



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

# Porovnání zdanění příjmů právnických osob v ČR a ve státech Evropské unie

Vypracovala: Bc. Andrea Mráčková

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová

České Budějovice 2017

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Andrea MRÁČKOVÁ**  
Osobní číslo: **E15622**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Porovnání zdanění příjmů právnických osob v ČR a ve státech Evropské unie**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl: Vyhodnocení ukazatelů daně z příjmů právnických osob mezi členy EU v letech 2000 a 2012 včetně identifikace faktorů, které mohou působit na odlišnosti mezi státy.

Osnova:

Úvod.

1. Harmonizační proces přímých daní v EU.
  2. Zdanění příjmů právnických osob ve státech Evropské unie.
  3. Metodika shlukové analýzy, vymezení pojmů a ukazatelů.
  4. Legislativní a implicitní sazby daní z příjmů právnických osob v EU.
  5. Podíl daní z příjmů právnických osob na daňových mixech členských států.
  6. Vyhodnocení výsledků shlukovacího procesu, vymezení skupin států podle jejich vzájemné podobnosti sledovaných ukazatelů v roce 2000 a 2012.
- Závěr - diskuse k podobnosti států v oblasti zdanění příjmů právnických osob z pohledu daňové konkurence.

Rozsah grafických prací:

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

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Databáze OECD: [http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/oecd-factbook-statistics\\_factbook-data-en](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, ISSN 1831-8789. [online].**

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

**Nerudová, D. (2014) *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* Praha, ČR: Wolters Kluwer.**

**Vančurová, A., Láchová, L. (2014). *Daňový systém ČR 2014 (12. vyd.)*. Praha, ČR: 1. VOX a.s..**

**Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.**


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 3. 4. 2017

.....

Bc. Andrea Mráčková

## **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	Harmonizační proces přímých daní v Evropské unii .....	11
2.1	Harmonizace přímých daní .....	12
2.2	CCCTB.....	14
2.3	Legislativní rámec .....	16
3	Zdanění příjmů právnických osob ve státech Evropské unie .....	18
3.1	Belgie .....	18
3.2	Bulharsko .....	19
3.3	Česká republika .....	20
3.4	Dánsko.....	20
3.5	Estonsko .....	21
3.6	Finsko .....	21
3.7	Francie .....	22
3.8	Chorvatsko .....	23
3.9	Irsko.....	24
3.10	Itálie.....	24
3.11	Kypr.....	25
3.12	Litva .....	26
3.13	Lotyšsko .....	27
3.14	Lucembursko .....	28
3.15	Maďarsko .....	28
3.16	Malta.....	29
3.17	Německo.....	30
3.18	Nizozemsko .....	30
3.19	Polsko .....	31
3.20	Portugalsko.....	32
3.21	Rakousko .....	32
3.22	Rumunsko.....	33
3.23	Řecko.....	34
3.24	Slovensko .....	34
3.25	Slovinsko .....	35
3.26	Španělsko .....	36
3.27	Švédsko .....	36

3.28	Velká Británie .....	37
4	Metodika shlukové analýzy, vymezení pojmů a ukazatelů .....	39
4.1	Implicitní sazby na kapitál .....	39
4.2	Shluková analýza.....	41
4.2.1	Hierarchické aglomerativní metody shlukování .....	42
5	Legislativní sazby daně z příjmu právnických osob v EU .....	44
5.1	Komparace legislativní sazby.....	44
5.2	Vývoj legislativní sazby daně z příjmu právnických osob.....	50
6	Implicitní sazby daní z příjmů právnických osob v EU .....	51
6.1	Komparace implicitní sazby.....	53
6.2	Vývoj implicitní sazby na kapitál.....	54
7	Podíl daní z příjmů právnických osob na daňových mixech členských států .....	55
7.1	Komparace podílu daně z příjmu právnických osob na daňovém mixu .....	55
7.2	Vývoj daňového mixu .....	56
8	Výsledky shlukovacích procesů v roce 2000 a 2012 .....	58
8.1	Shluková analýza pro rok 2000.....	58
8.2	Shluková analýza pro rok 2012.....	64
8.3	Vyhodnocení .....	70
9	Závěr.....	72
I.	Summary .....	74
II.	Seznam použité literatury .....	75
III.	Seznam obrázků .....	78
IV.	Seznam tabulek.....	79
V.	Seznam příloh.....	80
VI.	Přílohy .....	81

## **Použité zkratky**

BGN – bulharský leva

CCCTB – Společný konsolidovaný korporátní základ daně

CCTB – Společný korporátní základ daně

CIT – Corporate income tax

CZK – česká koruna

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DPPO – Daň z příjmu právnických osob

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

EUR – euro

Eurostat – Evropský statistický úřad

GBP – britská libra

HDP – hrubý domácí produkt

ITR – implicitní daňová sazba

ITR COR – implicitní daňová sazba na korporátní příjem

ITR K – implicitní daňová sazba na kapitál

LTL – litevský litas

MMF – Mezinárodní měnový fond

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

OSN – Organizace spojených národů

OSVČ – osoby samostatně výdělečně činné

PLN – polský zlotý

PPP (power purchasing parity) – parita kupní síly

PPS (power purchasing standard) – standard kupní síly

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

VB – Velká Británie



# 1 Úvod

Daň z příjmu právnických osob bývá označována různými názvy, je známá také jako korporátní daň, důchodová daň korporací nebo daň ze zisků korporací. Odlišné názvy jsou způsobeny různým pojetím zdanění obchodních korporací. Tato práce se zabývá korporátní daní, která je uvalena na zisky všech obchodních korporací, tzn. podnikatelských i nepodnikatelských subjektů.

V rámci Evropské unie dochází k volnému pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Pro fungování vnitřního trhu je mimo jiné podmínkou přiblížit daňové systémy jednotlivých zemí. Daň z příjmu právnických osob zdaňuje kapitál, který je velmi mobilní a citlivý na daňovou sazbu, která ovlivňuje rozhodování o umístění a alokaci investic. Snahou Evropské unie je harmonizovat tuto přímou daň a omezit daňovou konkurenci mezi členskými státy.

Všechny země mají svůj zavedený systém, který je založený na historických, politických, ekonomických a sociálních podmínkách. Jednotlivé daňové systémy se od sebe mnohdy velmi liší. Některé státy mají snahu snižovat daňové sazby s cílem nalákat více zahraničních investorů. Dochází k daňové konkurenci, která může nabývat pozitivní i negativní formy. Negativním důsledkem snižování daňových sazeb může být zvyšování daňového zatížení nepřímými daněmi (daň z přidané hodnoty, spotřební daně).

Hlavním cílem Evropské komise je dle Kubátové (2015) zamezit dvojímu zdanění a koordinovat daňové ráje. Pro definici daňového ráje však nestačí pouze nízké nebo žádné daně, ale také nízké požadavky na vedení účetnictví, auditování společnosti, anonymní podnikatelská bankovní konta či anonymní vlastnictví podniků. Daňové ráje umožňují vyhýbání se daňové povinnosti a díky tomu přichází Evropská unie ročně o vysoké částky.

Přestože je korporátní daň jednou z nejvíce sledovanou daní, harmonizace postupuje pomalými kroky. Členské státy na mezinárodní úrovni přijímají doporučení vydávané OECD, ale stále si chtějí zachovat svou právní suverenitu, proto je společný postup velmi zdoluhavý.

Tato práce si klade za cíl vyhodnotit podobnosti korporátních daní v rámci členských států v EU a posoudit, do jaké míry se státy od roku 2000 do roku 2012 přiblížily jeden druhému.

V první části je dle literární rešerše popsána snaha Evropské unie o harmonizaci přímých daní a návrh na společný konsolidovaný korporátní základ daně, který je aktuálním výsledkem jednání Evropské komise. Poté následuje charakteristika korporátního systému zdanění všech členských zemí.

Praktická část práce se snaží posoudit podobnosti daňových systémů jednotlivých členských zemí. Ke klasifikaci států je použita shluková analýza, která člení státy do shluků podle sledovaných proměnných – legislativní sazby, příjem z korporátní daně na hrubý domácí produkt a podíl daně z příjmu právnických osob na daňovém mixu. Shluková analýza je provedena pro rok 2000 a 2012, poté bude posouzeno, zda se státy více přiblížily. Vzhledem k tomu, že implicitní sazby z příjmu právnických osob jsou sledovány pouze u 19 států, nebyla tato sazba zahrnuta do analýzy. Práce vychází z veřejně dostupných dat Evropského statistického úřadu a z online publikací *Taxation Trends in the European Union*. V závěru je shrnuto, které faktory mají vliv na vykazování určitých podobností a ovlivňují trendy ve zdanění.

## 2 Harmonizační proces přímých daní v Evropské unii

Daňová politika je velice složitý mechanismus, který v období globalizace, propojování trhů a vzniku nadnárodních korporací získává mezinárodní charakter. Daňový systém jednoho členského státu může silně ovlivnit chování daňových subjektů v negativním směru. K této situaci například dochází, pokud jeden stát výrazně sníží sazbu určité daně s cílem stát se atraktivní zemí pro nové investory. Ostatní státy se mohou snažit zabránit odlivu kapitálu stejným snížením daňové sazby. Výsledkem takového jednání v konečném důsledku bude pouze snížení daňových příjmů jednotlivých států. Tato situace je popsána jako negativní daňová konkurence (Vančurová, 2016). Odlišné metody zdanění korporací způsobují ekonomické deformace při rozhodování, v jaké zemi umístit a financovat investice. Proto je kladen důraz na sjednocení daní z příjmu korporací v Evropském společenství (ES) neboli Evropské unii (EU), aby nedocházelo k ovlivňování investic a byla zachována daňová neutralita (Nerudová, 2014). Mezinárodní spolupráce v oblasti správy daní a vzájemné pomoci může omezit daňovou konkurenci i daňové úniky (Vančurová, 2016).

Z mikroekonomického pohledu má daňová konkurence některé výhody pro daňové subjekty, především snižování efektivní sazby daně a snižování daňových výdajů. V současné době je trendem spíše zvyšování sazeb zejména v návaznosti na řešení problémů ekonomické recese a rozpočtových deficitů (Vančurová, 2016).

Prvním stupněm sbližování daňových systémů se nazývá daňová koordinace. V této fázi dochází k vytváření bilaterálních nebo multilaterálních smluv zdanění s cílem omezit arbitrážní obchody (Kubátová, 2015, s. 159). Jedná se především o zamezení dvojího zdanění a regulaci daňových rájů (Široký, 2012). Daňová koordinace je širší pojem než daňová harmonizace. Neprobíhá pouze na území Evropské unie či v zónách volného obchodu, ale i v mezinárodních organizacích OSN (Organizace spojených národů), OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj), MMF (Mezinárodní měnový fond). Cílem daňové koordinace není sjednocení daňových systémů jednotlivých států, ale spíše jejich přiblížení. Daňový systém jednoho státu by se měl přiblížit daňovému systému jiného členského státu. Informace o postupech zdanění příjmů a majetku rezidentů a nerezidentů by měly být snadno dostupné pro všechny poplatníky daně. (Nerudová, 2014).

