj. zaměstnané pracovní síly, osoby samostatně výdělečně činné, příjmy z kapitálu a příjmů ve formě sociálních dávek a přijaté důchody).

Výsledná ITR na práci by měla být vnímána jako souhrnné opatření, které se blíží průměrnému efektivnímu daňovému zatížení pracovních příjmů v ekonomice. Je třeba uznat, že míra zdanění může skrývat významnou změnu v efektivní daňové sazbě pro různé typy domácností nebo na různých úrovních mezd.

- Například snižování sazeb daní či příspěvků na sociální zabezpečení, které jsou zaměřené na nízké mzdy, nekvalifikované pracovníky, či rodiny s dětmi, může mít malý vliv na celkovou ITR a přitom být účinná při zvyšování čisté mzdy příjemce. Například rozklad celkových daňových klínů může být zcela odlišný při relativně nízkých nebo relativně vysokých úrovních mezd.

Při interpretaci srovnání časových řad je třeba mít na paměti, že vývoj se týká trendu ex-post, který nerozplétá cyklické, strukturální a politické prvky. Z toho vyplývá, že pozorované změny mohou jen částečně odrážet diskreční daňová politická opatření. V některých členských státech může silný ekonomický růst snižovat význam příspěvků a daňových úlev, a proto se zvýšila průměrná sazba daně, nebo byli daňový poplatníci přesunuti do vyššího daňového pásma (u daně z příjmů fyzických osob) a to vede k vyšším reálným daňovým platbám.

Kromě toho je potřeba poznamenat, že údaje uvedené v národních účtech často nenásledují skutečný princip časového rozlišení. Podle pravidel ESA95 pro národní účty je obecnou zásadou, že transakce by měli být normálně zachyceny, když se základní ekonomické transakce odehrávají, a ne až když je provedena skutečná platba. Nicméně ESA95 se odchyľuje od přísného uplatňování tohoto principu v případě daní. Navíc ke zlepšení porovnatelnosti a transparentnosti mezi členskými státy byl ESA95 změněn tak, aby zaznamenané daně a sociální příspěvky odpovídaly v průběhu času odpovídajícím částkám, které byly skutečně obdrženy.

Nařízení stanovuje dva způsoby záznamu daní a sociálních příspěvků, z nichž jeden vychází z výměry a prohlášení a druhý z časově posunutých hotovostních příjmů. Avšak i za použití metody posunuté hotovosti, doba záznamu může být tehdy, kdy byla stanovena částka daně. To znamená, že účinky daňových reforem se mohou odrazit v národních účtech a figurovat tam s určitým zpožděním, i když jsou používány časově posunuté peněžní částky. Naproti tomu změny daňové politiky jsou ze své podstaty okamžitě viditelné v ukazatelích daňového zatížení (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 282-283).

2.4.3 Implicitní daňová sazba na kapitál (ITR_K)

Vlastnosti implicitní daňové sazby na kapitál

Celková implicitní sazba daně na kapitál se počítá jako poměr mezi příjmy ze všech kapitálových daní a veškerého potenciálního zdanitelného kapitálu a příjmů z podnikání v ekonomice. Jeho cílem je reprezentovat průměrné daňové zatížení dopadající na kapitálové příjmy.

$$ITR_K = \frac{\text{příjmy ze všech kapitálových daní}}{\text{veškerý potenciální zdanitelný kapitál a příjmy z podnikání}} * 100$$

Definice daně z kapitálu nekončí u daní vybíraných z toků kapitálových příjmů, jako jsou daně z příjmů právnických osob, ale zahrnuje daně z investičního majetku, vyplývající z úspor a investic soukromého sektoru v minulých obdobích a také zahrnuje daně z transakcí s tímto majetkem.

Vzhledem k tomu, že národní účty neposkytují žádný indikátor pro daňové základy daní vybírané z kapitálu nebo jejich transakce, celková ITR na kapitál jednoduše používá jako jmenovatele potenciální kapitál a podnikatelský příjem.

Z jednotlivých implicitních daňových sazeb je ITR na kapitál nejkompexnější. Jeho trend může odrážet velmi širokou škálu faktorů, které se mohou také lišit pro různé členské státy. Zejména tři hlavní faktory mohou zkreslit ITR z kapitálového a podnikatelského příjmu v krátkodobém a střednědobém horizontu.

- Časové zpoždění:
 - o Teoretické úvahy, stejně jako empirické důkazy naznačují, že ITR z kapitálových příjmů je citlivá na hospodářský cyklus.
 - o Na rozdíl od jiných daní daň z příjmů právnických osob je charakterizována dlouhým a variabilním zpožděním mezi vznikem příjmu a jeho zdaněním, zejména kvůli možnosti uplatňovat daňové ztráty z minulých období či zdaněním ve skupině.
- Kapitálové zisky:
 - o Expanzivní fáze, která nastala například na konci roku 1990, je doprovázena vzestupem akciových trhů v celé EU. Výsledkem je, že kapitálové zisky a odpovídající daňové příjmy mohou podstatně vzrůst.
 - o Vzhledem k tomu, že kapitálové zisky nejsou zahrnuty do jmenovatele ITR z kapitálu, tak tento vývoj jasně vedl k nadhodnocení průměrného

efektivního daňového zatížení kapitálových a podnikatelských příjmů, a částečně vysvětluje nárůst ITR pro některé členské státy.

- Strukturální změny ve financování firem:
 - o Údaje z národních účtů ukazují, že od roku 1995 do roku 2002 ve většině členských států k relativnímu posunu ve financování z dluhu k vlastnímu kapitálu došlo tak, že kapitálové příjmy se skládají méně z úroků a více z výplat dividend.
 - o Většina daňových systémů v EU není neutrální, pokud jde o financování a umožní odečtení úroků od základu daně. Posun směrem k vyšší výplatě dividend má za následek zvýšení naměřené průměrné daňové zátěže při zachování stávající legislativy.

U interpretace ITR na kapitál je třeba mít na paměti, že podklady používané pro výpočet jsou, zejména v nových členských státech, nejen užší, ale také více volatelní než HDP jako celek, a tudíž podléhají značným výkyvům. Z tohoto důvodu je celková volatilita tohoto poměru podstatně vyšší než u ostatních ITR. Je tedy vhodná určitá opatrnost při provádění srovnání mezi jednotlivými zeměmi nebo srovnávání jednoho členského státu s průměry EU (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 283-284).

Implicitní daňová sazba na kapitál a implicitní daňová sazba z kapitálových a podnikatelských příjmů

Implicitní daňová sazba se počítá pro celkové kapitálové daně a pro podkategorii daní z kapitálových příjmů. Oba ukazatele mají stejného jmenovatele, (tj. celkový zisk a důchod z vlastnictví podniků i domácností). V případě daní z kapitálových příjmů jmenovatel neodpovídá skutečnému základu daně. Ten bere v úvahu kapitálové příjmy, ale ne odpočty od základu daně.

Z jednotlivých implicitních daňových sazeb je ITR na kapitál zdaleka nejsložitější a to vzhledem k jejímu omezení by měla být interpretována velmi opatrně.

Prvním problémem je, že ITR na kapitál má širokou základnu, a proto odráží celou řadu faktorů. Zejména definice jmenovatele ITR může jen zhruba přiblížit celosvětový příjem obyvatel země. Využívá se spíše pro tuzemské daňové účely. Národní účty přehlížejí zahraniční vlastnictví dceřiných společností nacházejících se v tuzemsku,

pokud je zaznamenán generovaný zisk. Je s nimi jednoduše zacházeno jako s ryze tuzemskými společnostmi.

Kapitálové a podnikatelské příjmy jsou podle národních účtů definovány jako poměr zisku a důchodů z vlastnictví. Zisky jsou definovány jako čistý provozní přebytek soukromého sektoru, včetně podniků, domácností a neziskových institucí a smíšený důchod u osob samostatně výdělečně činných.

Faktory ovlivňující vypovídací schopnost ITR na kapitál:

- Výpočet odpisů fixního kapitálu v národních účtech používá ceny běžného období, a to se liší od metod použitých ve výkazu zisku a ztráty. Kromě toho výpočet spotřeby fixního kapitálu není srovnatelný mezi jednotlivými zeměmi.
- Kapitálové zisky nejsou součástí zisků v národních účtech, protože nesouvisí s výrobním procesem. K této důležité části zdanitelného zisku společnosti se při výpočtu jmenovatele nepřihlíží a to vede k nadhodnocení ITR z kapitálových a podnikatelských příjmy.
- Centrální banky jsou součástí sektoru finančních institucí v národních účtech. Zahrnují ve jmenovateli jejich nezdanitelné zisky a to vede k podhodnocení ITR z kapitálových a podnikatelských příjmy.
- V národních účtech nejsou zahrnuty příjmy z penzijních fondů a to i přes to, že patří mezi zdanitelné příjmy. Tudíž nejsou zahrnuty ani do jmenovatele pro výpočet ITR na kapitál a dochází k jeho nadhodnocení.
- Úrokové platby domácností a osob samostatně výdělečně činných nejsou v národních účtech k dispozici samostatně a jsou zahrnuty do jmenovatele. To ale povede z nadhodnocení ITR na kapitál (Taxation trends in the European Union, 2014, p. 284-287).

3 Metodika

3.1 Výpočet implicitních daňových sazeb

Implicitní daňová sazba na spotřebu se vypočítá následovně:

$$ITR_c = \frac{\text{souhrn všech spotřebních daní}}{\text{výdaje na konečnou spotřebu domácností}} * 100$$

Čítatel obsahuje čtyři podkategorie spotřebních daní: DPH, energetika, tabák a alkohol a ostatní spotřební daně nezařazené do předchozích skupin.

U implicitní daňové sazby na práci se výpočet provádí jen pro zaměstnané pracovní síly a Eurostat ji počítá takto:

$$ITR_L = \frac{\text{přímé daně} + \text{nepřímé daně} + \text{sociální příspěvky}}{\text{celkové náhrady zaměstnanců}} * 100$$

Náhrady zaměstnanců jsou definovány jako celková odměna v penězích nebo v naturálních jednotkách, kterou zaměstnavatel platí zaměstnanci za vykonanou práci. Skládá se z hrubé mzdy, a tím i částky vyplacené jako pojistné na sociální zabezpečení, a mzdy, která je zdaněna srážkovou daní.

Celková implicitní sazba daně na kapitál se počítá jako poměr mezi příjmy ze všech kapitálových daní a veškerého potenciálního zdanitelného kapitálu a příjmů z podnikání v ekonomice, jak je vidět v následujícím vzorci:

$$ITR_K = \frac{\text{příjmy ze všech kapitálových daní}}{\text{veškerý potenciální zdanitelný kapitál a příjmy z podnikání}} * 100$$

Zdroj: Annex B – Methodological and explanatory notes, 2014

3.2 Shluková analýza

Hendl (2015, p. 491-492) charakterizuje shlukovou analýzu následovně:

„Rozdělení objektů do určitého systému kategorií, jež zachycuje podobnost objektů patřících do téže kategorie na jedné straně a nepodobnost objektů patřících do různých kategorií na straně druhé.“

Existují dvě metody shlukové analýzy. Jedná se o hierarchické shlukování a metodu rozkladu. Diplomová práce využívá metody hierarchického shlukování. Tuto metodu lze nazývat také aglomerační shlukování a je založena na tom, že se dva objekty, jejichž vzdálenost je nejmenší, spojí do prvního shluku a vypočte se nová matice vzdáleností, v níž jsou vynechány objekty z prvního shluku a naopak tento shluk je zařazen jako objekt. Celý postup se opakuje tak dlouho, dokud všechny objekty netvoří jeden velký shluk nebo dokud nezůstane určitý, předem zadaný počet shluků (Meloun & Militký, 2004, p. 5).

Aby bylo možné stanovit míry nepodobnosti (resp. podobnosti), tak je potřeba si zvolit míru vzdálenosti. Nejznámější je tzv. **Euklidovská vzdálenost**, která byla použita v této práci. Vzorec podle **Hendla** (2015, p. 493) udává euklidovskou vzdálenost v mezi dvěma vektory Y a Z :

$$v_{YZ} = \sqrt{\sum_{i=1}^k (y_i - z_i)^2} \quad (1)$$

Hlavní výhodou této metody je její jednoduchost. Ale na druhé straně má i řadu nedostatků. Předpokládá nekorelovanou proměnných, to je ovšem v praxi pouze obtížně splnitelné. Dále je také závislá na měřítku proměnných, proto je vhodnější pracovat s normovanými proměnnými (s nulovým průměrem a jednotkovým rozptylem) – bezrozměrnými čísly (Klímek, 2008, p. 2).

Aby bylo možné analýzu provést, tak je ještě potřeba si zvolit tzv. *Pravidla slučování*. Software STATISTICA jich nabízí celou řadu – jednoduché spojení, úplné spojení, nevážený průměr skupin dvojic, vážený průměr skupin dvojic, nevážený centroid skupin dvojic, vážený centroid skupin dvojic a Wardova metoda.

V této práci bude použita Wardova metoda, protože se jeví jako nejpřehlednější z výše vypsanych metod. Ta je založena na principu analýzy rozptylu a počítá součet druhých mocnin odchylek případů v potenciálním sloučeném shluku od centroidu. Sloučí vždy ty dva shluky, pro které vyjde součet nejmenší. Principem není optimalizace vzdálenosti mezi shluky, ale minimalizace heterogenity shluků podle kritéria minima přírůstku vnitroskupinového součtu čtverců odchylek objektů od těžiště shluků (Meloun & Militký, 2004, p. 6).

Výstupem shlukové analýzy je tzv. **dendrogram**, který zobrazuje nadřazené a podřazené shluky. Je možné si zvolit dvě zobrazení dendrogramu – horizontální nebo vertikální. Horizontální graf, který bude využit v této práci, má na svislé ose seskupené shlukované objekty a na vodorovné ose vzdálenosti mezi objekty. Vertikální graf má osy prohozené. Na vodorovné ose má seřazeny shlukované objekty a na svislé ose leží vzdálenosti mezi objekty (Synek, Kopkáně & Kubálková, 2009, p. 63).

Shluková analýza je v této práci provedena v softwarovém programu STATISTICA a pro shlukování je zvolena euklidovská vzdálenost a Wardova metoda, jak již bylo zmíněno výše. Vstupní proměnné jsou jednotlivé implicitní daňové sazby v roce 2000, 2008 a 2012. Shluková analýza je provedena pro každou implicitní daňovou sazbu zvlášť.

4 Vývoj implicitních daňových sazeb ve státech EU ve vymezeném období

4.1 ITR na spotřebu

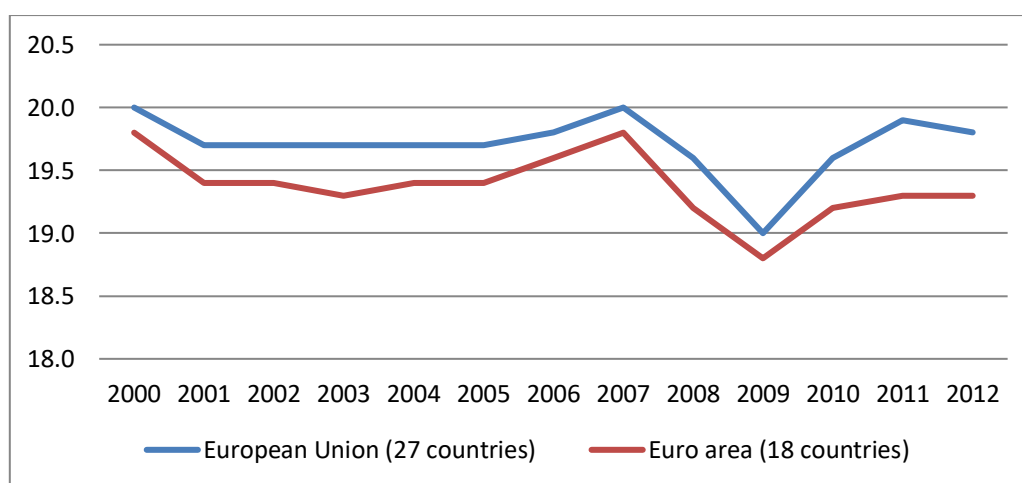
Jednou z oblastí, kde nástup hospodářské a finanční krize měl velmi silný dopad, bylo zdanění spotřeby.

Z údajů o ITR na spotřebu, i když byly výrazně ovlivněny cyklem, vyplývá, že se po klesajícím trendu spotřebních daní, jehož počátek byl v roce 2008, začalo zdanění spotřeby v roce 2010 zvyšovat a v letech 2011 a 2012 tento vzestupný trend nadále pokračoval.

Růst v roce 2010 ovlivnila většina členských států, ovšem v roce 2011 se téměř ve všech státech Eurozóny (EA18) ITR na spotřebu určitým způsobem stabilizovala, tudíž růst ovlivňovaly především země mimo Eurozónu. To kontrastuje s vývojem v Evropské unii jako celku (EU-27), u níž celková ITR na spotřebu je téměř zpět na úrovni roku 2007. Tento celkový efekt je ovládán především vývojem ve Velké Británii (implicitní sazba vzrostla z 16,8 % v roce 2009 na 19,3 % v roce 2011). Ale i další země vykazují podobný vývoj růstu jako Velká Británie. Jedná se například o Rumunsko a Polsko. Jak již bylo uvedeno výše, tak se obecně ITR na spotřebu pro EA18 v roce 2011 stabilizovala, ale ve Francii, Portugalsku a Finsku se poměr i nadále výrazně zvyšoval.

Eurozóna má nižší ITR na spotřebu než Evropská unie jako celek, ale trend obou agregátů je velmi podobný, jak je možné vidět na *Obrázku 4*.

Obrázek 4 - Vývoj ITR na spotřebu v letech 2000-2012 ⁽¹⁾

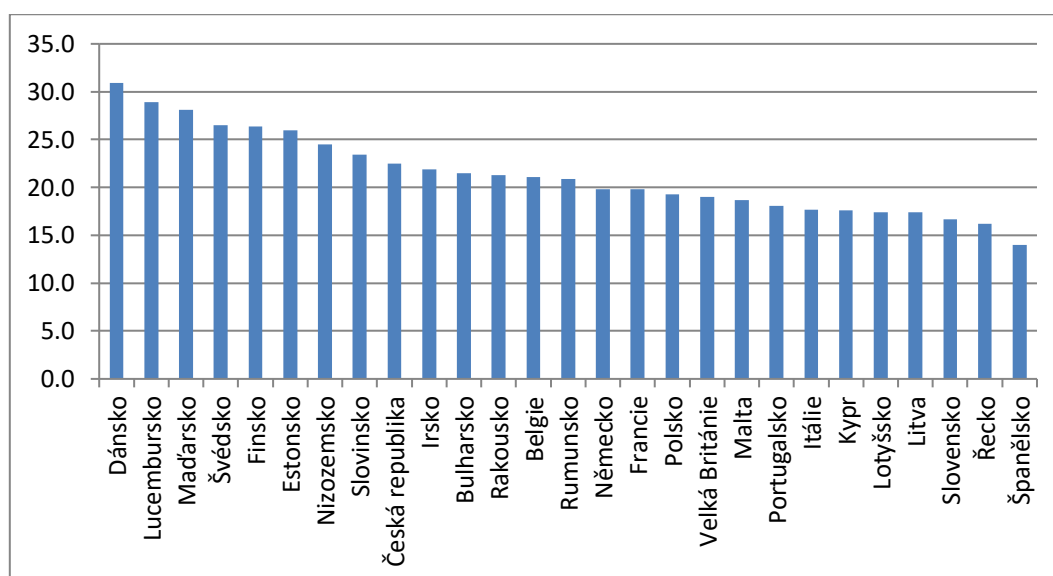


⁽¹⁾ Development of the implicit tax rate on consumption in 2000-2012. Zdroj dat - Eurostat, vlastní zpracování

Na rozdíl od ITR na práci a především ITR na kapitál, se ITR na spotřebu mezi jednotlivými členskými státy příliš neliší.

Nejvyšší sazba se v roce 2012 nacházela v Dánsku (30,9 %), poté v Lucembursku (28,9 %) a Maďarsku (28,1 %). Naopak nejnižší sazba byla ve Španělsku (14 %), Řecku (16,2 %) a Slovensku (16,7 %). Jak vypadá ITR na spotřebu v dalších zemích je uvedeno na *Obrázku 5*.

Obrázek 5 - Implicitní daňová sazba na spotřebu v roce 2012 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Implicit tax rate on consumption in 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování*

V *Tabulce 4* je zobrazeno, jak se změnila ITR na spotřebu v jednotlivých členských státech EU mezi rokem 2000 a 2012.

Největší pokles zaznamenalo Slovensko, kde došlo ke snížení ITR na spotřebu o 4,6 %, poté následovalo Irsko (pokles 3,5 %) a Dánsko (2,5 %). Na druhé straně největší zvýšení zdanění spotřeby bylo zaregistrováno v Estonsku (6,5 %), Lucembursku (5,9 %) a na Kypru (5 %).

Tabulka 4 - Změna ITR na spotřebu mezi rokem 2000 a 2012 ⁽¹⁾

Stát ⁽²⁾	2000	2012	Změna ⁽³⁾	Stát	2000	2012	Změna
Belgie	21,8	21,1	-0,7	Lucembursko	23,0	28,9	5,9
Bulharsko	18,3	21,5	3,2	Maďarsko	27,0	28,1	1,1
Česká republika	18,8	22,5	3,7	Malta	15,6	18,7	3,1
Dánsko	33,4	30,9	-2,5	Nizozemsko	23,1	24,5	1,4
Německo	19,2	19,8	0,6	Rakousko	22,2	21,3	-0,9
Estonsko	19,5	26,0	6,5	Polsko	17,8	19,3	1,5
Irsko	25,4	21,9	-3,5	Portugalsko	18,3	18,1	-0,2
Řecko	16,5	16,2	-0,3	Rumunsko	17,0	20,9	3,9
Španělsko	15,8	14,0	-1,8	Slovinsko	23,3	23,4	0,1
Francie	21,1	19,8	-1,3	Slovensko	21,3	16,7	-4,6
Itálie	18,5	17,7	-0,8	Finsko	28,5	26,4	-2,1
Kypr	12,6	17,6	5,0	Švédsko	26,5	26,5	0,0
Lotyšsko	18,4	17,4	-1,0	Velká Británie	18,7	19,0	0,3
Litva	18,0	17,4	-0,6				

⁽¹⁾ Change of the implicit tax rate on consumption between 2000 and 2012; ⁽²⁾ State; ⁽³⁾ Change. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

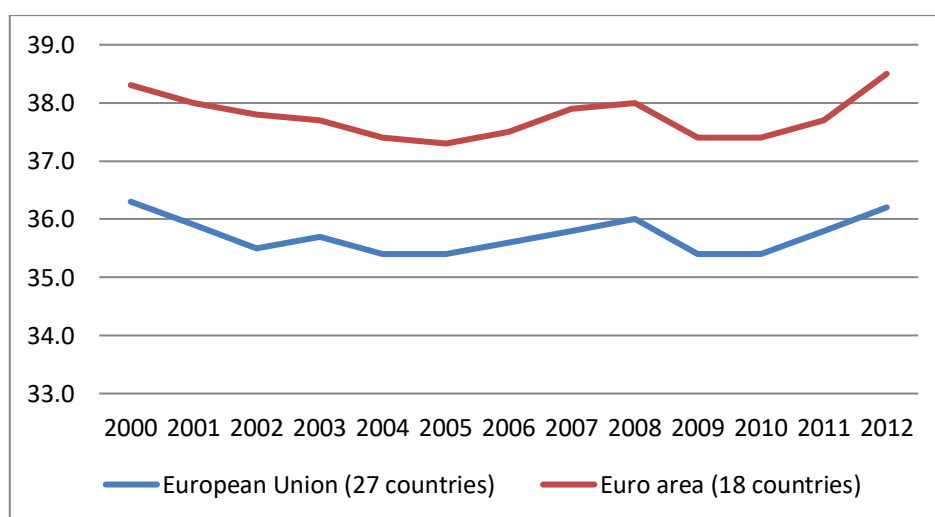
4.2 ITR na práci

Vzhledem k ekonomické krizi získaly argumenty ve prospěch snížení daňového zatížení práce značný význam. Nicméně dosažení tohoto cíle je i nadále složité, jak je vidět z pokračujícího vzestupného trendu implicitní daňové sazby na práci v roce 2012. V roce 2009 došlo k poměrně významnému poklesu, který ale v roce 2010 ustal, a to jak u EU-27, tak i EA18, a v průměru vyšplhala zpět na úroveň před krizí a dokonce ji i předčila.