Daňová harmonizace podle Kubátové (2015, s. 159) představuje „proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel“. Dělí se na tři části, přičemž nemusí být dosaženo všech:

- Určení daně (výběr daně)
- Harmonizace daňového základu (strukturální harmonizace)
- Harmonizace daňové sazby

Hlavním nástrojem harmonizace daní na úrovni Evropského společenství jsou směrnice a nařízení (Kubátová, 2015, s. 159 – 161).

Při rozhodování o výši daňové sazby nepůsobí přímo Evropská unie, ale jednotlivé vlády členských států. Úlohou Evropské unie je kontrolovat, zda jsou předpisy států v souladu s právními předpisy a politikou Evropské unie.

U daní z příjmů korporací je primárním cílem EU zajistit nediskriminační chování a volný pohyb zboží na jednotném trhu. V tomto směru by se měla EU více koordinovat a obhájit společný postoj vůči daňovým únikům (Eurostat, 2016).

## **2.1 Harmonizace přímých daní**

Harmonizace přímých daní je důležitou podmínkou pro existenci jednotného trhu bez škodlivé daňové konkurence.

Výsledkem několika šetření komisí Evropského společenství bylo zjištění, že ačkoli jsou si národní systémy přímého zdanění velmi podobné, uvnitř skrývají významné rozdíly (např. v definici poplatníka nebo předmětu daně, v metodách konstrukce základů daně, ve formě zdanění nebo ve zdaňovacím období). Z tohoto důvodu bylo nutné zaměřit se na harmonizaci přímého zdanění a odstranit bariéry fungování jednotného trhu (Nerudová, 2014, s. 83-84).

V oblasti přímého zdanění je tedy snahou Evropského společenství harmonizovat korporátní daně. Daně z příjmu fyzických osob a příspěvky na sociální pojištění nejsou předmětem harmonizace, neboť tyto platby by měly zůstat i nadále národní suverenity států. (Dankó, 2012)

Harmonizace přímých daní neproběhla do takové míry, která by byla optimální. Snahy Evropského společenství o sjednocení daňových základů a sazeb jsou členskými

státy chápány spíše jako omezení vlastní právní suverenity. Pro sjednocení daňových sazeb je potřeba schválit právní akt ve formě směrnice na úrovni Evropského společenství. Směrnice musí být přijata jednomyslně všemi členskými státy a následně zapracována do domácí legislativy.

Prvotní představou ES bylo sjednotit sazby na úrovni 45 – 50 %, avšak většina snah ES z roku 1970 – 1980 selhala. V roce 1990 byl ustanoven Rudingův výbor, který měl zpracovat studii na danou problematiku (Nerudová, 2014, s. 84).

Bylo zjištěno, že v dotazovaných zemích existují velké rozdíly ve formulování daňových základů, ale i v daňové sazbě, které velmi ovlivňují chování daňových poplatníků a deformují hospodářskou soutěž. Na základě výsledků zpracované studie byly stanoveny priority:

- Odstranit takové předpisy členských států, které jsou důvodem vzniku bariér
- Určení postupů pro stanovení základů daně a stanovení minimálních sazeb daně
- Zajištění transparentnosti v oblasti podpory investic

Evropská komise zpracovala návrh směrnice určující sazbu daně z příjmu právnických osob mezi 30 – 40%, společná pravidla pro stanovení základu daně a jednotný termín pro placení daně. Členské země návrh směrnice zamítly (Nerudová, 2014, s. 84-85).

Po provedené analýze efektivních korporátních sazeb a způsobu stanovení základů daně v roce 2001 byly navrženy čtyři možné postupy harmonizace:

- Zdanění v domácí zemi, jehož podstatou je zdanění veškerých příjmů podle pravidel domácí země. Evropská komise umožnila zapojit se do pilotního projektu, ale nikdo se do něj nepřihlásil.
- Společný konsolidovaný základ daně, který stanovuje společná pravidla pro tvorbu základu daně pro společnosti, které si tento systém dobrovolně vyberou
- Evropská korporativní daň, platná pouze pro nadnárodní společnosti a spravovaná Evropským společenstvím
- Povinný harmonizovaný základ daně, který stanovuje jednotný základ daně

V této etapě již není cílem Evropské komise harmonizace daňových sazeb, ale harmonizace konstrukce daňových základů neboli strukturální harmonizace. V případě, kdy jsou sjednoceny daňové základy, rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou neexistuje a obchodní společnosti jsou schopné identifikovat daňové zatížení. Při sjednocených

daňových základech může docházet i k samovolnému sjednocování daňových sazeb (Nerudová, 2014, s. 86).

V souvislosti se společným stanovením základu daně v Evropské unii byl předložen v roce 2011 návrh směrnice týkající se CCTB<sup>1</sup> (Common Corporate Tax Base) a CCCTB<sup>2</sup> (Common Consolidated Corporate Tax Base). Zapojení se do tohoto systému bylo podle původního návrhu dobrovolné. Tento návrh směrnice neprošel Radou EU.

V roce 2015 bylo znovu projednáno CCCTB a CCTB s elementem zápočtu ztrát. V roce 2016 byla zpracována konečná verze směrnice o společném konsolidovaném základu daně (CCCTB). Nový návrh obsahuje oproti předchozí verzi:

- Povinnost aplikace pro všechny společnosti s konsolidovaným ziskem přesahujícím 750 mil. EUR
- Nutnost řešit přesouvání zisku z důvodu vyhýbání se daňové povinnosti
- Motivace korporací k využívání vlastního kapitálu, výhod trhu a minimalizace zadlužování
- Podpora inovací, daňových pobídek spojených s výzkumem a vývojem

Společný konsolidovaný základ daně by měl sblížit daňové systémy členských států. Snaží se eliminovat tzv. daňové plánování, které umožňuje nadnárodním společnostem vyhýbání se daňové povinnosti. Podle odborných odhadů se jedná každoročně o ztrátu ve výši 50 – 70 mld. EUR. Daňové pobídky by měly podporovat růst podniku, výzkum a vývoj, využití vlastního kapitálu. Návrh se nezabývá sazbami daně, které nadále zůstanou ve svrchovanosti členských států (Červenková, 2016). Nyní jsou směrnice předloženy vládě a čekají na schválení. (Nerudová, 2016).

## 2.2 CCCTB

Systém zdanění CCCTB neboli „Společný konsolidovaný korporátní základ daně“ je založen na principu harmonizace daňového základu právnických osob. Tento systém zdanění postihuje veškeré organizace a společnosti, které provozují svou obchodní a podnikatelskou činnost ve více státech Evropské unie. Obchodní společnosti by podléhaly sestavení jednotného základu daně podle přesně stanovených pravidel. Společný

---

<sup>1</sup> Společný základ daně z příjmu právnických osob

<sup>2</sup> Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob

konsolidovaný korporátní základ daně by se rozdělil mezi státy, v nichž daná obchodní společnost provozuje svou obchodní činnost, dle vzorce uvedeného v návrhu směrnice.

CCCTB by umožnilo korporacím podávat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob pouze u jednoho správce daně. Stanovení výše daňové sazby zůstává i nadále v moci jednotlivých členských států. Zefektivnění výběru daně dojde v důsledku jedné správy daně, subjekt by mohl podat pouze jedno daňové přiznání v jednom členském státě. Správci daně se sníží administrativní náklady na výběr daně a korporace výrazně ušetří náklady na zdanění. Zaplacené daně by se staly průkaznější.

Původním záměrem CCCTB bylo zajistit „spravedlivou“ daňovou soutěž, od roku 2015 směřuje spíše k boji proti daňovým únikům. Návrh směrnice CCCTB také odstraňuje hlavní nástroje využívané ke krácení daňové povinnosti: stanovení převodních cen a preferenční režimy. CCCTB rovněž zabrání převodu zisků do zemí mimo EU.

Jednotný základ daně by měl podpořit myšlenku chápání Evropské unie jako jednotného trhu. Společnosti by se tak nemusely potýkat s bariérami trhu v důsledku existence 28 různých daňových systémů. Malé a střední podniky, pro které je expanze na zahraniční trh často velmi nákladná, by těžily ze snadnějšího přístupu na zahraniční trhy (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016).

Dle Sobotkové (2013) konsolidace představuje skupinové zdanění. To lze v CCCTB uplatnit pouze u podniků, které splňují dvě kritéria. Korporace drží více než 50 % hlasovacích práv v jiné společnosti nebo drží vlastnický podíl nebo podíl na zisku jiné společnosti z více než 75 %. Tato kritéria by měla společnost vykazovat po celé zdaňovací období, v opačném případě by měla konsolidovanou skupinu opustit. Členem skupiny rovněž nesmí být korporace, které se nacházejí v platební neschopnosti nebo v likvidaci.

Nespornou výhodou je možnost přeshraničního zápočtu ztrát nebo jednodušší rozhodování o umístění investic. Předpokládá se zvýšení investičních aktivit a tím i tvorba nových pracovních míst a růst celkového ekonomického blahobytu. Nevýhodou je snaha o harmonizace pouze daňového základu, nikoliv daňové sazby. To může vést k daňové konkurenci mezi státy. Další nevýhoda může spočívat v rozdílném finančním účetnictví, které se řídí v každém státě jinými pravidly, ale společnosti ho musí vést.

Společný konsolidovaný korporátní základ daně a celý návrh věnovaný CCTB a CCCTB je v poslední době velmi diskutovaný a silně nabývá na významu. Několik zemí EU tento systém silně podporují, ovšem na druhé straně stojí i ty státy, které tento systém zdanění odmítají. Mezi tyto země se řadí i Česká republika (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016).

## 2.3 Legislativní rámec

První směrnicí přijatou v oblasti přímého zdanění je směrnice č. 77/799/EC, která napomáhá spolupráci mezi příslušnými úřady. Upravuje výměnu dat mezi členskými státy a stanovuje meze, kdy výměna nebude provedena (Široký, 2012). V návaznosti na tuto směrnici byly přijaty následující novely, směrnice č. 2004/56/EC povoluje vykonávání souběžných daňových kontrol a směrnice č. 2004/104/EC upřesňuje, které oblasti přímého zdanění, spotřebních daní a plateb pojistného nadále podléhají poskytování dat.

Původní směrnice byla nahrazena směrnicí č. 2011/16/EU. Nová směrnice zavedla nová pravidla vzájemné pomoci. Směrnice ukládá členským státům povinnost výměny údajů o daňových poplatnících, kteří jsou rezidenty dané členské země. Zaměřuje se na tyto oblasti zdanění příjmu a majetku:

- příjmy ze zaměstnání,
- odměny ředitelů,
- produkty životního pojištění,
- důchody,
- vlastnictví nemovitostí a z nich plynoucích příjmů (Nerudová, 2014).

S touto oblastí souvisí i směrnice č. 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, účinná od roku 2012 (Široký, 2012).

Další dvě upravující směrnice pocházejí z roku 1990, v současné době platné jako směrnice č. 2009/133/EC, Směrnice o fúzích, a směrnice č. 2011/96/EU, Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Směrnice o fúzích zamezuje zdanění zisku z rozdílu mezi převedenými aktivy a pasivy a účetní hodnotou. Dále zavádí jednotný systém pro zdanění fúzí. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech se týká nadnárodních společností. Upravuje zdanění příjmů mateřské společnosti. Zdanění



dceřiné společnosti v členském státě opravňuje mateřskou korporaci odečíst si tuto daň od základu daně. Zdaněný rozdělený zisk dceřiných společností by neměl podléhat srážkové dani (Nerudová, 2014, s. 118-119). Směrnice také snižuje podíl pro definici mateřské společnosti z 25 % na 20 % s účinností od 1. 1. 2005, na 15 % od 1. 1. 2007 a na 10 % od 1. 1. 2009 (Široký, 2012, s. 101).

Od roku 1995 působí arbitrážní konvence, směrnice č. 90/436/EEC. Směrnice blíže specifikuje transferové ceny, za které se obchoduje mezi spojenými osobami, a vylučuje dvojí zdanění v důsledku odlišného pojetí transferových cen (Nerudová, 2014, s. 122).

Úlohu v harmonizaci hraje i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen SDEU). Rozsudky vydané SDEU představují negativní harmonizaci přímého zdanění, kdy členské státy upravují daňové systémy na základě judikatury. Taková harmonizace nestanovuje postupy pro její dosažení, protože neudává shodné postupy, ale v současnosti se ukazuje jako velmi účinná. Harmonizace prostřednictvím SDEU je možná především v osobním nebo korporátním zdanění. U zdanění příjmů fyzických osob se jedná o jedinou probíhající harmonizaci. Nejčastěji vydává rozsudky v případech zdanění rezidentů a nerezidentů, zdanění dividend nebo aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (Nerudová, 2014, s. 129-130).

## 3 Zdanění příjmů právnických osob ve státech Evropské unie

### 3.1 Belgie

Dani z příjmu právnických osob podléhají všechny společnosti, asociace a družstva, která se považují za právnické osoby a sídlí v Belgii. Belgie uplatňuje klasický systém zdanění, tzn., že zisk je zdaněn dvakrát – nejprve na úrovni společnosti a poté po rozdělení zisku u akcionářů. Akcionáři právnické osoby část vyplacených dividend vyjmou ze zdanění, čímž je částečně zabráněno dvojímu zdanění (Nerudová, 2014, s. 222).

Výpočet základu daně je založen na účetním zisku, ale čistý zdanitelný zisk se výrazně liší od účetního. Zisk je zdaněn v celosvětovém měřítku (Gola, 2016). Daňové ztráty, o které je možné snížit základ daně, se uplatní v následujících letech neomezeně (Široký, 2012, s. 220). Od 1. 1. 2016 je možné uplatnit úlevu na dani, tzv. pomyslný úrok. Z podnikového majetku je vypočítán fiktivní úrok, který se následně odečte od zisku. Tato úleva na dani snižuje skutečné daňové zatížení korporací. Belgie je jedinou zemí, která nabízí takovou formu daňové úlevy, v jiném členském státě nic podobného neexistuje (MZV, 2016).

Základní sazba činí 33 % a zvyšuje se o válečný příplatek, v konečné výši činí 33,99 %. Částky základu daně a daně jsou v evropské měně euro (EUR). Zisk podléhá progresivnímu zdanění (v závorce je uvedena hodnota po přičtení válečného příplatku):

- Do 25 000 EUR: 24,25 % (24,98 %)
- 25 001 – 90 000 EUR: 31,00 % (31,93 %)
- 90 001 – 322 500 EUR: 34,50 % (35,54 %)
- Nad 322 501 EUR: 33,00 % (33,99 %)

Od 1. 1. 2013 jsou dividendy zdaněny srážkovou daní ve výši 25 %, vyplacené úroky jsou zdaněny ve výši 15 % (Nerudová, 2014, s. 222).

Zdanitelným obdobím, za kterého se vypočítá daňová povinnost, je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, obvykle se jedná o kalendářní rok, ale může jím být i hospodářský rok. Korporace během roku platí čtvrtletní zálohy na daň z příjmu. Daňové přiznání se podává nejdříve jeden měsíc po schválení účetní závěrky valnou hromadou, přesný termín stanoví správce daně. Splatnost skutečné výše daně nastává do dvou měsíců

od podání daňového přiznání. Belgie neumožňuje žádnou formu skupinového zdanění. (Široký, 2012, s. 221).

### 3.2 Bulharsko

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou daňoví rezidenti, neziskové organizace, pobočky a stálé provozovny právnických osob, které nejsou daňovými rezidenty. Systém vykazuje klasický případ zdanění, které je provedeno dvakrát. Společnost zdaní svůj zisk, ke druhému zdanění dochází po rozdělení zisku akcionářům. Dvojí zdanění je eliminováno při vyplacení zisku rezidentním akcionářům.

Základní daňová sazba činí 10 %. Dále existují diferencované sazby daní, které se rozlišují podle povahy korporace:

- 15 % pro společnosti provozující hazardní hry,
- 3 % pro rozpočtové organizace,
- 2 % pro municipality (Nerudová, 2014, s. 225).

Na daňových pobídkách je možnost ušetřit až 100 % výše daně, jejich výhody využijí především podniky nacházející se v oblastech s nezaměstnaností vyšší o 35 % než je nezaměstnanost průměrná. Daňová ztráta může být využita následujících pět let (Široký, 2012, s. 227).

Z plateb společností, které jsou daňovými rezidenty, je vybírána srážková daň ve výši 10 % za úhradu nákladů na reprezentaci, opravy a údržby a použití dopravních prostředků na jiné než podnikatelské potřeby. Částku je možné odečíst od základu daně. Společnost má nárok na 1% slevu, která dosahuje max. 1 000 bulharského leva (BGN), pokud podá daňové přiznání elektronicky v řádném termínu do 31. 3. a zároveň odvede daň.

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok. Společnost platí měsíční zálohy na daň ve výši 1/12 minulé daňové povinnosti. Pokud byla vykázána ztráta, hradí se čtvrtletní zálohy podle výše příjmů běžného roku. Zálohy na daň nemusí platit podniky, které nepřesáhly obrát v hodnotě 300 000 BGN nebo byly nově založeny. Daňové přiznání včetně rozvahy a výkazu zisku a ztrát se podává do 31. března následujícího roku (Nerudová, 2014, 225). Bulharsko nepovoluje skupinové zdanění kapitálově spojených společností (Široký, 2012, s. 227).

### 3.3 Česká republika

Daň z příjmu právnických osob se vztahuje na všechny právnické osoby. Jedná se o akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti a družstva. Daňový rezident zdaňuje celosvětové příjmy, daňový nerezident pouze příjmy dosažené na území České republiky. Do základu daně zahrnují veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem. Nepodnikatelské společnosti zdaňují takové činnosti, které jsou provozovány za účelem dosažení zisku. Základ daně se odvozuje od účetního zisku.

Sazba daně je lineární a činí 19 %. Využívají se odpočty od základu daně a významné jsou slevy na dani – na zaměstnance se změněnou pracovní schopností (ve výši 18 000 korun českých, CZK a 60 000 CZK) (Vančurová & Láchová, 2016, s. 59). Od roku 2009 byla zavedena výjimka pro investiční, podílové a penzijní fondy, které podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 5 %. Investiční fondy mají sazbu daně z příjmu nulovou. Srážkové dani ve výši 15 % podléhají dividendy a ostatní podíly na zisku, snížení základního kapitálu, rozpuštění rezervního fondu nebo fondu tvořeného ze zisku, podíly na likvidačním zůstatku (Regionální rozvojová agentura jižní Moravy, 2016). Tyto příjmy představují samostatný základ daně.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, který musí být schválen správcem daně. (Široký, 2012, s. 231-232). Korporace mají povinnost hradit zálohy na daň z vypočtené částky poslední známé daňové povinnosti:

- Do 30 000 CZK se zálohy neplatí,
- 30 001 – 150 000 CZK se zálohy platí pololetně ve výši 40 %,
- Nad 150 000 CZK se zálohy platí čtvrtletně ve výši 25 % (Finanční správa, 2016).

### 3.4 Dánsko

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou obchodní společnosti a družstva, pojišťovny, hypoteční instituce, banky, investiční fondy a ostatní společnosti zřízené za účelem dosažení zisku. Dochází ke klasickému zdanění zisku – ke dvojitmu zdanění. (Nerudová, 2014, s. 228)

Od příjmů je možné odečíst výdaje na dosažení, zajištění a udržení zisku, včetně výdajů na výzkum a vývoj, jednou za pět let i průzkum trhu. Ztráta z podnikání může být uplatněna bez časového omezení (Široký, 2012, s. 236).

Sazba daně činí 22 %. Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Placení záloh probíhá dvakrát ročně ve výši 50 % průměrné daňové povinnosti za poslední tři zdaňovací období. Hrazené zálohy mohou být dobrovolně navýšeny. Pokud celková daňová povinnost za běžný rok převyší zaplacené zálohy, musí být uhrazen 5% poplatek (Nerudová, 2014, s. 228). Dánsko umožňuje sestavení konsolidovaného základu daně pro společnosti, které mají stálé provozovny umístěné v Dánsku nebo jsou nerezidenty a vlastní nemovitý majetek na území Dánska. (Široký, 2012, s. 236).

### **3.5 Estonsko**

Poplatníky daně jsou rezidentní akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti a družstva, asociace, nadace a veřejnoprávní subjekty. Estonsko 1. 1. 2000 zavedlo odlišný systém zdanění, tzv. distribuční daň. Společnost zdaňuje pouze rozdělené zisky nebo provedené transakce, které se považují za skryté rozdělování zisku. Ostatní zisk je od zdanění osvobozen.

Základem daně je suma distribuovaných zisků, obsahující funkční požitky, dary, výdaje na reprezentaci, dividendy a další obchodní výdaje. Uplatnění ztráty zde nenachází uplatnění, neboť daň není uvalena na zadržovaný zisk. Distribuční sazba je stanovena ve výši 21/79, tedy přibližně 26,6 %, z čisté částky distribuce (tj. 21 % z brutto hodnoty rozděleného zisku).

Zdanitelným obdobím je kalendářní měsíc. Daňové přiznání se v Estonsku podává za každý kalendářní měsíc, a to do desátého dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období. Splatnost daně nastává s termínem pro podání daňového přiznání. Estonsko neumožňuje žádnou formu skupinového zdanění (Nerudová, 2014, s. 231, Široký, 2012, s. 240-241)

### **3.6 Finsko**

Dani z příjmu právnických osob podléhají akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným – veřejné a soukromé společnosti. Sdružení a ekonomické zájmové

skupiny nejsou předmětem zdanění korporátních daní. Dne 1. 1. 2006 byl nahrazen imputační systém zdanění klasickým daňovým systémem dvojího zdanění, nejprve na úrovni korporace, poté v rukou vlastníků (Široký, 2012, s. 244). Dividendy vyplacené rezidentním akcionářům jsou od daně plně osvobozeny na základě zavedeného „participation exemption<sup>3</sup>“ (Nerudová, 2014, s. 234). Příjmy se pro účely zdanění člení na obchodní příjem, příjem ze zemědělství a lesnictví a ostatní příjem. Ztrátu je možné uplatnit do deseti let, pokud v daném roce uplatnění nebyla prodána více než polovina akcií ztrátové společnosti.