Ze všech zemí EU zaznamenalo 20 zemí v roce 2012 nárůst ITR na práci. Největší nárůst byl v Řecku (z 30,8 % v roce 2011 na 38 %), poté následoval Kypr a Polsko, z nichž každá se zvýšila přibližně o 2 procentní body. V Rumunsku, Estonsku a Spojeném království naopak ITR na práci klesala a to o více než 0,5 procentního bodu.

Na rozdíl od ITR na spotřebu krize nevyvolává v roce 2008 žádné viditelné snížení ITR na práci. To je zřejmě způsobeno tím, že tendence pracovních trhů zaostávají za cyklickým vývojem. Vliv celosvětové hospodářské krize byl vidět v roce 2009, kdy ITR poklesla o 0,6 procentního bodu. Nicméně v roce 2010 se pokles zastavil a ve více než polovině členských států se začalo daňové zatížení práce zvyšovat. Již v roce 2012 ITR na práci přesáhla úroveň v roce 2008, tedy sazbu, která byla před krizí (*Obrázek 6*).

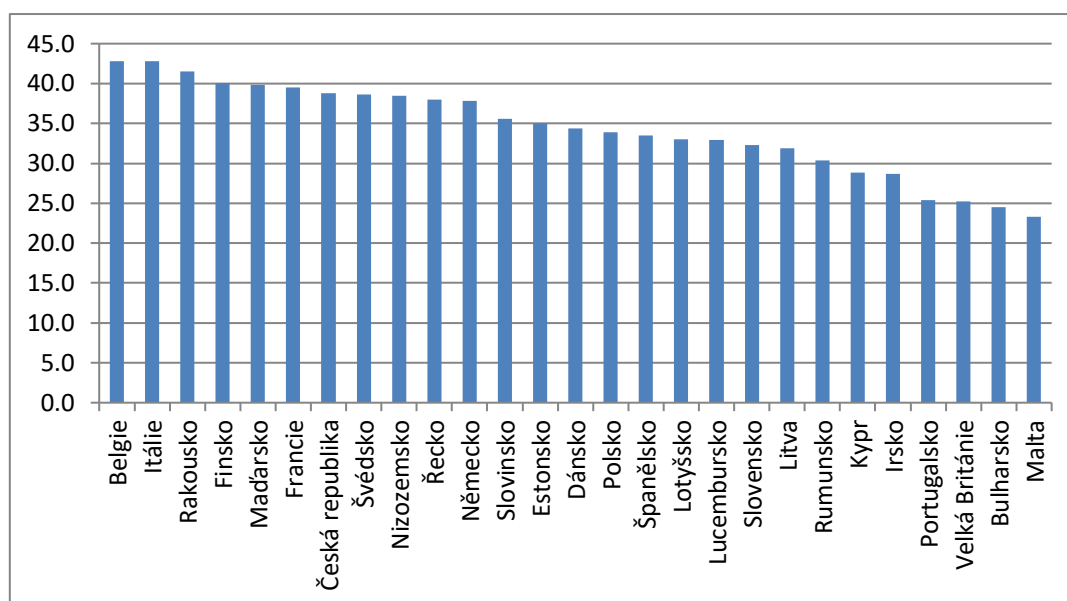
Obrázek 6 - Vývoj ITR na práci v letech 2000-2012 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Development of the implicit tax rate on labour in 2000-2012.* Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

Nejnižší celková ITR na práci v roce 2012 se nachází na Maltě (23,3 %), v Bulharsku (24,5 %) a ve Spojeném království (25,2 %), zatímco nejvyšší je zaznamenána v Belgii (42,8 %), Itálii (42,8 %) a Rakousku (41,5 %), jak je vidět na *Obrázku 7*. Je třeba také poznamenat, že i přes to, že většinou je úroveň celkového zdanění nižší v nových členských státech, tak se to nemusí vztahovat ke zdanění práce. Výjimkou jsou např. Česká republika a Maďarsko, které mají ITR vysoko nad průměrem EU.

Obrázek 7 - Implicitní daňová sazba v roce 2012 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Implicit tax rate on labour in 2012.* Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

Tabulka 5 obsahuje údaje o tom, jak se lišily ITR na práci v jednotlivých členských státech v roce 2000 a 2012.

Zatímco průměr v EU (EU-27) se snížil od roku 2000 o pouhou 0,1 procentního bodu, tak mezi jednotlivými státy existují značné rozdíly.

Nejvyšší snížení ITR na práci od roku 2000 bylo zaznamenáno v Bulharsku a Litvě, stejně tak i ve Švédsku, Dánsku, Finsku a Slovensku. Je docela zajímavé si povšimnout, že všechny tři severské členské státy, které se vyznačují vysokým poměrem celkové daňové zátěže, se v posledních letech snažily, aby se daňové zatížení práce blížilo k průměru EU.

Na druhou stranu nejvýraznější zvýšení bylo zaznamenáno na Kypru, v Portugalsku, v Lucembursku a Španělsku, avšak ITR zůstala pod průměrem Unie. Ve všech ostatních členských státech změna činila méně než 2,5 procentního bodu.

Tabulka 5 - Změna ITR na práce mezi rokem 2000 a 2012 ⁽¹⁾

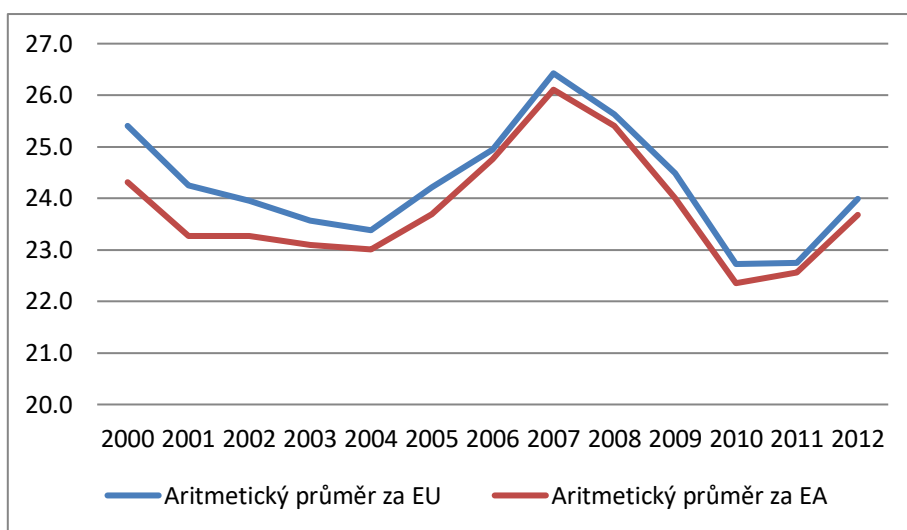
Stát ⁽²⁾	2000	2012	Změna ⁽³⁾	Stát	2000	2012	Změna
Belgie	43,6	42,8	-0,8	Lucembursko	29,9	32,9	3,0
Bulharsko	38,1	24,5	-13,6	Maďarsko	41,4	39,8	-1,6
Česká republika	41,2	38,8	-2,4	Malta	20,5	23,3	2,8
Dánsko	41,0	34,4	-6,6	Nizozemsko	34,7	38,5	3,8
Německo	39,1	37,8	-1,3	Rakousko	40,1	41,5	1,4
Estonsko	37,8	35,0	-2,8	Polsko	33,6	33,9	0,3
Irsko	29,1	28,7	-0,4	Portugalsko	22,3	25,4	3,1
Řecko	33,9	38,0	4,1	Rumunsko	33,6	30,4	-3,2
Španělsko	30,5	33,5	3,0	Slovinsko	37,6	35,6	-2,0
Francie	39,4	39,5	0,1	Slovensko	36,3	32,3	-4,0
Itálie	42,1	42,8	0,7	Finsko	44,0	40,1	-3,9
Kypr	21,6	28,8	7,2	Švédsko	46,8	38,6	-8,2
Lotyšsko	36,7	33,0	-3,7	Velká Británie	25,5	25,2	-0,3
Litva	41,2	31,9	-9,3				

⁽¹⁾ Change of the implicit tax rate on labour between 2000 and 2012; ⁽²⁾ State; ⁽³⁾ Change. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

4.3 ITR na kapitál

Od roku 2005 do roku 2007 implicitní daňové sazby na kapitál v průměru za celou Evropskou unií vykazovaly rostoucí trend. Ovšem od roku 2008 došlo k prudkému poklesu ITR na kapitál. To bylo s největší pravděpodobností způsobeno hospodářskou krizí. Tento pokles trval až do roku 2010. V roce 2011 se ITR stabilizovaly a v roce 2012 již znovu vykazují vzestupný trend, jak je vidět na *Obrázku 8*.

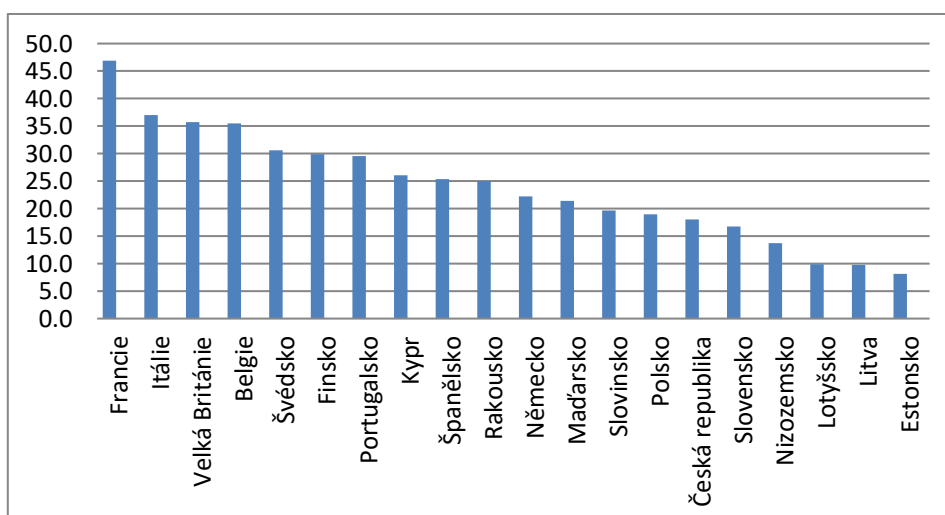
Obrázek 8 - Vývoj ITR na kapitál v letech 2000-2012 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Development of the implicit tax rate on capital in 2000-2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

ITR na kapitál se v jednotlivých členských zemích značně liší. Maximální implicitní sazba na kapitál se nachází ve Francii, kde je výše této sazby 46,9 % a naopak nejnižší sazba je v Estonsku, která v roce 2012 byla ve výši 8,1 %, jak je z níže uvedeného Obrázku 9 patrné.

Obrázek 9 - Implicitní daňová sazba na kapitál v roce 2012 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Implicit tax rate on capital in 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

I u ITR na kapitál v průběhu let docházelo ke změnám a rozdíly 20 členských států, u kterých jsou k dispozici údaje o výši ITR na kapitál, jsou uvedeny v *Tabulce 6*.

Největší pokles zaznamenalo Švédsko, kde se ITR na kapitál změnila ze 42,3 % na 30,6 % (snížení o 11,7 %). Naopak nejvíce se sazba zvýšila o 9,4 % v Itálii.