Daňová sazba je 26 %. Kalendářní nebo hospodářský rok představuje zdanitelné období. Do uplynutí následujících čtyř měsíců musí být podáno daňové přiznání. Zálohy se odvádí měsíčně podle odhadované daňové povinnosti na základě posledních dvou let. Finsko umožňuje skupinové zdanění při splnění určujících podmínek. Společnostem, které navzájem drží 90 % akcií, je nabízena možnost skupinového zdanění (Široký, 2012, 244-245).

### 3.7 Francie

Daň ze zisku se vztahuje na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a sdružení omezená podíly. Veřejné a komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným s jedním zakladatelem, nadace a občanské společnosti si mohou zvolit, zda budou odvádět daň z příjmu právnických osob nebo daň z příjmu fyzických osob (Široký, 2012, s. 249). Stejně jako ve Finsku je od 1. 1. 2006 uplatňován klasický přístup dvojího zdanění. Korporátní akcionáři zdaňují pouze 5 % dividend, dalších 95 % je od daně osvobozeno. Individuální akcionáři zdaňují 60 % dividend. Daňový systém je založen na principu teritoriality, tzn., že jsou v zemi zdaňovány pouze příjmy získané na území Francie.

Základní daňová sazba dosahuje 33,33 %. Při překročení limitu obratu 7 630 000 EUR je sazba navýšena o solidární příplatek ve výši 3 %. Konečná sazba po navýšení činí 34,43 %. Malé a střední podniky podléhají snížené sazbě 15 % na prvních 38 120 EUR zisku, pokud jsou vlastněné alespoň ze 75 % jednotlivci a obrat nepřevyšuje 7 630 000 EUR (Nerudová, 2014, s. 239). Společnosti, které dosahují obratu přesahujícího

---

<sup>3</sup> Obecný termín pro osvobození od daně z dividend nebo potencionálních kapitálových zisků z prodeje akcií rezidentním akcionářům

15 000 000 EUR, musí odvádět minimální daň (IFA). Daň je stanovena v částce 20 500 EUR pro obrat přesahující 15 000 000 EUR, ve výši 32 750 EUR pro obrat přesahující 75 000 000 EUR a 110 000 EUR pro obrat přesahující 500 000 000 EUR.

System nenabízí podstatné odčitatelné položky nebo slevy na dani. Daňové pobídky využívají zrychlené odpisy, odčitatelné položky nebo regionální pobídky.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání se zpracovává do konce třetího měsíce následujícího po uplynutí zdanitelného období. Zálohy se hradí čtvrtletně. Francouzské podniky mají možnost zdaňovat skupinově za podmínky, že jsou z 95 % propojeny vzájemným vlastnictvím (Široký, 2012, s. 250).

### 3.8 Chorvatsko

Poplatníky daně jsou korporace a všechny právnické osoby, které sídlí v Chorvatsku a soustavně provozují podnikatelskou činnost za účelem dosažení zisku, jednotky zahraničních společností, fyzické osoby, které chtějí dobrovolně platit daň z příjmu právnických osob místo daně z příjmu fyzických osob a fyzické osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění, pokud splňují alespoň jednu podmínku pro platbu daně z příjmu právnických osob. Nejčastěji se jedná o akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným. Rezidentské korporace zdaňují celosvětové příjmy, zatímco zahraniční společnosti pouze příjmy získané na území Chorvatska. Chorvatsko zdaňuje zisk pouze na úrovni společnosti, dividendy obdržené akcionáři zdanění nepodléhají (Nerudová, 2014, s. 242; Široký, 2012, s. 356).

Chorvatsko uplatňuje systém investičních pobídek, které nabízí snížení daně z příjmu právnických osob následovně (Nerudová, 2014, s. 242):

- investice do 1 mil. EUR, 5 zaměstnanců: snížení základu daně o 50 %
- investice 1 – 3 mil. EUR, 10 zaměstnanců: snížení základu daně o 75 %
- investice nad 3 mil. EUR, 15 zaměstnanců: snížení základu daně o 100 %

Základem daně je účetní zisk, tj. rozdíl mezi výnosy a náklady. Daňová sazba je jednotná ve výši 20 %. Srážková daň se nevyužívá. Daňová ztráta může být přenesena do dalších pěti let.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Do čtyř měsíců podniky podávají daňové přiznání, od roku 2010 je povinné elektronické podání. Společnosti platí

měsíční zálohy na daň z příjmu dle poslední známé daňové povinnosti (Široký, 2012, s. 357).

### 3.9 Irsko

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou obchodní korporace, veřejně prospěšné podniky, družstva, asociace, státní podniky a stálé nerezidentské provozovny. Od roku 2000 Irsko uplatňuje klasický způsob zdanění. Dividendy rezidentů jsou při splnění určitých podmínek osvobozeny od srážkové daně, ale obchodní společnosti musí odvést dopředu placenou daň, kterou si podnik následně započte na celkovou daňovou povinnost (Nerudová, 2014, s. 246). Osvobozeny od daně jsou taktéž příjmy z patentů a hospodářských lesů (Široký, 2012, s. 255). Podniky mohou uplatnit ztrátu v následujících letech neomezeně, zpětně až tři roky.

Sazba korporátní daně je odlišná pro různé činnosti podnikání:

- 12,5 % pro zisky z obchodní činnosti,
- 20 % pro fondy životního prostředí,
- 25 % pro zisky z neobchodní činnosti (hornictví, ropný průmysl),
- 40 % pro zisky z kapitálu v off-shore centrech<sup>4</sup> (Nerudová, 2014, s. 247).

Srážková daň činí 20 %. Zdanitelným obdobím je kalendářní, případně hospodářský rok. Daňové přiznání se podává do devátého měsíce po skončení účetního období. Při překročení daňové povinnosti předchozího roku 200 000 EUR, platí společnost zálohy dvakrát za rok, první ve výši 50 % a druhou ve výši 45 % poslední známé daňové povinnosti. V Irsku je možné skupinové zdanění v závislosti na velikosti kapitálového propojení. Velkou výhodou skupinového zdanění je zúčtovatelnost ztrát v rámci skupiny (Široký, 2012, s. 266).

### 3.10 Itálie

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou především akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva a další soukromé nebo veřejné společnosti podnikající za účelem dosažení zisku či nikoliv. Základem daně

---

<sup>4</sup> Zahraniční země, které poskytují daňové úlevy. K umístění podniků zde dochází především kvůli daňovým úsporám.



jsou veškeré příjmy po odečtení výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení. Daňové pobídky jsou vyhraněné pro vybrané oblasti Itálie – jižní Itálie, Sardinie, Sicílie, nebo pro výzkumné podniky a univerzity. Ztráta, pokud ji nelze uplatnit proti zdanitelnému příjmu, může být uplatněna v následujících pěti letech, ztráta vzniklá v prvních třech letech podnikání může být využita v následujících letech neomezeně (Široký, 2012, s. 259).

Daňový systém je klasický, korporátní vlastníci zdaňují 5 % hodnoty dividend, individuální vlastníci s účastí na obchodním majetku 40 % hodnoty vyplacených dividend. Individuální vlastníci bez účasti na obchodním majetku uplatní 60 % participation exemption pouze v případě, že drží alespoň 2 % hlasovacích práv nebo 5 % kapitálu, jestliže se jedná o registrovanou společnost. U ostatních společností pro uplatnění 60 % participation exemption potřebují 20 % hlasovacích práv nebo 25 % kapitálu. Při nesplnění těchto podmínek podléhají dividendy srážkové dani.

Sazba daně je 27,5 %. Jestliže příjmy za minulé zdaňovací období přesáhly 3 000 000 EUR, odvádí se daň ve výši 34 % (Nerudová, 2014, s. 250). Srážková daň z úroků činí 0 % z úroků ze státních dluhopisů, 12,5 % z úroků z dluhopisů emitovaných neobchodovatelnými podniky se splatností nejdříve za 18 měsíců a 27 % z úroků z ostatních dluhopisů se splatností do 18 měsíců.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo finanční rok. Zálohy na daň se platí dvakrát za rok, skutečná výše daně je splatná do sedmého měsíce po skončení zdanitelného období. Skupinové zdanění se vztahuje na takové společnosti, které ovládají jinou společnost z více než 50 % (Široký, 2012, s. 260).

### **3.11 Kypr**

Daň z příjmu právnických osob se vztahuje na celosvětové příjmy firem založených na Kypru a místní příjmy nerezidentských firem. Zisky jsou zdaněny nejprve na úrovni korporací, poté u akcionářů. Dividendy podléhají tzv. příspěvku na obranu ve výši 17 %, nejedná se o běžnou srážkovou daň (Nerudová, 2014, s. 253).

Sazba daně z příjmu patří mezi nejnižší v Evropské unii, činí 12,5 %. Kapitálový zisk je zdaněn samostatně, a to sazbou 20 %. Jedná se o daň z majetku, postihuje především zisky z vlastněných nemovitostí, ale i cenné papíry korporací, které vlastní nemovitosti. Ostatní kapitálové zisky jsou od daně osvobozeny.

Pro potřeby zdanění se rozlišují tyto skupiny příjmů: obchodní zisky, příjmy z pronájmu, licenční poplatky a jiné zisky plynoucí z vlastnictví, dividendy a úroky a zisky jako protihodnota goodwillu. Dividendy, úroky a zisky z prodaných cenných papírů jsou vyjmuty ze zdanění. Pokud společnost nevyplatí dividendy v hodnotě 70 % ze zisku do dvou let od skončení zdaňovacího období, hledí se na ni, jako by dividendy vyplatila ve výši 70 % ze zisku, tzn., že z této částky bude muset odvést příspěvek na obranu. Ztráty z podnikání je možné přenést do dalších let neomezeně, avšak pouze proti dosaženému příjmu. Dojde-li během tří let po vytvoření ztráty k významné změně ve vlastnictví společnosti nebo podstatné změně podnikatelské činnosti, právo na využití ztráty zaniká.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Lhůta pro podání daňového přiznání končí 31. prosince následujícího po skončení účetního období. Společnost je povinna hradit zálohy ve třech splátkách ve výši 1/3 minulé daňové povinnosti (Nerudová, 2014, s. 254). Kypr umožňuje skupinové zdanění včetně vzájemného započtení ztrát v případě kapitálové propojenosti 75 % (Široký, 2012, s. 264).

### **3.12 Litva**

Poplatníky daně jsou všechny obchodní společnosti a sdružení. Nejčastěji se jedná o akciové společnosti a uzavřené akciové společnosti. Rezidenti přiznávají veškerý příjem, nerezidenti pouze příjem získaný na území Litvy. Litva uplatňuje klasický systém zdanění. Srážková daň z dividendy může být započtena na daňovou povinnost společnosti. Dvojitý zdanění je částečně eliminováno u společností, nikoliv u fyzických osob. Dani nepodléhají příjmy ze smluvních pokut, pojistná plnění a zisky z přecenění aktiv.

Základní sazba daně z příjmu se vybírá ve výši 15 %. Pro malé a střední podniky, které nedosahují zdanitelného příjmu vyššího než 1 milion litevského litasu (LTL) a zaměstnávají méně než 10 zaměstnanců, platí sazba daně ve výši 5 %. Srážková daň činí 15 % (Nerudová, 2014, s. 256 – 257).