Tabulka 6 - Změna ITR na kapitál mezi rokem 2000 a 2012 ⁽¹⁾

Stát ⁽²⁾	2000	2012	Změna⁽³⁾	Stát	2000	2012	Změna
Belgie	29,5	35,5	6,0	Maďarsko	18,9	21,4	2,5
Česká republika	18,7	18,0	-0,7	Nizozemsko	21,3	13,7	-7,6
Německo	26,9	22,2	-4,7	Rakousko	27,3	25,0	-2,3
Estonsko	6,4	8,1	1,7	Polsko	20,5	19,0	-1,5
Španělsko	29,3	25,3	-4,0	Portugalsko	31,1	29,5	-1,6
Francie	40,3	46,9	6,6	Slovinsko	17,3	19,6	2,3
Itálie	27,6	37,0	9,4	Slovensko	22,3	16,7	-5,6
Kypr	24,8	26,0	1,2	Finsko	38,1	29,9	-8,2
Lotyšsko	12,3	9,9	-2,4	Švédsko	42,3	30,6	-11,7
Litva	10,1	9,8	-0,3	Velká Británie	43,0	35,7	-7,3

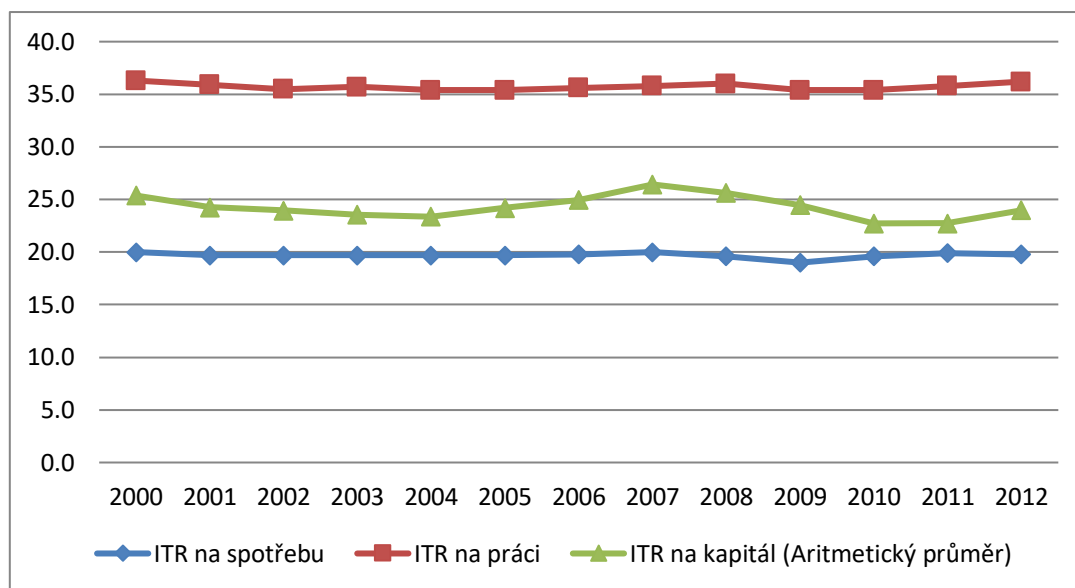
⁽¹⁾ Change of the implicit tax rate on capital between 2000 and 2012; ⁽²⁾ State; ⁽³⁾ Change. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

4.4 Vzájemné srovnání jednotlivých ITR

Na *Obrázku 10* je možné vidět všechny implicitní sazby v průměru za Evropskou unii najednou.

Nejvýše je položena křivka implicitní daňové sazby na práci, která se pohybuje těsně nad hranicí 35 %. Druhá je ITR na kapitál, která osciluje kolem 25 % a třetí ITR na spotřebu, která se celé období nachází těsně pod hranicí 20 %.

Obrázek 10 - Srovnání vývoje ITR na spotřebu, práci a kapitál ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Comparison of the implicit tax rate on consumption, labour and capital. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

5 Vyhodnocení trendů vývoje implicitních daňových sazeb na práci, spotřebu a kapitál pomocí statistické metody

Statistická metoda, která je použita v této části diplomové práce, je shluková analýza, která je podrobněji popsána v části Metodika diplomové práce. Pomocí shlukové analýzy byly rozděleny státy EU do skupin, které se nazývají shluky, a to pro každou implicitní daňovou sazbu zvlášť. A následně byl vyhodnocen vývoj ITR pro každý stát samostatně.

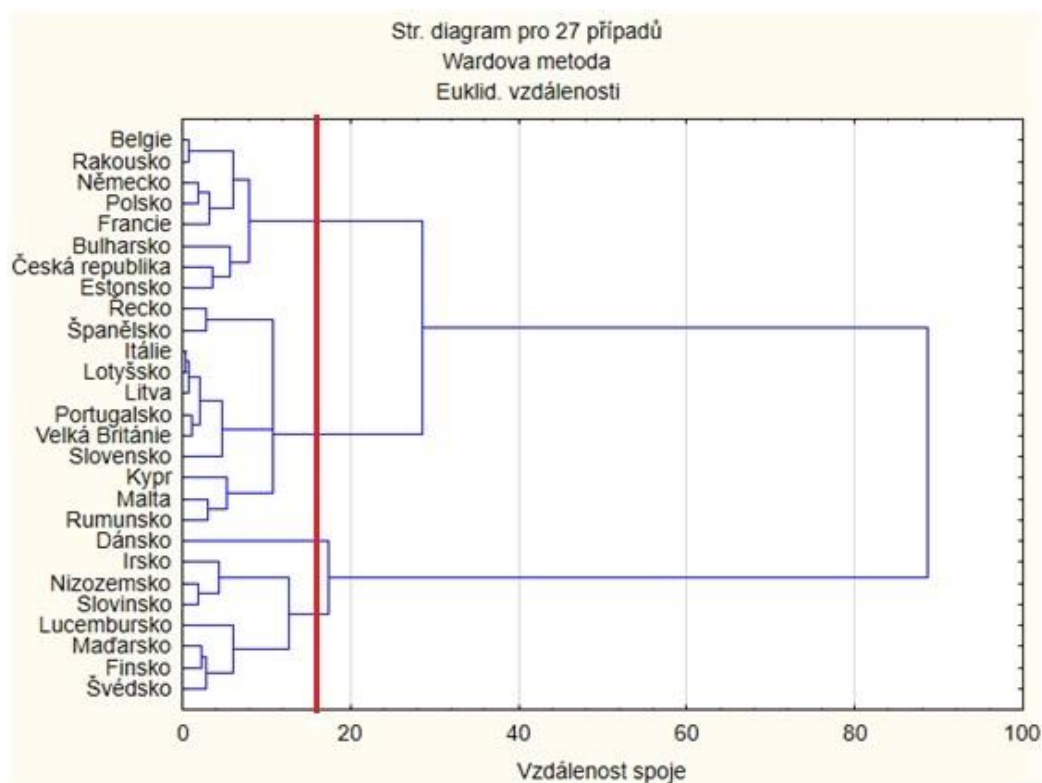
Sledované roky, které byly použity, jsou rok 2000, 2008 a 2012. Rok 2000 byl vybrán proto, že je prvním rokem, pro který jsou dostupné údaje o implicitních daňových sazbách na Eurostatu, a rok 2012 je naopak posledním rokem. Rok 2008 byl zařazen z toho důvodu, že v tomto roce byla hospodářská krize, tak bylo zajímavé sledovat, jak v některých státech ovlivnila daňové sazby.

V hodnocení bylo vynecháno Chorvatsko, protože pro rok 2000 nejsou u tohoto státu dostupné informace o implicitních daňových sazbách na spotřebu a na práci. U ITR na kapitál nebylo použito kromě Chorvatska ještě další 6 států (Bulharsko, Dánsko, Irsko, Lucembursko, Malta, Rumunsko a Řecko), protože v některém ze sledovaných let tyto státy nezveřejnily údaje o ITR na kapitál.

5.1 Shluková analýza ITR na spotřebu

Hlavním cílem shlukové analýzy bylo rozdělit 27 států EU do 4-6 skupin (shluků) podle podobnosti implicitních daňových sazeb na spotřebu současně v letech 2000, 2008 a 2012. Primárně byly státy rozděleny na dvě skupiny, kde se první (horní) skupina skládá z 19 států a druhá (dolní) skupina z 8 států. Obě skupiny byly dále rozděleny na dvě podskupiny, jak je vidět na *Obrázku 11*. Subjektivní vzdálenost, která byla pro stanovení shluků zvolena, je přibližně na úrovni 16. Celkem byly utvořeny 4 shluky, z toho je jedna skupina jednoprvková.

Obrázek 11 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na spotřebu ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Dendrogram of the cluster analysis, ITR on consumption; Ward's method. Zdroj: výstup ze softwaru STATISTIKA, vlastní zpracování

Rozdělení do shluků je následující:

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

5.1.1 1. shluk

V prvním shluku se nachází především středoevropské státy (Česká republika, Německo, Rakousko a Polsko), dále dva západoevropské státy (Belgie a Francie), jeden Baltický stát (Estonsko) a stát nacházející se na jihovýchodě Evropy (Bulharsko). Je možné zde najít státy, které mají vysokou životní úroveň (kolem 120 PPS), ale také poměrně nízkou (kolem 40, 50 PPS). Lze tedy konstatovat, že v tomto shluku na výši

ITR na spotřebu nemá příliš vliv poloha státu a ani životní úroveň. ITR na spotřebu v tomto shluku dosahuje průměrně v roce 2000 výše 19,8 %, v roce 2008 21,3 % a v roce 2012 21,4 %, jak je patrné z *Tabulky 7*.

V tomto shluku se nacházejí země, u kterých byla ITR na spotřebu po celé sledované období poměrně stabilní a nedocházelo k výkyvům ani kolem roku 2008. Jedná se o Belgie, Rakousko, Německo a je možné sem zařadit i Českou republiku. Ve Francii zůstávala ITR stabilní, pouze v době hospodářské krize poklesla o 0,9 procentního bodu. Rostoucím trendem se vyznačuje Bulharsko a Estonsko s výjimkou krizového roku, kdy došlo v obou zemích k poklesu. Pouze v Polsku docházelo k výraznějším výkyvům po celé sledované období.

Tabulka 7 – Shluk 1, ITR na spotřebu ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Belgie	21,8	21,2	21,1
Rakousko	22,2	21,7	21,3
Německo	19,2	20,1	19,8
Polsko	17,8	21,4	19,3
Francie	21,1	19,4	19,8
Bulharsko	18,3	24,7	21,5
Česká republika	18,8	20,5	22,5
Estonsko	19,5	21,1	26,0
Průměr ⁽³⁾	19,8	21,3	21,4
Rozptyl ⁽⁴⁾	2,39	2,18	4,00
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	1,55	1,48	2,00
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,08	0,07	0,09

⁽¹⁾ Cluster 1, ITR on consumption; ⁽²⁾ States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

5.1.2 2. shluk

V *Tabulce 8* jsou vypsány státy, které byly zařazeny do 2. shluku. Tento shluk je tvořen z větší části státy, které leží na jihozápadě, jihu a jihovýchodě Evropy a většina z těchto států je v letních měsících hojně navštěvovány turisty (Řecko, Španělsko, Portugalsko, Itálie, Malta, Kypr, Rumunsko), dále jedním ostrovním státem (Velká Británie), středoevropským státem (Slovensko) a dvěma Baltskými státy (Lotyšsko, Litva). Dalo by se tedy říci, že u většiny států může mít vliv na výši sazeb jejich poloha. Průměrná implicitní daňová sazba tohoto shluku byla v roce 2000 17,3 % a v letech 2008 a 2012 byla 17,6 %. Jedná se o shluk s nejnižšími ITR na spotřebu za EU. Ani v tomto případě nemá přílišný vliv na výši ITR vliv životní úroveň obyvatelstva, protože se zde nachází jak země s nižší životní úrovní, tak i s vyšší životní úrovní.

Během sledovaného období byla ITR na spotřebu poměrně nestabilní v Řecku, Itálii a Litvě. Naopak stabilní vývoj vykazovala v Rumunsku. Dále se ve 2. shluku nacházejí státy, které zaznamenaly nejprve rostoucí trend a následný propad v době hospodářské krize (Portugalsko, Slovensko, Kypr a Lotyšsko). Na Maltě ITR na spotřebu převážně celé sledované období postupně rostla. U posledních dvou států (Velká Británie a Španělsko) ITR nejprve oscilovala kolem určité úrovně a následně pocítila dopad hospodářské krize a v roce 2008 poklesla.