Zdanitelným obdobím je opět kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání se odevzdává do prvního dne šestého měsíce po uplynutí zdanitelného období. Splatnost daně nastává do prvního dne desátého měsíce po uplynutí zdanitelného období. Zálohy

jsou placeny čtvrtletně. Litva neumožňuje společné skupinové započtení ztrát nebo vznik konsolidovaných základů daně (Široký, 2012, s. 269).

### 3.13 Lotyšsko

Poplatníky daně jsou obchodní korporace založené za účelem dosahování zisku, náboženské společnosti založené za jiným účelem než dosahování zisků a mají příjem z ekonomické aktivity a organizace zřizované státem nebo místní samosprávou, které dosahují příjmu z ekonomických činností (Široký, 2012, s. 272-273).

Lotyšsko zamezuje dvojímu zdanění rozdělného zisku. Zisk, který je vyplacen akcionářům ve formě dividend, je od zdanění ve společnosti vyjmut srážkovou daní. Akcionáři jsou od daně zcela osvobozeni, a to i při výplatě dividend směrem z Lotyšska do zahraničí (Nerudová, 2014, s. 260).

Daňová sazba z příjmu právnických osob činí 15 %. Snížená daňová sazba pro mikropodniky činí 9 % z obrátu. Tato daň nahrazuje sociální pojistné i daně z příjmů fyzických i právnických osob. Jejím cílem je snížit administrativní zátěž mikropodnikům. Od roku 2017 má být tato sazba snížena na 5 % a státní sociální pojistné z ní bude vyloučeno (Eurostat, 2012). Platby mezi daňovými rezidenty jsou obvykle osvobozeny od srážkové daně, pokud ale přijímající společnost využívá daňových pobídek, je osvobozena od daně nebo ji byla poskytnuta úleva od daně z příjmu právnických osob, jsou platby zdaněny následovně (Široký, 2012, s. 274):

- Úroky placené spojeným osobám	10 %
- Platby za pronájem	5 %
- Manažerské poplatky	10 %
- Licenční poplatky za práva z literárních a uměleckých děl	15 %
- Ostatní licenční poplatky	5 %
- Výnosy z prodeje nemovitostí	2 %

Investiční pobídkový systém nabízí možnosti úlevy od daně, po vstupu do Evropské unie musel být velmi zkorigován. V současné době je možné snížit daňovou povinnost korporátní daně až o 80 %, srážkové daně až o 80 % a základ daně je možné snížit o výdaje na všeobecnou nebo sociální infrastrukturu.

Zdaňovacím obdobím je dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců, většina společností využívá kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno do čtyř měsíců po skončení zdaňovacího období, zálohy na daň se platí každý měsíc do 15. dne (Nerudová, 2014, s. 260). Skupinové uplatnění ztrát je možné pouze pro společnosti propojené kapitálem ve výši 90 % (Široký, 2012, s. 274).

### **3.14 Lucembursko**

Zdanění z příjmu právnických osob podléhají obchodní korporace – akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva, fondy a neziskové organizace.

Od daně z příjmu jsou osvobozeny vyplacené dividendy do výše 50 % u fyzických osob nebo do výše 100 % u právnických osob při splnění podmínek, aby se zamezilo dvojímu zdanění.

Základní sazba daně je stanovena na úrovni 21 %. Ze splatné daně se odvádí 7% přírážka do fondu zaměstnanosti. Efektivní daňová sazba činí 22,47 %. Společnosti, jejichž zisk není větší než 15 000 EUR, zdaňují svůj příjem sazbou 20 %. Od roku 2013 je stanovena minimální daň včetně příspěvku do fondu zaměstnanosti ve výši 3 210 EUR pro takové korporace, jejichž finanční aktiva tvoří 90 % všech aktiv.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, daňové přiznání musí být podáno nejpozději do 31. května následujícího po skončení zdaňovacího období. Zálohy na daň jsou čtvrtletní (Nerudová, 2014, s. 254-265). Skupinové zdanění je možné po splnění určitých podmínek, umožňuje osvobození dividend a daňovou konsolidaci (Široký, 2012, s. 279).

### **3.15 Maďarsko**

Korporátní daň se vztahuje na obchodní korporace, družstva, nadace a pojistné fondy, společnosti právníků, advokátů, exekutorů a notářů, evropské společnosti a družstva. Dividendy vyplacené fyzickým osobám jsou zdaněny srážkovou daní, dividendy připadající právnickým osobám jsou od daně osvobozeny (Široký, 2012, s. 283-284).

Maďarsko k 1. 1. 2011 zavedlo progresivní zdanění. Základní sazba představuje 10 % na první zisk společnosti nepřesahující 500 mil. maďarského forintu (HUF). Na další

zisk nad tuto částku činí sazba 19 %. Společnosti dále podléhají municipální dani z příjmu. Výše municipální daně se liší podle území, maximálně může činit 2 %. Od 4. 12. 2010 existuje i krizová daň, která postihuje telekomunikaci a energetiku, a daň z finančních institucí, tzv. přechodný příplatek k dani v rozmezí 1,15 – 6,5 %.

Zdaňovací období je shodné s kalendářním rokem nebo si společnosti mohou zvolit hospodářský rok. Zálohy se platí čtvrtletně a daňové přiznání se podává do 31. května následujícího po uplynulém zdaňovacím období. Korporace mohou využít skupinového zdanění firem.

Maďarsko od 1. 1. 2003 umožňuje některým společnostem hradit tzv. zjednodušenou podnikatelskou daň. Tento systém nahrazuje podnikatelskou dividendovou daň, podnikatelskou daň z příjmu a daň z přidané hodnoty (DPH). Systém se týká společností, jejichž roční obrat zvýšený o DPH nepřesáhne 30 mil. HUF za poslední dva roky, poplatníkem provozovaná činnost nepodléhá spotřební dani a předpokládaný obrat v běžném roce nepřesáhne 30 mil. HUF. Sazba daně činí 37 % z ročního obratu zvýšeného o DPH (Nerudová, 2014, s. 268-269).

### **3.16 Malta**

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, spolky a další společnosti zákonem definované jako právnické osoby. Malta aplikuje tzv. imputační systém, čímž je zcela zamezeno dvojímu zdanění zisku. Osobě, které jsou vyplaceny dividendy, náleží plný imputační daňový kredit v částce daně z příjmu korporace, jež započte oproti své daňové povinnosti.

Příjmy se pro daňové účely člení na zisky z podnikání, příjmy z pronájmu, licenční poplatky, dividendy a úroky, vyplacené pojistné, určité kapitálové příjmy a ostatní příjmy (Nerudová, 2014, s. 272-273). Osvobození od daně náleží vybraným činnostem nebo osobám, např. příjmy z kolektivního investování (Široký, 2012, s. 289).

Sazba daně činí 35 % (Nerudová, 2014, s. 272-273). Srážková daň na dividendy nebo úroky není zavedena (Široký, 2012, 290).

Zdanitelné období představuje kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání se podává nejpozději do 31. března následujícího roku, povinnost hradit zálohy vzniká třikrát ročně (Nerudová, 2014, s. 272-273). Malta umožňuje skupinové zdanění, které se uplatňuje především ve sdílení daňových ztrát nebo kapitálu (Široký, 2012, s. 289).

### 3.17 Německo

Mezi poplatníky korporátní daně patří kapitálové společnosti, pojišťovací spolky zisková a hospodářská družstva, instituce, nadace, obchodní a průmyslové společnosti. Je uplatňován klasický systém dvojího zdanění zisků. Společnost zisk zdaní sníženou sazbou. Zisk rozdělený ve formě dividend je zdaněn znovu bez možnosti započíst si již daň odvedenou společností. Základ daně poplatníků s příjmy ve formě rozděleného zisku činí jedna polovina skutečného příjmu, čímž je částečně potlačeno dvojitě zdanění zisků. Společnosti, jejichž hlavní činností je dobročinnost či prospěšnost nebo politické a profesní svazy, jsou od daně z příjmu osvobozeny.

Nominální sazba daně představuje 15 %, společnosti jsou dále povinné hradit solidární příplatek a příplatek místní samosprávy. Celková daňová sazba činí 30,75 %. Efektivní sazba činí 15,83 % (Nerudová, 2014, s. 276-277). Dividendy podléhají srážkové dani ve výši 25 %, efektivní sazba daně činí 26,38 % se solidárním příplatkem. Ztráta může být uplatněna jeden rok zpětně, nejvýše však do částky 511 500 EUR. Celkově je ztráta omezena částkou 1 milion EUR (Široký, 2012, s. 294).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní, případně hospodářský rok. Daňové přiznání se zpracovává do 31. května následujícího roku po uplynutí zdaňovacího období. Zálohy se platí čtvrtletně podle daňové povinnosti předchozího zdaňovacího období (Nerudová, 2014, s. 276-277). Vzájemné započtení zisků a ztrát je u kapitálově propojených společností možné při splnění určitých podmínek (Široký, 2012, s. 294).

### 3.18 Nizozemsko

Daň z příjmu právnických osob se vztahuje na rezidenty a nerezidenty. Jedná se o korporace, z nichž nejrozšířenější je veřejná společnost s ručením omezeným a soukromá společnost s ručením omezeným. Rezidenty jsou společnosti založené na území Nizozemí, za nerezidenty jsou označeny společnosti, které dosahují zisku v Nizozemí, ale nebyly zde založeny.

Je uplatňován klasický systém zdanění. Zisky jsou zdaněny dvakrát, nejdříve ve formě zisku společnosti, podruhé ve formě vyplacených dividend srážkovou daní. Částečně dvojímu zdanění zamezuje možnost započíst si 15% srážkovou daň z dividendy na celkovou daňovou povinnost akcionáře, pokud jeho podíl na společnosti činí alespoň 5 %.

Sazba daně je progresivní. Poplatník daně zdaní prvních 200 000 EUR sazbou 20 %. Zisk přesahující 200 000 EUR podléhá sazbě 25 %. Ztrátu lze uplatnit až tři roky zpětně a neomezený počet let v následujících letech, ovšem pouze při splnění podmínky, že 70 % akcií je ve vlastnictví jedné osoby.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Termín podání daňového přiznání sděluje správce daně. Povinnost platit zálohy na daň určuje finanční úřad (Nerudová, 2014, s. 280-281). Společnosti, které sdílí alespoň 95 % kapitálu, mohou stanovit konsolidovaný základ daně (Široký, 2012, s. 299).

### **3.19 Polsko**

Daň z příjmu právnických osob postihuje akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, státní podniky a družstva. Rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, nerezidenti příjmy získané na území Polska. Polsko využívá klasický daňový systém. Nejdříve je zisk zdaněn na úrovni společnosti, podruhé na úrovni vyplacených dividend v rukou akcionářů. Akcionář rezidentní společnosti si může zaplacenou daň započíst na jeho celkovou daňovou povinnost (Nerudová, 2014, s. 284-285). Daňová ztráta může být využita v následujících pěti letech, v jednom roce může být vyčerpáno nejvýše 50 % (Široký, 2012, s. 305).