Tabulka 8 - Shluk 2, ITR na spotřebu ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Řecko	16,5	15,4	16,2
Španělsko	15,8	13,9	14,0
Itálie	18,5	17,2	17,7
Lotyšsko	18,4	17,4	17,4
Litva	18,0	17,7	17,4
Portugalsko	18,3	18,2	18,1
Velká Británie	18,7	17,6	19,0
Slovensko	21,3	18,3	16,7

Kypr	12,6	20,4	17,6
Malta	15,6	19,3	18,7
Rumunsko	17,0	17,7	20,9
Průměr ⁽³⁾	17,3	17,6	17,6
Rozptyl ⁽⁴⁾	5,00	3,03	3,01
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,24	1,741	1,735
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,13	0,099	0,0985

⁽¹⁾Cluster 2, ITR on consumption; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

5.1.3 3. shluk

Tabulka 9 zobrazuje 3. shluk ITR na spotřebu, který obsahuje jen jeden stát EU a tím je Dánsko. ITR na spotřebu zůstává v Dánsku nejvyšší v EU a je na úrovni 30,9 % v důsledku 25 % DPH a absenci snížených sazeb. Ale i přes to se ITR na spotřebu nachází výrazně pod svým maximem z roku 2006 (34,2 %). Životní úroveň je v Dánsku poměrně vysoká a pohybuje se kolem 125 PPS.

Tabulka 9 - Shluk 3, ITR na spotřebu ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Dánsko	33,4	32,6	30,9
Průměr ⁽³⁾	33,4	32,6	30,9
Rozptyl ⁽⁴⁾	0	0	0
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	0	0	0
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0	0	0

⁽¹⁾Cluster 3, ITR on consumption; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

5.1.4 4. shluk

Následující *Tabulka 10* obsahuje poslední 4. shluk ITR na spotřebu. Nachází se zde především státy severní (Finsko, Švédsko), severozápadní (Nizozemsko, Irsko) a západní Evropy (Lucembursko) a poté ještě dva státy střední Evropy (Maďarsko, Slovinsko). U tohoto shluku by se tedy dalo předpokládat, že je výše sazeb ovlivněna polohou států a zároveň i životní úrovní, protože, až na Maďarsko a Slovinsko, mají všechno ostatní státy vysokou životní úroveň (Lucembursko až nadprůměrnou, zde dosahuje životní úroveň v letech 2008 a 2012 258 PPS). Průměrná ITR na spotřebu je ve výši 25,3 % v roce 2000 a 25,7 % v letech 2008 a 2012.

V tomto shluku se nacházejí státy, jejichž vývoj ITR na spotřebu se ve většině případů neshoduje. Pouze u Nizozemska a Švédska ITR nejprve rostla a následně po roce 2008 klesala. U ostatních států dochází k odlišnému vývoji. V Irsku byla ITR stabilní až do doby, než nastala hospodářská krize, poté poklesla. Slovinsko mělo implicitní daňovou sazbu na spotřebu po celé sledované období stabilní a Lucembursko dokonce zaznamenalo po celé období pozvolný růst. Maďarská implicitní sazba byla poměrně nestabilní a Finská vykazovala od počátku sledovaného období klesající trend a až po roce 2010 se změnil na rostoucí.

Tabulka 10 - Shluk 4, ITR na spotřebu ⁽¹⁾

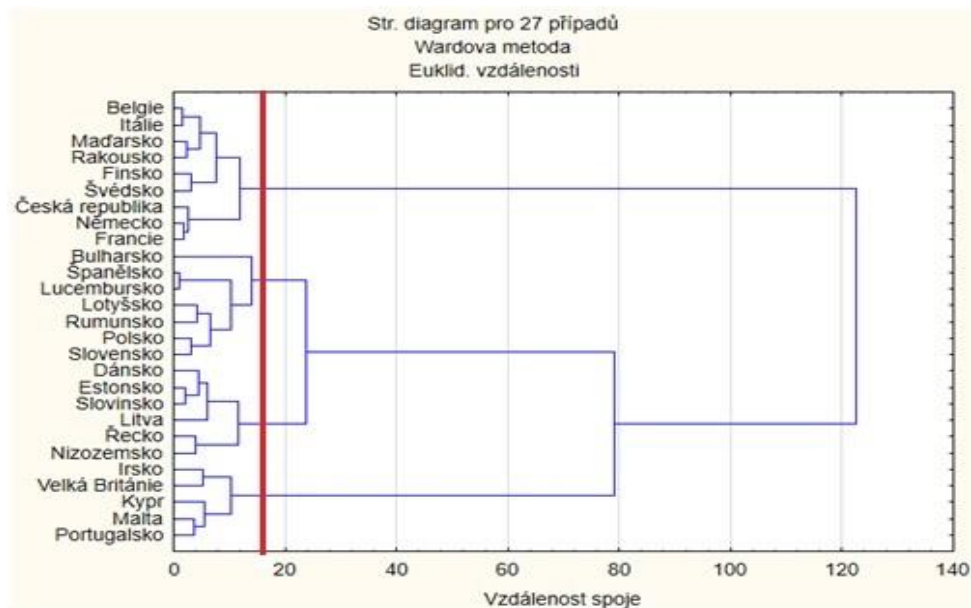
Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Irsko	25,4	22,8	21,9
Nizozemsko	23,1	25,7	24,5
Slovinsko	23,3	24,2	23,4
Lucembursko	23,0	27,1	28,9
Maďarsko	27,0	26,0	28,1
Finsko	28,5	25,9	26,4
Švédsko	26,5	27,9	26,5
Průměr ⁽³⁾	25,3	25,7	25,7
Rozptyl ⁽⁴⁾	4,78	2,93	6,38

Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,19	1,71	2,53
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,09	0,07	0,1

⁽¹⁾ Cluster 4, ITR on consumption; ⁽²⁾ States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

5.2 Shluková analýza ITR na práci

Obrázek 12 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na práci ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Dendrogram of the cluster analysis, ITR on labour; Ward's method. Zdroj: výstup ze softwaru STATISTIKA, vlastní zpracování

Stejně jako u ITR na spotřebu, tak i u ITR na práci jsou státy EU nejprve rozděleny do dvou skupin, první skupina se skládá z 9 států a druhá skupina z 18 států. První skupina se již dále nedělí, kdežto druhá skupina se skládá ze tří podskupin. Dohromady tedy shluková analýza rozdělila státy podle ITR na práci z roku 2000, 2008 a 2012 na 4 shluky. Subjektivní vzdálenost, která byla zvolena, je, stejně jako u ITR na spotřebu, přibližně na úrovni 16, jak je možné vidět na *Obrázku 12*.

ITR na práci byla rozdělena do následujících shluků:

- 1. shluk: Belgie, Itálie, Maďarsko, Rakousko, Finsko, Švédsko, Česká republika, Německo, Francie
- 2. shluk: Bulharsko, Španělsko, Lotyšsko, Lucembursko, Polsko, Rumunsko, Slovensko

- 3. shluk: Dánsko, Estonsko, Řecko, Litva, Nizozemsko, Slovinsko
- 4. shluk: Irsko, Kypr, Malta, Portugalsko, Velká Británie

5.2.1 1. shluk

První ze shluků ITR na práci se nachází v *Tabulce 11*. Do prvního shluku byly zařazeny státy střední Evropy (Maďarsko, Rakousko, Česká republika, Německo), západoevropské státy (Belgie, Francie), dva severské státy (Finsko, Švédsko) a stát na jihu Evropy (Itálie). S výjimkou Maďarska a České republiky mají ostatní státy životní úroveň více jak 100 PPS. Průměrná ITR na práci byla v roce 2000 42 %, v roce 2008 41 % a v roce 2012 40,2 %.

Oba severské státy zaznamenaly po téměř celé sledované období klesající trend ITR na práci. Česká republika a Francie měla poměrně stabilní implicitní sazbu a až v době ekonomické krize došlo k poklesu. Rakouská ITR po celé období rostla, výjimkou byl rok 2009, kdy došlo k mírnému poklesu. V Německu, Maďarsku, Belgii a Itálii vykazovala tato sazba výraznější výkyvy.

Tabulka 11 - Shluk 1, ITR na práci ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Belgie	43,6	42,4	42,8
Itálie	42,1	43,0	42,8
Maďarsko	41,4	42,3	39,8
Rakousko	40,1	41,3	41,5
Finsko	44,0	41,2	40,1
Švédsko	46,8	41,2	38,6
Česká republika	41,2	39,9	38,8
Německo	39,1	38,6	37,8
Francie	39,4	39,0	39,5

Průměr ⁽³⁾	42,0	41,0	40,2
Rozptyl ⁽⁴⁾	6,17	2,35	3,27
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,48	1,53	1,81
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,06	0,04	0,04

⁽¹⁾ Cluster 1, ITR on labour; ⁽²⁾ States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.2 2. shluk

Další *Tabulka 12* obsahuje 2. shluk ITR na práci. Státy, které se zde nacházejí, jsou z jižní Evropy (Bulharsko, Španělsko, Rumunsko), střední Evropy (Polsko, Slovensko), západoevropský stát (Lucembursko) a jeden z Baltských států (Lotyšsko). Jedná se o státy s nižší životní úrovní, s výjimkou Španělska, jehož životní úroveň se pohybuje kolem 100 PPS a Lucemburska, které má, jak již bylo uvedeno u ITR na spotřebu, nadprůměrnou životní úroveň. V průměru ve druhém shluku ITR na práci dosahuje v roce 2000 výše 34,1 %, v roce 2008 30,2 % a v roce 2012 31,5 %.

V období 2000-2012 se v Bulharsku ITR na práci výrazně propadla. Lotyšsko a Slovensko zaznamenaly pozvolný pokles a následně po roce 2008 docházelo k mírnému růstu. Stejně jako u ITR na spotřebu, tak i ITR na práci v Polsku vykazuje značné výkyvy, na rozdíl od Španělska a Rumunska, kde docházelo pouze k mírnému kolísání, ale nedocházelo k velkým změnám. Lucembursko jako jediné nezaznamenalo žádný výraznější pokles a po téměř celé období ITR rostla.

Tabulka 12 - Shluk 2, ITR na práci ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Bulharsko	38,1	27,4	24,5
Španělsko	30,5	32,4	33,5
Lotyšsko	36,7	28,4	33,0
Lucembursko	29,9	31,6	32,9

Rumunsko	33,6	27,3	30,4
Polsko	33,6	31,7	33,9
Slovensko	36,3	32,7	32,3
Průměr ⁽³⁾	34,1	30,2	31,5
Rozptyl ⁽⁴⁾	9,8	5,8	10,8
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	3,1	2,4	3,3
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,09	0,08	0,1

⁽¹⁾Cluster 2, ITR on labour; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.3 3. shluk

Státy, které patří do 3. shluk ITR na práci, se nachází v *Tabulce 13*. Jsou zde zařazeny zástupci jižních států (Řecko), severovýchodních a severozápadních států (Dánsko, Nizozemsko), Baltických států (Estonsko, Litva) a středoevropských států (Slovinsko). Kromě Dánska a Nizozemska se jedná spíše o státy s nižší životní úrovní. ITR na práci v roce 2000 dosáhla průměrně 37,7 %, v roce 2008 34,8 % a v roce 2012 35,6 %.

Státy v tomto shluku by bylo možné rozdělit podle vývoje do třech skupin. První skupina je tvořena státy, které nejprve vykazují klesající trend a následně se ITR na práci stabilizovala. Jedná se o Dánsko a Litvu. Ve druhé skupině je také nejprve zaznamenán pokles implicitní sazby a po hospodářské krizi se trend změnil na rostoucí. V této skupině jsou zastoupeny tři státy: Estonsko, Slovinsko a Řecko. Poslední skupina obsahuje pouze Nizozemsko, ve kterém ITR téměř celé období pozvolna roste.

Tabulka 13 - Shluk 3, ITR na práci ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Dánsko	41,0	36,6	34,4
Estonsko	37,8	33,8	35,0
Slovinsko	37,6	35,9	35,6

Litva	41,2	32,7	31,9
Řecko	33,9	32,9	38,0
Nizozemsko	34,7	36,8	38,5
Průměr ⁽³⁾	37,7	34,8	35,6
Rozptyl ⁽⁴⁾	9,32	3,49	5,93
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	3,05	1,87	2,44
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,08	0,05	0,07

⁽¹⁾Cluster 3, ITR on labour; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.4 4. shluk

Tabulka 14 obsahuje poslední shluk ITR na práci. 4. shluk obsahuje ostrovní státy (Irsko, Velká Británie, Kypr, Malta) a jeden jihoevropský stát (Portugalsko). Tyto státy mají životní úroveň na průměrné úrovni, jen Irsko a Velká Británie mají o něco vyšší než ostatní. Průměrná ITR na práci je v roce 2000 23,8 %, v roce 2008 24 % a v roce 2012 26,3 %.