Sazba daně dosahuje 19 %. Srážková sazba daně z dividend činí také 19 %.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Společnosti podávají předběžné daňové přiznání do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Konečné daňové přiznání musí odevzdat do konce devátého měsíce po skončení zdaňovacího období. Zálohy se platí měsíčně podle výše příjmů z předchozího měsíce. Korporace s obratem nižším než 5 068 000 polských zlotých (PLN) mohou platit zálohy čtvrtletně (Nerudová, 2014, s. 284-285). Společné zdanění je možné u rezidentních společností. Podmínkou je vytvoření daňové skupiny na minimálně tři roky, kapitál ve výši alespoň 1 mil. PLN a 95% kapitálové propojení (Široký, 2012, s. 305).

### 3.20 Portugalsko

Poplatníky daně jsou obchodní společnosti – akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti. Daňoví rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, nerezidenti zdaňují příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny. Portugalsko aplikuje částečný imputační systém. Na úrovni společnosti je zisk zdaněn, akcionáři rezidenti si příjem z dividend vyjmou ze zdanění, v ostatních případech je vyjmuto pouze 50 % výše dividend.

Společnosti si mohou vybrat mezi dvěma systémy zdanění: přímá metoda a nepřímá metoda. Podstatou přímé metody je vedení účetnictví, základ daně se odvozuje od výsledku hospodaření. U nepřímé metody se zisk určuje odlišným způsobem (např. podle průměrné návratnosti investic nebo velikosti marže), tato metoda se využívá většinou v případech, kdy není možné zjistit hospodářský výsledek společnosti (Nerudová, 2014, s. 288-289).

Daňová sazba je progresivní. Základní sazba daně činí 21 %, prvních 15 000 EUR podléhá snížené sazbě ve výši 17 %.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být odevzdáno nejpozději poslední pracovní den v měsíci květnu. Zálohy se platí ve výši 80 % (95 % s obratem přesahujícím 498 797,90 EUR) z předchozí daňové povinnosti ve třech splátkách (Nerudová, 2014, s. 288-289). Skupinové zdanění je povoleno pro společnosti s kapitálovým propojením ve výši 90 % kapitálu. Společnosti mohou vyjmout dividendy a započíst ztráty (Široký, 2012, s. 310).

### 3.21 Rakousko

Korporátní dani podléhají akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné společnosti, družstva, fondy, nadace, asociace nebo sdružení majetku. Pro určení daňového rezidentství je rozhodující umístění sídla nebo strategického managementu společnosti. Firma založená dle rakouského obchodního práva musí mít své sídlo v Rakousku (Široký, 2012, s. 314). Rakousko zdaňuje podle klasického systému, nejprve zisk společnosti, podruhé jako dividendy vyplacené akcionářům. Akcionáři:

- právnické osoby si odvedenou daň započtou na svou celkovou daňovou povinnost nebo požádají o její vrácení,



- s podstatnou účastí jsou od daně osvobozeny,
- fyzické osoby jsou zdaněny srážkovou daní.

Sazba daně je stanovena na úrovni 25 %, srážková daň také na úrovni 25 %. Efektivní sazba pro akcionáře fyzické osoby činí 43,75 %. Korporace mají povinnost platit alespoň minimální daň, která je stanovena ve výši 3 500 EUR pro akciové společnosti nebo 1 750 EUR pro společnosti s ručením omezeným, i pokud nevykazují zisk. Je-li skutečná daň nižší než minimální daň, mohou společnosti tento rozdíl vykázat jako zálohu na daň do následujících let (Nerudová, 2014, s. 293). Ztráta může být uplatněna v libovolném roce, v běžném a minulém období nejvýše do 75 % hodnoty příjmů.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, pokud je odsouhlasen správcem daně. Daňové přiznání se podává do 30. dubna při klasickém podání nebo do 30. června při elektronickém podání roku následujícího po skončení zdaňovacího období. Při zpracování daňovým poradcem je lhůta prodloužena o jeden rok. Společné zdanění povoluje převod zisků a ztrát dceřiných společností na mateřskou (Široký, 2012, s. 315).

### **3.22 Rumunsko**

Zdaňované korporace jsou především akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a veřejné obchodní společnosti. Je uplatňován klasický systém zdanění. Akcionáři jsou následně zdaněni srážkovou daní na dividendy. Základ daně je definován jako rozdíl mezi hrubými příjmy a souvisejícími výdaji. Výdajem mohou být i náklady na reprezentaci do výše 2 % čistého příjmu. Daňová ztráta je uplatňována následujících sedm let (Široký, 2012, s. 320-321).

Sazba daně činí 16 %. Některé činnosti podnikání podléhají minimální 5% dani z obratu, jedná se například o noční kluby a kasina. Rumunsko nabízí zjednodušený systém pro malé a střední podniky s 1-9 zaměstnanci, obratem do 65 000 EUR a poradenská činnost nepřesahuje 50 % všech aktivit. V rámci tohoto zjednodušení je na firmu uvalena místo korporátní daně daň z obratu ve výši 3 % (Nerudová, 2014, s. 297).

Zdanitelným obdobím je kalendářní rok, daňové přiznání se podává do 25. dubna a zálohy se hradí čtvrtletně na základě běžného období. Rumunsko neumožňuje skupinové zdanění korporací (Široký, 2012, s. 321).

### 3.23 Řecko

Za poplatníky daně z příjmu právnických osob označují akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva, nadace, firmy, které jsou založené státem nebo municipalitou a jejichž primárním cílem je tvorba zisku, a nerezidentní společnosti podnikající na území Řecka (Nerudová, 2014, s. 300).

Příjmy se pro daňové účely klasifikují do pěti skupin: příjem z nemovitého majetku, z movitého majetku, z obchodování, ze zemědělství a příjem z ostatních zdrojů. Společnosti zabývající se podnikáním v oborech obchodní, průmyslové a řemeslné činnosti, farmaření, hornictví a hotelnictví mohou zúčtovat ztráty v následujících pěti letech. Od daně jsou osvobozeny úroky ze státních dluhopisů, kapitálové příjmy plynoucí z akcií evidovaných na burze nebo z derivátových transakcí na aténské burze (Široký, 2012, s. 325).

Sazba daně činí 29 % od roku 2015. Dividendy a podíly jsou zdaněny 15 %, licenční poplatky 20 % (Eurostat, 2016).

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Společnosti mají povinnost hradit zálohy na daň z příjmu za běžné období podle daňové povinnosti předchozího zdaňovacího období (Nerudová, 2014, s. 300). Daňové priznání musí být zpracováno nejpozději do desátého dne pátého měsíce po skončení zdaňovacího období. Řecko neumožňuje společné zdanění firem (Široký, 2012, s. 325).

### 3.24 Slovensko

Právníckými osobami podléhající dani z příjmu jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva. Příjmy zájmových sdružení, politických stran, církví, obcí a krajů, vysokých škol a dalších neziskových organizací jsou od daně osvobozeny, pokud příjmy plynou z jejich hlavní činnosti, pro kterou byly založeny.

Slovensko zdaňuje zisk na úrovni společnosti. Po rozdělení zisku mezi individuální nebo korporátní akcionáře již druhé zdanění neproběhne (Nerudová, 2014, s. 304). Základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření, který se modifikuje na základ daně. Osvobozeny jsou úroky ze státních dluhopisů, půjček a příjem plynoucí z grantu. Ztrátu je možné uplatnit následujících sedm let po jejím vzniku (Široký, 2010, s. 330).

Sazba daně je 22 %. Srážková daň představuje 19 %. Slovensko má zavedenou tzv. daňovou licenci, která představuje minimální daň, která musí být odvedená, i pokud se společnost nachází ve ztrátě. Daňovou licenci platí:

- neplátce DPH s obratem do 500 000 EUR ve výši 480 EUR,
- plátce DPH s obratem do 500 000 EUR ve výši 960 EUR,
- plátce nebo neplátce DPH s obratem nad 500 000 EUR ve výši 2 880 EUR.

Korporace evidující alespoň 20 % zaměstnanců se zdravotním postižením mají daňovou licenci sniženou o 50 %. Rozdíl mezi minimální daňovou povinností a skutečnou daňovou povinností může být započten na daňovou povinnost následujících tří let (Zákon o dani z příjmu právnických osob, 2016).

Zdanitelným obdobím je kalendářní, případně hospodářský rok. Daňové přiznání se podává do konce třetího měsíce po skončení zdanitelného období. Výše a počet záloh v běžném období závisí na výši daňové povinnosti v předchozím období (Široký, 2012, s. 330). Pokud daňová povinnost za minulé období nepřesáhla 2 500 EUR, zálohy se neplatí. Pokud přesáhla 16 600 EUR, hradí se zálohy měsíčně ve výši  $\frac{1}{12}$ . Pokud se daňová povinnost nacházela mezi 2 500 EUR a 16 600 EUR, je povinnost poplatníka hradit zálohy čtvrtletně ve výši  $\frac{1}{4}$  minulé daňové povinnosti. Skupinové zdanění Slovenská republika neumožňuje (Široký, 2012, s. 331; Zákon o dani z příjmu právnických osob, 2016).

### **3.25 Slovinsko**

Dani z příjmu právnických osob podléhají akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti, družstva, obchodní asociace a státní podniky. Slovinsko uplatňuje klasický systém zdanění. Osvobození podléhají pouze dividendy vyplacené korporátním akcionářům. Individuální akcionáři jsou zdanění podruhé (Nerudová, 2014, s. 307).

Základní sazba daně se rovná 17 %. Dividendy jsou zdaněny 15% srážkovou daní (Eurostat, 2016).

Zdaňovací období tvoří kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání se předkládá do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Zálohy se odvádí čtvrtletně, pokud daňová povinnost nepřesáhla 400 EUR, v ostatních případech měsíčně

(Nerudová, 2014, s. 306). Slovinsko nemá zavedené skupinové zdanění obchodních společností (Široký, 2012, s. 335).

### **3.26 Španělsko**

Daň z příjmu právnických osob je uvalena na veškeré rezidenty a stálé provozovny ve Španělsku. Jedná se o akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, investiční, penzijní a spekulativní kapitálové fondy (Široký, 2012, s. 338). Systém zdanění je zde opět klasický, zisk je nejprve zdaněn na úrovni společnosti, podruhé v rukách akcionářů. Dvojitý zdanění je částečně eliminováno. Fyzické osobě je poskytnuto tzv. limitované vynětí, právnické osobě daňový bonus ve výši 50 % nebo 100 % celkové daňové povinnosti právnické osoby. Vznikne-li přeplatek na dani, nevrací se, ale je přenesen na daňovou povinnost následujících sedmi let (Nerudová, 2014, s. 311-312).

Základem daně je účetní hospodářský výsledek nebo lze v určitých případech využít odhadové metody se souhlasem správce daně. Ztráta z podnikání může být zúčtována po dobu následujících patnácti let (Široký, 2012, s. 339).

Základní daňová sazba činí 30 %. Korporace, které nepřesahují obrát 10 mil. EUR za jeden rok, prvních 300 000 EUR zdaní sníženou sazbou ve výši 25 %. Na malé a střední podniky, které nepřesahují obrát 300 000 EUR za jeden rok, se vztahuje snížená sazba ve výši 20 % (Nerudová, 2014, s. 312). Srážková daň na dividendy a podíly na zisku činí 19 % (Široký, 2012, s. 340).