V Irsku ITR na práci vykazovala klesající trend, který se po roce 2008 změnil na rostoucí. Velká Británie a Malta měla nestabilní vývoj ITR na práci a docházelo k poměrně velkému kolísání. V posledních dvou státech (Kypr a Portugalsko) docházelo po celé sledované období k pozvolnému růstu této sazby.

Tabulka 14 - Shluk 4, ITR na práci ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Irsko	29,1	24,5	28,7
Velká Británie	25,5	26,2	25,2
Kypr	21,6	24,6	28,8
Malta	20,5	21,2	23,3

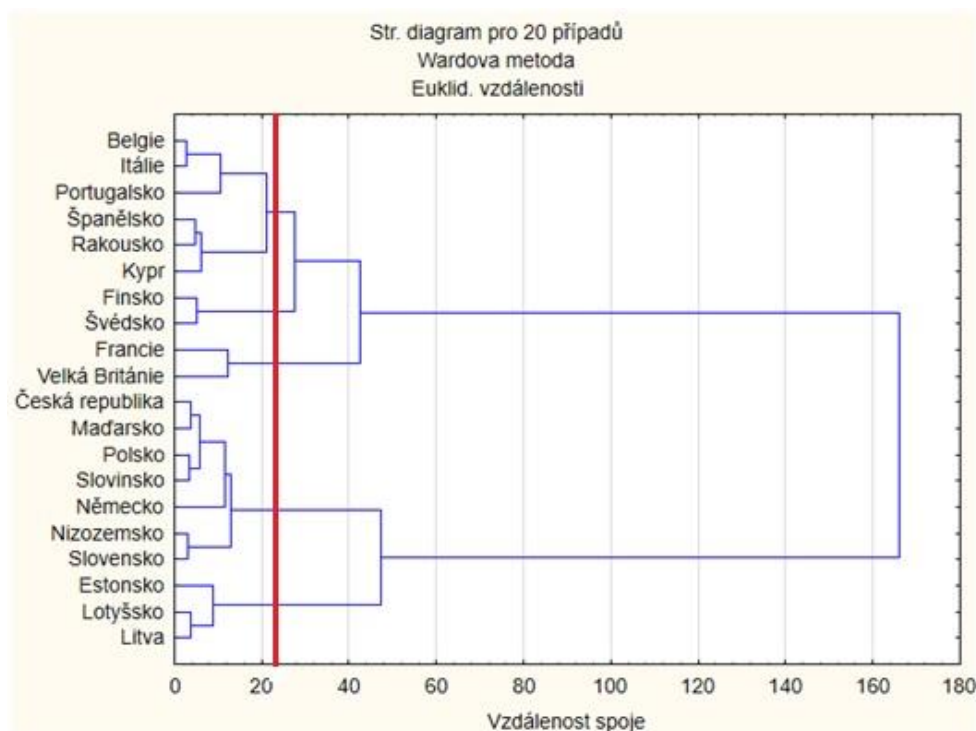
Portugalsko	22,3	23,5	25,4
Průměr ⁽³⁾	23,8	24,0	26,3
Rozptyl ⁽⁴⁾	12,24	3,39	5,76
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	3,5	1,84	2,4
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,15	0,08	0,09

⁽¹⁾Cluster 4, ITR on labour; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3 Shluková analýza ITR na kapitál

Obrázek 13 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na kapitál ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Dendrogram of the cluster analysis, ITR on capital; Ward's method. Zdroj: výstup ze softwaru STATISTIKA, vlastní zpracování

Státy jsou rozděleny opět do dvou skupin po 10 státech. První skupina je podle *Obrázku 13* dále dělena na 3 podskupiny a druhá skupina na dvě podskupiny. Konečný počet shluků u ITR na kapitál je tedy 5, z toho dva shluky obsahují pouze dva státy. Tentokrát byla zvolena subjektivní vzdálenost na úrovni 24.

Konkrétní rozdělení ITR na kapitál do shluků je následující:

- 1. shluk: Belgie, Itálie, Portugalsko, Španělsko, Kypr, Rakousko
- 2. shluk: Finsko, Švédsko
- 3. shluk: Francie, Velká Británie
- 4. shluk: Česká republika, Německo, Maďarsko, Nizozemsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko
- 5. shluk: Estonsko, Lotyšsko, Litva

5.3.1 1. shluk

Tabulka 15 zobrazuje 1. shluk ITR na kapitál. Tento shluk zahrnuje 3 jižní státy (Portugalsko, Španělsko, Itálii), jeden ostrovní stát (Kypr), středoevropský stát (Rakousko) a stát západní Evropy (Belgie). Životní úroveň všech těchto států patří spíše k úrovni vyšší, proto lze konstatovat, že je možné, že výše ITR na kapitál u těchto zemí určitým způsobem ovlivňuje právě životní úroveň. Průměr této sazby v roce 2000 činí 28,3 %, v roce 2008 32 % a v roce 2012 29,7 %.

V Belgii neměla ITR na kapitál jednoznačný trend. Vícekrát za sledované období se vývoj této sazby změnil z rostoucího trendu na klesající a naopak. Podobně se vyvíjela ITR v Portugalsku a Itálii, kde na počátku období kolísala kolem 30 % a poté v roce 2005, resp. 2006, sazba začala růst. Jediný rozdíl nastal v období ekonomické krize. V Itálii implicitní sazba stále rostla, kdežto v Portugalsku zaznamenala pokles. Španělsko a Kypr vykazoval u ITR na kapitál od počátku období rostoucí trend a od roku 2008 se tento trend změnil na klesající. Poslední Rakouská ITR první 4 roky sledovaného období poklesla a od té doby oscillovala kolem 25 %.

Tabulka 15 - Shluk 1, ITR na kapitál ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Belgie	29,5	32,0	35,5
Itálie	27,6	33,4	37,0
Portugalsko	31,1	37,3	29,5

Španělsko	29,3	30,7	25,3
Rakousko	27,3	26,3	25,0
Kypr	24,8	32,5	26,0
Průměr ⁽³⁾	28,3	32,0	29,7
Rozptyl ⁽⁴⁾	4,8	12,89	28,42
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,19	3,59	5,33
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,08	0,11	0,18

⁽¹⁾Cluster 1, ITR on capital; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.2 2. shluk

2. shluk je uveden v *Tabulce 16*. Do druhého shluku byly zařazeny pouze dva státy a jedná se o státy severské (Finsko, Švédsko). Obě tyto země si jsou blízké svou polohou s také úrovní životní úrovně, která je poměrně vysoká, proto je možné říci, že výše ITR na kapitál může s těmito aspekty souviset. Průměr ITR na kapitál se v roce 2000 nachází na úrovni 40,2 %, v roce 2008 27,3 % a v roce 2012 30,3 %.

Ve Finsku byl vyšší pokles zaznamenán pouze v prvním roce, od té doby zůstává ITR na kapitál relativně stabilní. Implicitní sazba daně na kapitál ve Švédsku v posuzovaném období nejprve klesá a od roku 2004 vstoupila do sinusového trendu.

Tabulka 16 - Shluk 2, ITR na kapitál ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Finsko	38,1	28,8	29,9
Švédsko	42,3	25,8	30,6
Průměr ⁽³⁾	40,2	27,3	30,3
Rozptyl ⁽⁴⁾	8,82	4,5	0,245
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,97	2,12	0,49

Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,07	0,08	0,02
-------------------------------------------	------	------	------

⁽¹⁾Cluster 2, ITR on capital; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.3 3. shluk

Další tabulkou v pořadí je *Tabulka 17*, která obsahuje 3. shluk ITR na kapitál. Stejně jako v předchozím shluku i do třetího shluku ITR na kapitál byly zařazeny jen dva státy. Oba státy leží v západní Evropě (Francie, Velká Británie). A i v tomto případě se státy sobě neblíží jen svou polohou, ale také životní úrovní, která je u obou států 107 PPS, resp. 106 PPS. Průměrná ITR je v roce 2000 ve výši 41,7, v roce 2008 42,2 % a v roce 2012 41,3 %.

Francouzská ITR na kapitál po celé sledované období poměrně kolísá a neustále mění svůj trend. Stejně tak i ve Velké Británii, s tím rozdílem, že po ekonomické krizi začala ITR ve Francii pozvolna růst a ve Velké Británii po krizi dále klesala.

Tabulka 17 - Shluk 3, ITR na kapitál ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Francie	40,3	40,1	46,9
Velká Británie	43,0	44,2	35,7
Průměr ⁽³⁾	41,7	42,2	41,3
Rozptyl ⁽⁴⁾	3,645	8,405	62,72
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	1,91	2,9	7,92
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,05	0,07	0,19

⁽¹⁾Cluster 3, ITR on capital; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.4 4. shluk

Předposlední 4. Shluk ITR na kapitál je zachycen v *Tabulce 18*. Zde se nachází všechny státy Visegrádské čtyřky (Česká republika, Maďarsko, Polsko, Slovensko), ze

střední Evropy sem byly ještě zařazeny Německo a Slovinsko a severozápadní země sousedící s Německem: Nizozemsko. S výjimkou Německa a Nizozemska mají všechny státy spíše nižší životní úroveň. Průměr se postupně snižoval. V roce 2000 byl 20,8 %, v roce 2008 19,8 % a v roce 2012 18,7 %.

V České republice byla ITR na kapitál poměrně nestabilní a vícekrát za období se změnil její trend. Maďarsko, Polsko a Slovinsko zaznamenalo od začátku období stabilní vývoj, z kterého se po několika letech stal rostoucí trend. Během hospodářské krize se ovšem změnil na trend klesající. Německá ITR na počátku sledovaného období klesala a od roku 2002 oscilovala kolem 20 %. V Nizozemsku a Slovensku implicitní sazba na kapitál až na malé výjimky po celé období klesala. Až na konci období začala pozvolna růst.

Tabulka 18 - Shluk 4, ITR na kapitál ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Česká republika	18,7	18,5	18,0
Maďarsko	18,9	19,9	21,4
Polsko	20,5	23,1	19,0
Slovinsko	17,3	23,1	19,6
Německo	26,9	20,6	22,2
Nizozemsko	21,3	16,9	13,7
Slovensko	22,3	16,5	16,7
Průměr ⁽³⁾	20,8	19,8	18,7
Rozptyl ⁽⁴⁾	10,01	7,24	8,32
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	3,16	2,69	2,88
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,152	0,14	0,155

⁽¹⁾Cluster 4, ITR on capital; ⁽²⁾States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.5 5. shluk

Poslední shluk se nachází v *Tabulce 19*. Do 5. shluku ITR na kapitál byly zařazeny všechny tři Baltské státy (Estonsko, Lotyšsko, Litva). Životní úroveň patří mezi podprůměrné u všech států. Je tedy možné říci, že na výši sazeb může mít vliv jak poloha států, tak také životní úroveň, jak tomu bylo ve většině ostatních shluků ITR na kapitál. Průměr se kromě roku 2008 nacházel pod 10 %. V roce 2008 dosahoval výše 14,3 %.

Estonsko převážnou část sledovaného období vykazovala u ITR na kapitál rostoucí trend. Růst se zastavil v roce 2009 a od této chvíle klesá. Lotyšská ITR na kapitál vícekrát za období mění svůj trend z klesajícího na rostoucí a naopak. Podobně je na tom také ITR na kapitál v Litvě.

Tabulka 19 - Shluk 5, ITR na kapitál ⁽¹⁾

Státy ⁽²⁾	2000	2008	2012
Estonsko	6,4	10,6	8,1
Lotyšsko	12,3	17,7	9,9
Litva	10,1	14,6	9,8
Průměr ⁽³⁾	9,6	14,3	9,3
Rozptyl ⁽⁴⁾	8,89	12,67	1,02
Směrodatná odchylka ⁽⁵⁾	2,98	3,56	1,01
Variační koeficient ⁽⁶⁾	0,31	0,25	0,11

⁽¹⁾ Cluster 5, ITR on capital; ⁽²⁾ States; ⁽³⁾ Average; ⁽⁴⁾ Variance; ⁽⁵⁾ Standard deviation; ⁽⁶⁾ Coefficient of variation.