Zdaňovacím obdobím je nejčastěji kalendářní rok, případně hospodářský rok. Termín pro podání daňové přiznání je nejdéle 25. den po schválení účetní závěrky valnou hromadou, která má povinnost schválit účetní závěrku do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období. Společnosti musí platit zálohy třikrát ročně v částce 18 % poslední známé daňové povinnosti (Nerudová, 2014, s. 312). Španělsko umožňuje skupinové zdanění společností, které jsou kapitálově propojeny ze 75 % (Široký, 2012, s. 340).

### **3.27 Švédsko**

Korporátní daň postihuje veškeré soukromé a veřejné společnosti, akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, fondy a další asociace registrované ve Švédsku. Švédsko aplikuje klasický systém zdanění – zisk je zdaněn

dvakrát, ale dochází k částečnému zamezení dvojího zdanění. Jestliže je příjemcem dividendy rezidentní právnická osoba, je zisk od srážkové daně zcela osvobozen a ke dvojímu zdanění nedojde. Je-li příjemcem dividendy rezidentní fyzická osoba, je příjem od daně z dividendy částečně osvobozen, a to do výše 70 % sazby úroků na vládní půjčky násobené nabývací hodnotou cenného papíru. Nerezidentní právnické a fyzické osoby se řídí smlouvami o zamezení dvojímu zdanění sjednanými s konkrétními státy (Nerudová, 2014, s. 315).

Základem daně jsou veškeré celosvětové příjmy u rezidentů nebo příjmy získané na území Švédska v případě nerezidentů. Nejvýznamnějšími osvobozenými příjmy jsou dividendy a kapitálové vklady akcionářů. Daňová ztráta může být použita v následujících letech neomezeně (Široký, 2012, s. 346).

Daňová sazba činí 22 %. Zdanitelným obdobím je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které končí 30. dubna, 30. června, 31. srpna nebo 31. prosince. Daňové přiznání musí být podáno do šesti měsíců po skončení účetního období. Společnosti musí podávat předběžné daňové přiznání, kde je uveden očekávaný příjem a očekávaná daň, a podle něhož je vystaven předběžný daňový výměr. Zálohy se platí na základě daňové povinnosti minulého období a dle odhadovaného příjmu. Skupinové zdanění není přímo definováno švédskou legislativou, ale k vzájemnému přesouvání zisků a ztrát dochází v důsledku skupinových příspěvků firmám, jejichž kapitálové propojení dosahuje minimálně 90 % (Široký, 2012, s. 347).

### **3.28 Velká Británie**

Daň z příjmu právnických osob postihuje všechny obchodní společnosti, družstva, pojišťovací fondy, státní podniky, královské podniky, veřejně prospěšné společnosti a stálé provozovny nerezidentních firem. V roce 1999 byl zaveden tzv. imputační systém zdanění zisku. Společnostem náleží imputační kredit ve výši  $\frac{1}{9}$  zisku určeného k rozdělení (zisk po zdanění). Akcionář si výši imputačního kreditu započte na svou daňovou povinnost, tedy odvede daň sníženou o částku v hodnotě imputačního kreditu (Nerudová, 2014, s. 319).

Základ daně je počítán na přírůstkové bázi příjmů a výdajů. Jediným podstatným příjmem, který je osvobozen od daně, je dividendový výnos obdrženy od rezidentních

společností. Většina výdajů je plně odčitatelná od základu daně. Daňová ztráta může být započtena jeden rok zpětně a neomezeně dopředu (Široký, 2012, s. 351-352).

Od 1. dubna 2015 je daňová sazba sjednocená a dosahuje 20 %. Do té doby byla sazba diferencovaná podle výše dosaženého zisku. Došlo k výraznému poklesu hodnoty sazby.

Zdanitelné období začíná 1. dubna a končí 31. března, pokud není dohodnuto jinak se správcem daně. Splatnost daně nastává devět měsíců a jeden den po skončení účetního období. Velké společnosti, které dosahují zisku vyššího než 1,5 mil. britských liber (GBP), platí daň ve čtyřech splátkách. Velká Británie umožňuje skupinové zdanění (GOV, 2016). Výhodou je možnost vzájemné kompenzace zisků, ztrát, eliminace srážkové daně u dividend a jednotné placení splátek v korporátní skupině (Široký, 2012, s. 352).

## 4 Metodika shlukové analýzy, vymezení pojmů a ukazatelů

V teoretické části byly popsány současné korporátní daňové systémy a sazby. Praktická část se pokusí zhodnotit legislativní a implicitní sazby daně z příjmu právnických osob a podíl této daně na daňových mixech členských států. Hlavním cílem práce je posouzení podobnosti jednotlivých korporátních systémů zdanění a najít takové skupiny států, které vykazují určité známky shodnosti, a naopak které se velmi liší.

Tato práce vychází z dat Evropského statistického úřadu, které jsou veřejně dostupné na webových stránkách: <http://ec.europa.eu/eurostat>. Ukazatel životní úrovně (HDP na osobu v PPS) je na Eurostatu zveřejňován až od roku 2004, proto byly údaje použity z publikace zveřejněné na Eurostatu: Eurostat Yearbook 2009. Z těchto dat je sestavena i shluková analýza. Pro srovnání legislativních sazeb bylo využito statistik také z webových stránek OECD: <http://www.oecd.org>. PPS (standard kupní síly) představuje teoretickou měnu, která slouží pro přepočtení měn států v Evropské unii na jednotnou měnu. Využívá parity kupní síly a přepočtení proto není ovlivněný vývojem měnového kurzu.

### 4.1 Implicitní sazby na kapitál

#### Výpočet celkové implicitní sazby na kapitál

Implicitní daňová sazba na kapitál se dle Evropského statistického úřadu (Eurostat) vypočítá jako podíl daňových výnosů z kapitálu a jmenovatele.

$$ITR = \text{příjem z kapitálových daní} / \text{jmenovatel}$$

$$\text{Jmenovatel: } (1) + (2) + (3) + (4) - (5) + (6) - (7) + (8) - (9) + (10) - (11) + (12) + (13) \\ + (14) - (15) + (16) - (17) + (18) + (19)$$

Kde:

- (1) Čistý provozní přebytek finančních a nefinančních institucí
- (2) Imputovaný nájem domácností a čistý provozní přebytek neziskových institucí
- (3) Čistý smíšený příjem osoby samostatně výdělečně činné
- (4) Úroky přijaté od finančních a nefinančních institucí

- (5) Úroky placené finančními a nefinančními institucemi
- (6) Pojištěný důchod z vlastnictví přisuzovaný přijatým finančním a nefinančním institucím
- (7) Pojištěný důchod z vlastnictví přisuzovaný a placený finančními a nefinančními institucemi
- (8) Pachtovné z pozemků obdržené finančními a nefinančními institucemi
- (9) Pachtovné z pozemků placené finančními a nefinančními institucemi
- (10) Dividendy přijaté od finančních a nefinančních institucí
- (11) Dividendy vyplácené finančním a nefinančním institucím
- (12) Dividendy přijaté od vládních institucí
- (13) Dividendy přijaté od zbytku světa
- (14) Úroky přijaté domácnostmi, osobami samostatně výdělečně činnými (OSVČ) a neziskovými organizacemi
- (15) Úroky placené domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
- (16) Pachtovné z pozemků, které obdržely domácnosti, OSVČ a neziskové organizace
- (17) Pachtovné z půdy, které platí domácnosti, OSVČ a neziskové organizace
- (18) Dividendy přijaté domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
- (19) Pojištěný důchod z vlastnictví přisuzovaný pojištěncům přijatý domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi

### **Výpočet implicitní daňové sazby z příjmů právnických osob**

Implicitní daňová sazba z příjmu korporací se vypočítá dle metodiky Eurostatu jako podíl daňových výnosů z příjmů právnických osob včetně zisků z držby a jmenovatele.

$$ITR\ COR = \text{Daně z příjmů právnických osob} / \text{jmenovatel}$$

$$\text{Jmenovatel} = (1) + (2) - (3) + (4) - (5) + (6) - (7) + (8) + (9) + (10) + (11) - (12)$$

Kde:

- (1) Čistý provozní přebytek finančních a nefinančních institucí
- (2) Úroky přijaté od finančních a nefinančních institucí
- (3) Úroky placené finančními a nefinančními institucemi
- (4) Pachtovné z pozemků obdržené finančními a nefinančními institucemi
- (5) Pachtovné z pozemků placené finančními a nefinančními institucemi



- (6) Dividendy přijaté od finančních a nefinančních institucí
- (7) Dividendy vyplácené finančními a nefinančními institucemi
- (8) Dividendy přijaté od vládních institucí
- (9) Dividendy přijaté od zbytku světa
- (10) Dividendy přijaté od domácností, OSVČ a neziskových institucí
- (11) Příjem z pojištěného vlastnictví prisuzovaný pojištěncům, přijatý finančními a nefinančními institucemi
- (12) Příjem z pojištěného vlastnictví prisuzovaný pojištěncům placený finančními a nefinančními institucemi

*Zdroj: Annex B - Methodological and explanatory notes, 2013*

## **4.2 Shluková analýza**

Statistické metody rozlišují několik typů analýz, jejichž záměrem je rozdělování jednotlivých prvků do skupin. Ze statistického hlediska tyto metody vychází z principu, který říká, že rozptyl uvnitř skupiny by měl být minimální a současně rozptyl mezi shluky by měl být maximální (Klímek, 2008, s. 2).

Shluková analýza umožňuje roztrždit objekty do několika skupin, které vykazují určité známky podobnosti. Cílem je uspořádání takových shluků, aby si objekty v jedné skupině byly co nejvíce podobné, a naopak odlišné oproti jiným skupinám. Jedná se o metodu vícerozměrnou (vícekriteriální), která umožňuje pracovat s více proměnnými charakterizující vybrané objekty. Proměnné mohou být vyjádřeny v různých měrných jednotkách, pro aplikaci shlukové analýzy musí být převedeny na normovanou jednotku (např. směrodatnou odchylkou nebo dělením příslušným průměrem) (Synek, Kopkáně & Kubálková, 2009, s. 63).

Shluková analýza nachází využití především v klasifikaci objektů, ale může být použita i k redukci velkého množství proměnných (nahrazení skupiny jednou společnou proměnnou).

Metody shlukové analýzy lze rozdělit na dvě skupiny:

- Metody hierarchické: shluková analýza využívá posloupnost shlukování. Rozlišuje se aglomerativní shlukování, kdy dochází k postupnému shlukování

jednoprvkových shluků až k jednomu velkému shluku, a divizní shlukování, které rozkládá jeden shluk do dílčích shluků.

- Metody rozkladu: shluková analýza rozkládá proměnné původní matice do předem stanoveného počtu shluků. Nevytváří se zde posloupnost, nýbrž struktura. Nejvíce používanou metodou je metoda k-průměrů.