Zdroj: vlastní zpracování

6 Závěr

Implicitní daňové sazby se v Evropské unii využívají především na sledování úrovně daňového zatížení v průběhu času (je možné identifikovat posuny ve zdanění mezi různými hospodářskými funkcemi, z kapitálu na pracovní sílu) i mezi jednotlivými zeměmi navzájem.

Státy EU podle preferencí zdanění můžeme rozdělit do 4 skupin. První skupina jsou státy, které preferují především nepřímé zdanění, druhou skupinu tvoří státy s preferencí přímého zdanění a třetí státy, které preferují převážně sociální příspěvky. Existuje ale ještě jedna skupina států, které mají poměrně vyrovnané alespoň dvě z předchozích skupin zdanění.

Do první skupiny (skupina s preferencí nepřímého zdanění) se řadí 11 států EU. Jedná se o: Bulharsko, Maďarsko, Portugalsko, Rumunsko, Estonsko, Francii, Kypr, Litvu, Lotyšsko, Polsko a Řecko. Bulharsko začalo být závislé na nepřímém zdanění po roce 2007, tedy po vstupu do EU. Maďarsko v roce 2012 zvýšila standardní sazbu DPH na 27 % a tím ještě více podpořila preference nepřímého zdanění. Také Portugalský daňový systém je poměrně silně založen na nepřímém zdanění a to i přes to, že ITR na spotřebu v Portugalsku patří v EU mezi nejnižší. Druhou největší závislost na nepřímém zdanění v EU má Rumunsko.

Opakem předchozí skupiny je druhá skupina, která dává přednost přímým daním. Ty mají velkou váhu v Belgii, tyto preference odráží široká závislost na daních z příjmů fyzických a právnických osob. Přímé zdanění preferují také všechny tři severské státy – Dánsko, Finsko a Švédsko a dva ostrovní státy – Irsko a Velká Británie. Posledním státem se závislostí na přímých daních je Lucembursko, které hlavně spoléhá na daně z příjmů právnických osob (nejvyšší v EU).

Určitou výjimkou je 3. skupina zemí, tedy státy, u kterých nejvyšší podíl na zdanění tvoří sociální příspěvky. Jedná se o státy střední Evropy – Česká republika (sociální příspěvky tvoří 44,5 % celkových daní – nejvyšší hodnota v EU), Německo a Slovensko a poté do této skupiny bylo zařazeno také Nizozemsko.

Poslední skupinu tvoří 5 států. Rakousko a Španělsko mají všechny tři složky zdanění poměrně vyrovnané. Itálie a Malta spoléhají na přímé a nepřímé daně a sociální příspěvky jsou dány do pozadí. Posledním státem je Slovinsko, ve kterém nejvyšší podíl

na zdanění tvoří sociální příspěvky a nepřímé daně, přímé daně ve Slovinsku mají naopak nejnižší podíl (Taxation trends in the European Union, 2014).

Cílem diplomové práce bylo vyhodnotit trendy vývoje implicitních daňových sazeb v Evropské unii pomocí shlukové analýzy.

Výše a vývoj ITR na spotřebu není příliš ovlivněn polohou států, jejich životní úrovní a ani rokem vstupu do EU. Pouze státy jižní Evropy mají podobnou výši ITR na spotřebu, tudíž by se dalo říci, že u těchto států je jejich výše ovlivněna jejich polohou. U většiny zemí došlo k poklesu implicitní daňové sazby na spotřebu během hospodářské krize (roky 2008 a 2009). Výjimkou je Německo a Lucembursko, kde ITR během hospodářské krize nepoklesla, ale naopak mírně vzrostla a také Rakousko, Česká republika, Malta, Rumunsko, Slovinsko a Maďarsko, kde byla ITR na spotřebu v těchto letech poměrně stabilní a hospodářská krize ji nikterak neovlivnila.

U ITR na práci je možné říci, že v určité míře mohla být ovlivněna životní úrovní, polohou států a také rokem vstupu do EU. Jako v případě ITR na spotřebu dochází i u ITR na práci v období ekonomické krize u většiny zemí k poklesu, ať už právě z důvodu této krize nebo z důvodu provedených daňových reforem. Jen ve Španělsku a Rumunsku byla implicitní daňová sazba na práci stabilní a v Lucembursku, Nizozemsku, na Kypru a v Portugalsku vykazovala rostoucí trend.

Výše a vývoj ITR na kapitál je nejspíše ovlivněn v první řadě rokem vstupu do EU, poté životní úrovní a s výjimkou první skupiny i polohou států. Kromě dvou zemí ve všech ostatních státech došlo během hospodářské krize nebo bezprostředně po ní ke snížení ITR na kapitál. Pouze v Itálii byla situace opačná a ITR na kapitál se zvýšila a v Německu se ITR kolem roku 2000 poměrně stabilizovala a zůstala tak po celé sledované období.

V průměru za celou Evropskou unii se implicitní daňové sazby na spotřebu a na práci ve sledovaném období příliš neměnily, pouze mírně kolísaly. Pouze ITR na kapitál měla větší výkyv v době hospodářské krize, tudíž lze konstatovat, že nejvíce citlivá na změny je právě implicitní daňová sazba na kapitál.

I. Summary

The study is concerned with effective tax rates, namely implicit tax rates in the European Union over the period 2000-2012. The theoretical part includes tax incidence, description of individual implicit tax rates and their structure, and Eurostat methodology for measuring the impact of taxation on economic functions.

The practical part is mainly dedicated to the development of implicit tax rates in the European Union and then to the evaluation of development trends in the implicit rates on consumption, labour and capital. The analysis is processed in the computer program STATISTICA. The classification is made by cluster analysis that should find the similar implicit tax rates in 2000, 2008 and 2012. Subsequently, the trends and the development of individual implicit tax rates in EU countries are evaluated.

Key words: implicit tax rates, cluster analysis, consumption, labour, capital

JEL Classification: H24, H25

II. Seznam použitých zdrojů

- Annex B – Methodological and explanatory notes* (2014). Dostupné z:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/methodology.pdf
- Blechová, B. (2008). *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací*. [online]. Dostupné z:
http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf
- Finance.cz (2001). *Daňové kvóty*. [online]. Dostupné z:
<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17295-danove-kvoty/>
- Hendl, J. (2015). *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat* (Páté, rozšířené vydání). Praha: Portál
- Hospodářská komora České republiky (2008). *Podnikání bez bariér*. [online]. Dostupné z: http://www.komora.cz/Files/Soubory/podnikani_bez_barier_cela_publicace.pdf
- Hospodářský a měnový výbor (2007). *Zpráva o příspěvku daňové a celní politiky k Lisabonské strategii*. [online]. Dostupné z:
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+XML+V0//CS#top>
- Klímek, P. (2008). M+E Ekonomie a Management: *Shlukovací metody v Data Miningu*, s. 120-126. Dostupné z: http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826675_2e7a/11_klimek.pdf
- Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika* (6., aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer
- Meloun, M., & Militký, J. (2004): *Přednosti analýzy shluků ve vícerozměrné statistické analýze*. [online]. Dostupné z: <http://meloun.upce.cz/docs/publication/152.pdf>
- Newton HOLDING, a. s. (2004). *Daně a ekonomická výkonnost: empirické testy na panelu zemí OECD*. [online]. Dostupné z: http://img.assets-finance-media.cz/data/zpravy-soubory/04_Duben.pdf
- Ondrová, E. (2007). *ČR v daňovém srovnání s okolními zeměmi*. [online]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/121559-cr-v-danovem-srovnani-s-okolnimi-zememi/?form4080%5BEdit%5D=1>

Schratzenstaller, M. (2005). *Effective Company Taxation in Poland – Some methodological Considerations and Empirical Results*. [online]. Dostupné z: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10272-005-0140>

Synek, M. Kopkáně, H., & Kubálková, M. (2009). *Manažerské výpočty a ekonomická analýza* (1. vyd.). Praha: C. H. Beck

Široký, J. (2012). *Daně v Evropské unii* (5., aktualit. a přeprac. vydání). Praha: Linde
Taxation trends in the European Union: Data for the EU member states, Iceland and Norway. (2014). Luxembourg: Publications Office of the European Union [online].
Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>

III. Seznam obrázků

Obrázek 1 - Elasticita poptávky	12
Obrázek 2 - Daň placená na různých stranách trhu	12
Obrázek 3 - Částečný a více než stoprocentní přesun daně	14
Obrázek 4 - Vývoj ITR na spotřebu v letech 2000-2012	35
Obrázek 5 - Implicitní daňová sazba na spotřebu v roce 2012	36
Obrázek 6 - Vývoj ITR na práci v letech 2000-2012	38
Obrázek 7 - Implicitní daňová sazba v roce 2012	39
Obrázek 8 - Vývoj ITR na kapitál v letech 2000-2012	41
Obrázek 9 - Implicitní daňová sazba na kapitál v roce 2012	41
Obrázek 10 - Srovnání vývoje ITR na spotřebu, práci a kapitál	43
Obrázek 11 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na spotřebu	45
Obrázek 12 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na práci	50
Obrázek 13 - Dendrogram shlukové analýzy, ITR na kapitál	55

IV. Seznam tabulek

Tabulka 1 – Kategorie implicitních daní na spotřebu	20
Tabulka 2 – Kategorie implicitních daní z práce	22
Tabulka 3 – Kategorie implicitních daní na kapitál	24
Tabulka 4 - Změna ITR na spotřebu mezi rokem 2000 a 2012	37
Tabulka 5 - Změna ITR na práce mezi rokem 2000 a 2012	40
Tabulka 6 - Změna ITR na kapitál mezi rokem 2000 a 2012	42
Tabulka 7 – Shluk 1, ITR na spotřebu	46
Tabulka 8 - Shluk 2, ITR na spotřebu	47
Tabulka 9 - Shluk 3, ITR na spotřebu	48
Tabulka 10 - Shluk 4, ITR na spotřebu	49
Tabulka 11 - Shluk 1, ITR na práci	51
Tabulka 12 - Shluk 2, ITR na práci	52
Tabulka 13 - Shluk 3, ITR na práci	53
Tabulka 14 - Shluk 4, ITR na práci	54
Tabulka 15 - Shluk 1, ITR na kapitál	56
Tabulka 16 - Shluk 2, ITR na kapitál	57
Tabulka 17 - Shluk 3, ITR na kapitál	58
Tabulka 18 - Shluk 4, ITR na kapitál	59
Tabulka 19 - Shluk 5, ITR na kapitál	60

V. Seznam příloh

Příloha 1 - Implicitní daňové sazby na spotřebu v %	69
Příloha 2 - Implicitní daňové sazby na práci v %	70
Příloha 3 - Implicitní daňové sazby na kapitál v %	71
Příloha 4 - Životní úroveň (HDP na obyvatele v paritě kupní síly)	72

VI. Přílohy

Příloha 1 - Implicitní daňové sazby na spotřebu v % ⁽¹⁾

GEO/TIME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Evropská unie	20,0	19,7	19,7	19,7	19,7	19,7	19,8	20,0	19,6	19,0	19,6	19,9	19,8
Belgie	21,8	21,0	21,4	21,4	22,0	22,3	22,4	22,1	21,2	20,8	21,2	21,0	21,1
Bulharsko	18,3	17,5	16,6	19,2	21,5	21,8	23,5	22,6	24,7	22,0	21,4	21,1	21,5
Česká republika	18,8	18,2	18,4	18,8	20,8	21,1	20,3	21,3	20,5	20,7	20,9	21,8	22,5
Dánsko	33,4	33,5	33,7	33,3	33,3	33,9	34,2	33,9	32,6	31,3	31,3	31,4	30,9
Německo	19,2	18,9	18,9	19,0	18,5	18,4	18,5	20,1	20,1	20,2	19,7	20,0	19,8
Estonsko	19,5	19,6	19,9	19,8	19,7	22,0	22,7	23,6	21,1	25,6	25,1	25,8	26,0
Irsko	25,4	23,7	24,4	24,4	25,5	26,0	26,0	25,2	22,8	21,9	22,1	21,4	21,9
Řecko	16,5	16,7	16,1	15,5	15,3	15,5	16,0	16,5	15,4	14,6	16,4	16,3	16,2
Španělsko	15,8	15,4	15,5	15,9	16,1	16,7	16,6	15,7	13,9	12,5	14,8	14,1	14,0
Francie	21,1	20,4	20,5	20,1	20,3	20,3	20,1	19,8	19,4	18,9	19,2	19,7	19,8
Itálie	18,5	17,9	17,8	17,3	17,6	17,4	18,0	17,9	17,2	16,9	17,6	17,4	17,7
Kypr	12,6	14,0	15,0	18,0	19,4	19,7	20,0	20,5	20,4	19,2	19,0	17,6	17,6
Lotyšsko	18,4	17,1	17,0	18,3	18,1	19,9	19,8	19,6	17,4	16,9	16,9	17,2	17,4
Litva	18,0	17,5	17,9	17,0	16,1	16,5	16,7	17,8	17,7	16,5	18,0	18,2	17,4
Lucembursko	23,0	22,6	22,6	23,8	25,4	26,3	26,4	27,1	27,1	27,8	27,5	28,0	28,9
Maďarsko	27,0	25,2	25,0	25,6	27,0	26,1	25,4	26,3	26,0	27,2	27,4	26,8	28,1
Malta	15,6	16,4	16,3	16,2	17,5	19,1	19,4	19,4	19,3	18,9	18,5	18,9	18,7
Nizozemsko	23,1	23,8	23,3	23,7	24,2	24,4	25,3	25,6	25,7	24,7	25,4	24,8	24,5
Rakousko	22,2	22,1	22,5	22,2	22,1	21,7	21,3	21,6	21,7	21,6	21,3	21,2	21,3
Polsko	17,8	17,3	17,9	18,3	18,5	19,8	20,6	21,6	21,4	19,3	20,5	20,8	19,3
Portugalsko	18,3	18,3	18,8	18,9	18,8	19,7	20,0	19,1	18,2	16,7	17,6	18,2	18,1
Rumunsko	17,0	15,6	16,2	17,7	16,4	17,9	17,8	18,0	17,7	16,9	18,1	20,3	20,9
Slovinsko	23,3	22,9	23,7	23,8	23,7	23,5	23,7	23,9	24,2	23,4	23,2	22,9	23,4
Slovensko	21,3	18,4	18,7	20,3	20,8	21,5	19,5	19,9	18,3	17,0	17,4	18,3	16,7
Finsko	28,5	27,6	27,7	28,1	27,7	27,6	27,2	26,5	25,9	25,6	25,1	26,4	26,4
Švédsko	26,5	26,7	27,0	27,0	26,9	27,3	27,2	27,5	27,9	27,6	27,9	27,3	26,5
Velká Británie	18,7	18,4	18,4	18,6	18,6	17,9	17,8	17,7	17,6	16,8	18,0	19,3	19,0

⁽¹⁾ Implicit tax rates on consumption in %. Zdroj dat: Eurostat

Příloha 2 - Implicitní daňové sazby na práci v % ⁽¹⁾

GEO/TIME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Evropská unie	36,3	35,9	35,5	35,7	35,4	35,4	35,6	35,8	36,0	35,4	35,4	35,8	36,2
Belgie	43,6	43,3	43,3	43,2	43,8	43,6	42,4	42,4	42,4	42,0	42,7	42,9	42,8
Bulharsko	38,1	33,9	33,4	35,6	35,7	33,2	29,7	30,4	27,4	25,7	23,5	24,2	24,5
Česká republika	41,2	40,8	41,3	41,7	41,5	41,3	41,1	41,7	39,9	37,6	38,4	39,0	38,8
Dánsko	41,0	40,8	38,8	38,1	37,5	37,1	36,9	36,6	36,6	34,8	34,2	34,3	34,4
Německo	39,1	38,9	38,7	38,8	37,8	37,5	38,1	38,2	38,6	38,0	37,2	37,3	37,8
Estonsko	37,8	37,3	37,8	36,9	35,8	33,8	33,6	33,9	33,8	34,9	36,6	35,7	35,0
Irsko	29,1	27,5	26,0	24,9	26,2	25,4	25,3	25,5	24,5	25,1	25,9	28,2	28,7
Řecko	33,9	34,0	34,0	34,4	33,3	33,3	32,3	33,3	32,9	30,0	31,5	30,9	38,0
Španělsko	30,5	31,4	32,1	31,6	32,0	32,4	32,9	33,7	32,4	31,4	32,6	32,9	33,5
Francie	39,4	39,2	38,7	39,0	38,9	39,3	39,3	39,0	39,0	38,6	38,1	38,8	39,5
Itálie	42,1	42,1	41,9	41,7	41,7	41,2	40,9	42,4	43,0	42,6	42,6	42,3	42,8
Kypr	21,6	22,9	22,3	22,8	22,7	24,4	23,9	23,9	24,6	26,2	26,9	26,8	28,8
Lotyšsko	36,7	36,5	37,8	36,6	36,7	33,2	33,1	31,1	28,4	29,2	33,1	33,3	33,0
Litva	41,2	40,3	38,1	36,9	36,0	34,9	33,6	33,1	32,7	32,6	31,5	31,5	31,9
Lucembursko	29,9	29,6	28,4	29,2	29,4	29,9	30,3	31,0	31,6	31,6	31,8	32,5	32,9
Maďarsko	41,4	40,9	41,2	39,3	38,3	38,4	38,9	41,0	42,3	40,2	38,4	38,2	39,8
Malta	20,5	21,6	22,4	21,8	22,1	22,5	22,7	21,2	21,2	21,7	21,6	22,5	23,3
Nizozemsko	34,7	31,4	31,5	32,0	31,9	32,3	35,1	35,6	36,8	35,9	37,0	37,5	38,5
Rakousko	40,1	40,6	40,8	41,0	41,1	40,8	40,9	41,0	41,3	40,3	40,5	40,8	41,5
Polsko	33,6	33,2	32,4	32,7	32,7	33,8	35,4	34,0	31,7	30,9	30,3	32,0	33,9
Portugalsko	22,3	22,8	22,8	22,9	22,3	22,4	23,1	23,7	23,5	23,6	24,2	25,4	25,4
Rumunsko	33,6	31,2	31,2	29,7	29,1	28,1	30,1	30,2	27,3	28,6	30,0	33,0	30,4
Slovinsko	37,6	37,5	37,7	37,8	37,6	37,6	37,3	35,9	35,9	35,1	35,0	35,3	35,6
Slovensko	36,3	37,1	36,7	36,1	34,5	32,9	30,5	31,1	32,7	31,4	32,2	31,6	32,3
Finsko	44,0	44,1	43,8	42,5	41,6	41,6	41,6	41,3	41,2	40,1	39,0	39,5	40,1
Švédsko	46,8	45,5	43,8	43,5	43,5	43,6	42,9	41,2	41,2	39,4	39,1	38,9	38,6
Velká Británie	25,5	25,1	24,4	24,6	25,1	25,9	25,9	26,1	26,2	24,7	25,6	25,8	25,2

⁽¹⁾ *Implicit tax rates on labour in %*. Zdroj dat: Eurostat

Příloha 3 - Implicitní daňové sazby na kapitál v % ⁽¹⁾

GEO/TIME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgie	29,5	29,4	30,5	31,4	32,5	32,6	32,9	31,2	32,0	29,4	28,8	30,4	35,5
Česká republika	18,7	19,6	21,3	22,1	21,8	20,4	20,0	20,2	18,5	17,7	16,7	17,5	18,0
Německo	26,9	20,7	19,3	19,5	19,6	20,4	21,0	21,2	20,6	20,4	19,0	21,0	22,2
Estonsko	6,4	5,2	6,8	8,1	8,4	8,0	8,3	8,8	10,6	14,4	9,8	8,0	8,1
Španělsko	29,3	27,8	29,1	29,6	32,1	35,5	39,4	41,6	30,7	26,3	25,0	24,1	25,3
Francie	40,3	40,1	39,2	38,4	39,6	40,5	42,8	41,2	40,1	38,3	39,3	43,4	46,9
Itálie	27,6	27,2	26,9	29,5	27,7	27,3	31,7	33,6	33,4	35,2	32,2	32,4	37,0
Kypr	24,8	23,7	24,0	23,0	24,5	27,1	30,9	41,7	32,5	29,5	30,6	28,6	26,0
Lotyšsko	12,3	12,7	10,6	9,1	9,2	10,6	11,9	15,0	17,7	10,3	7,9	9,5	9,9
Litva	10,1	8,4	8,1	9,3	10,5	11,1	13,5	13,1	14,6	15,2	11,5	9,3	9,8
Maďarsko	18,9	18,5	17,4	18,4	17,5	17,6	17,1	20,3	19,9	23,6	20,5	18,2	21,4
Nizozemsko	21,3	21,9	23,8	20,7	20,2	17,9	17,4	16,0	16,9	15,7	13,9	12,0	13,7
Rakousko	27,3	35,2	28,8	27,6	26,8	24,2	23,9	25,1	26,3	25,2	23,6	24,0	25,0
Polsko	20,5	20,5	22,4	20,7	19,0	20,4	21,0	23,0	23,1	19,7	18,6	18,3	19,0
Portugalsko	31,1	29,9	31,9	31,9	27,7	29,3	30,6	33,3	37,3	32,4	28,2	31,7	29,5
Slovensko	17,3	18,1	18,0	17,7	19,3	23,2	23,1	24,7	23,1	21,2	21,9	20,2	19,6
Slovensko	22,3	21,5	22,5	22,5	18,9	18,8	17,5	17,2	16,5	16,6	14,8	15,7	16,7
Finsko	38,1	27,3	29,6	28,1	28,2	28,8	26,4	27,9	28,8	29,9	28,8	28,2	29,9
Švédsko	42,3	33,2	28,7	28,6	27,4	33,3	28,7	33,3	25,8	31,2	29,1	28,7	30,6
Velká Británie	43,0	44,2	40,2	35,2	36,6	37,2	40,9	40,1	44,2	37,4	34,3	33,7	35,7

⁽¹⁾ *Implicit tax rates on capital in %*. Zdroj dat: Eurostat

Příloha 4 - Životní úroveň (HDP na obyvatele v paritě kupní síly) ⁽¹⁾

GEO/TIME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgie	123	122	122	122	121	120	118	116	115	118	120	119	121
Bulharsko	28	29	31	33	34	37	38	40	43	44	45	45	46
Česká republika	71	73	73	76	78	79	79	82	84	85	82	83	82
Dánsko	126	124	123	121	123	123	125	123	125	125	129	128	127
Německo	121	121	119	119	119	117	116	117	117	117	120	123	123
Estonsko	41	43	46	51	54	59	64	69	68	63	65	70	74
Irsko	133	137	141	142	145	146	148	148	134	128	129	131	132
Řecko	86	88	91	94	95	92	95	92	93	94	84	75	72
Španělsko	95	96	98	98	98	100	103	103	101	100	96	92	91
Francie	115	116	115	111	109	111	109	108	106	108	108	108	107
Itálie	119	117	115	114	110	108	108	107	106	106	104	103	101
Kypr	94	96	95	95	97	100	100	104	105	105	100	95	90
Lotyšsko	35	38	40	43	46	50	53	57	59	52	53	57	60
Litva	37	40	42	47	49	52	55	60	63	56	60	66	70
Lucembursko	245	232	233	232	237	244	257	262	258	250	255	262	258
Maďarsko	52	55	58	60	61	61	61	60	62	64	64	65	65
Malta	81	77	79	82	80	80	78	79	79	81	83	83	84
Nizozemsko	139	138	137	132	133	135	136	137	139	136	133	132	132
Rakousko	129	124	125	126	126	126	125	124	124	126	125	127	131
Polsko	47	47	47	48	50	50	51	53	55	60	62	65	67
Portugalsko	83	82	82	82	80	82	82	81	80	82	82	77	75
Rumunsko	26	27	29	31	34	35	39	42	49	50	51	52	54
Slovinsko	79	80	82	83	85	87	86	87	89	85	83	83	82
Slovensko	50	52	53	55	57	60	63	66	71	71	74	74	76
Finsko	118	117	115	114	116	116	115	119	121	117	116	117	115
Švédsko	129	124	123	123	125	123	125	128	126	123	125	126	127
Velká Británie	115	115	115	117	118	117	115	111	109	106	107	105	106

⁽¹⁾ Standard of living (GDP per capita in PPP). Zdroj dat: Eurostat