#### 4.2.1 Hierarchické aglomerativní metody shlukování

Tato práce bude využívat aglomerativní shlukovací metodu, tedy postupné shlukování objektů. V prvním kroku existuje  $n$  shluků, v druhém kroku pak  $n - 1$  shluků, protože dva shluky jsou seskupeny k sobě, a to takové, které mezi sebou vykazují nejmenší vzdálenost.

K hodnocení podobnosti či nepodobnosti shlukovaných objektů se využívají míry vzdálenosti. V této práci bude využita Euklidovská vzdálenost, která měří vzdálenost dvou bodů spojitých hodnot (Synek, Kopkáně & Kubálková, 2009, s. 63):

- **Euklidovská vzdálenost:**

$$D_E(x_i, x_j) = \sqrt{\sum_{j=1}^p (x_{ij} - x_{i,j})^2}$$

Výhodou této metody je její početní jednoduchost, nevýhodou pak předpoklad nekorelovanosti proměnných, v praxi tomu však bývá zřídka. U této metody je vhodné pracovat s normovanými daty, tzn. s bezrozměrnými čísly (Klímeček, 2008, s. 2). Chráška (2008, s. 138) definuje tuto vzdálenost jako vzdálenost dvou bodů  $A$  a  $B$  v  $n$ -dimenzionálním prostoru. Jestliže bod  $A$  má souřadnice  $a_1, a_2, \dots, a_n$  a bod  $B$  má souřadnice  $b_1, b_2, \dots, b_n$ , potom je jejich vzdálenost dána vztahem:

$$D = \sqrt{(b_1 - a_1)^2 + (b_2 - a_2)^2 + \dots + (b_n - a_n)^2} = \sqrt{\sum_{i=1}^n (b_i - a_i)^2}$$

Aby bylo možné provést shlukování, je potřeba určit, odkud kam bude měrná vzdálenost mezi shluky měřena. V softwaru STATISTICA je použita metoda určování podobnosti – Wardova metoda.

**Wardova (– Wishartova) metoda**, která se značně liší od jiných metod. Je založená na analýze rozptylu. U této metody se spojují shluky, u nichž je přírůstek celkového vnitroskupinového součtu čtverců odchylek jednotlivých hodnot od shlukového průměru minimální (Řezanková, 2003). Tato metoda vytváří spíše menší shluky.

$$\Delta C = \sum_{i=1}^{n_G} \sum_{j=1}^P (x_i^{Gj} - \bar{x}^{Gj})^2 - \sum_{i=1}^{n_A} \sum_{j=1}^P (x_i^{Aj} - \bar{x}^{Aj})^2 - \sum_{i=1}^{n_B} \sum_{j=1}^P (x_i^{Bj} - \bar{x}^{Bj})^2$$

Výsledek analýzy závisí na zvolených proměnných, použitím přístupu a určení vzdálenosti mezi objekty a shluky (Klímek, 2008, s. 2).

Grafickým výstupem analýzy je **dendrogram** představující seskupené shluky. Zobrazuje nadřazené a podřazené shluky, které jsou řazeny tak, aby bylo znázorněno postupné klastrování. U vertikálního grafu, který bude využit v této práci, leží na svislé ose vzdálenosti mezi objekty, na vodorovné ose jsou seřazeny objekty, které se postupně shlukují. Zvolíme-li určitou vzdálenost a provedeme v jejím bodě řez grafem, dostaneme konečný počet shluků. U horizontálního grafu jsou osy prohozené. Na svislé ose jsou seskupené shlukované státy a na vodorovné ose vzdálenosti mezi objekty (Synek, Kopkáně, & Kubálková, 2009, s. 63).

Shluková analýza je provedena v této práci na počítači v softwarovém programu STATISTICA. Pro shlukování je zvolena euklidovská vzdálenost a Wardova metoda. Vstupní proměnné, na jejichž základě bude provedena shluková analýza, jsou legislativní sazby, poměr výnosů z korporátní daně na HDP a podíl z korporátní daně na celkovém zdanění. Vzhledem k chybějícím údajům u třetiny členských států nejsou použity implicitní daňové sazby, ale sazby legislativní. Implicitní sazby budou použity pro srovnání legislativní a efektivní sazby. V práci není pracováno s nejnovějším státem EU – Chorvatskem, protože nejsou dostupná všechna potřebná data.

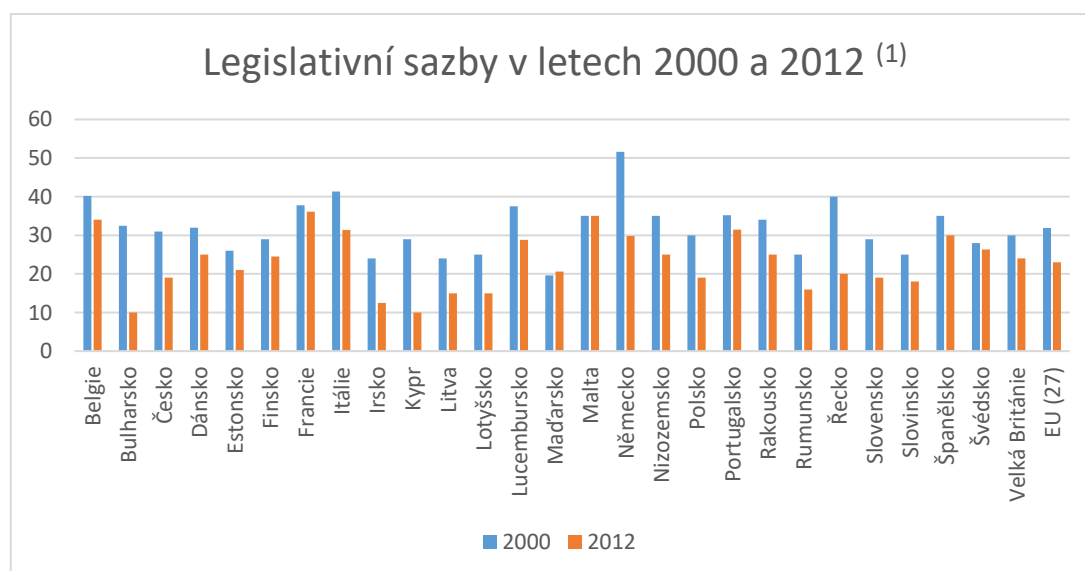
## 5 Legislativní sazby daně z příjmu právnických osob v EU

Legislativní sazby daně z příjmu právnických osob jsou takové sazby daní, které jsou určeny daňovým systémem jednotlivého státu. Někdy bývají označovány i jako statutární sazby. Legislativní sazby jsou uváděny ve své nominální hodnotě a v kombinované hodnotě, která obsahuje nominální sazbu + regionální sazbu, místní příplatky k dani nebo další daňové přírážky. Regionální sazba daně je vypočítána průměrně pro celostátní úroveň.

Legislativní sazby často nic neříkají o skutečném efektivním daňovém zatížení, zejména kvůli odlišné konstrukci daňového základu v členských státech. Jinak definovaný základ daně může vykazovat větší daňové zatížení v jedné zemi oproti druhé. Tyto sazby jsou často porovnávány současně s podílem korporátních výnosů na HDP a s podílem korporátní daně na celkovém zdanění. Výhodou použití legislativních sazeb jsou snadno dostupná data.

### 5.1 Komparace legislativní sazby

Obrázek 1: Legislativní sazby v letech 2000 a 2012 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Statutory tax rate in years 2000 and 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

V následujících dvou tabulkách jsou znázorněny legislativní sazby v roce 2000 a 2012 a jejich odlišně uvedené sazby podle OECD a Eurostatu. Celkové nebo efektivní korporátní sazby se nemusí shodovat, různé instituce uvádějí různé legislativní sazby,

kteřé závisí na způsobu jejich výpočtu a použité metodice. Odlišnosti jsou způsobeny především zahrnutím mírně se lišících daňových příplatků na nižších samosprávních úrovních. Tabulka č. 1 udává legislativní sazby v roce 2000 zveřejněné OECD a Eurostatem, tabulka č. 2 zobrazuje legislativní sazby v roce 2012.

Tabulka 1: Legislativní sazby v roce 2000 <sup>(1)</sup>

Státy EU (27) <sup>(2)</sup>	OECD 2000			EUROSTAT 2000 [%]
	Nominální sazba [%] <sup>(3)</sup>	Sazba vč. příplatku [%] <sup>(4)</sup>	Kombinovaná sazba <sup>5</sup> [%] <sup>(5)</sup>	Kombinovaná sazba [%] <sup>(5)</sup>
<b>Belgie</b>	39,00	39,00	40,17	40,20
<b>Bulharsko</b>	---	---	---	32,50
<b>Česko</b>	31,00	31,00	31,00	31,00
<b>Dánsko</b>	32,00	32,00	32,00	32,00
<b>Estonsko</b>	26,00	26,00	26,00	26,00
<b>Finsko</b>	29,00	29,00	29,00	29,00
<b>Francie</b>	33,33	37,76	37,76	37,80
<b>Chorvatsko</b>	---	---	---	
<b>Itálie</b>	37,00	37,00	41,25	41,30
<b>Irsko</b>	24,00	24,00	24,00	24,00
<b>Kypr</b>	---	---	---	29,00
<b>Litva</b>	---	---	---	24,00
<b>Lotyšsko</b>	25,00	25,00	25,00	25,00
<b>Lucembursko</b>	30,00	31,20	37,45	37,50
<b>Maďarsko</b>	18,00	18,00	18,00	19,60
<b>Malta</b>	---	---	---	35,00
<b>Německo</b>	40,00	42,20	52,03	51,60
<b>Nizozemí</b>	35,00	35,00	35,00	35,00
<b>Polsko</b>	30,00	30,00	30,00	30,00
<b>Portugalsko</b>	32,00	32,00	35,20	35,20
<b>Rakousko</b>	34,00	34,00	34,00	34,00
<b>Rumunsko</b>	---	---	---	25,00
<b>Řecko</b>	40,00	40,00	40,00	40,00
<b>Slovensko</b>	29,00	29,00	29,00	29,00
<b>Slovinsko</b>	25,00	25,00	25,00	25,00
<b>Španělsko</b>	35,00	35,00	35,00	35,00
<b>Švédsko</b>	28,00	28,00	28,00	28,00
<b>Velká Británie</b>	30,00	30,00	30,00	30,00

<sup>(1)</sup> Legislative tax rate in year 2000; <sup>(2)</sup> 27 member states; <sup>(3)</sup> Statutory tax rate; <sup>(4)</sup> Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes; <sup>(5)</sup> Combined corporate income tax rate. Zdroj dat: OECD, Eurostat, vlastní zpracování

<sup>5</sup> Korporátní sazba daně vč. centrálního příplatku a místního příplatku, efektivní sazba daně

Tabulka 2: Legislativní sazby v roce 2012 <sup>(1)</sup>

Státy EU (27) <sup>(2)</sup>	OECD 2012			EUROSTAT 2012
	Nominální sazba [%] <sup>(3)</sup>	Sazba vč. příplatku [%] <sup>(4)</sup>	Kombinovaná sazba [%] <sup>(5)</sup>	Kombinovaná sazba [%] <sup>(5)</sup>
<b>Belgie</b>	33,00	33,00	34,00	34,00
<b>Bulharsko</b>	---	---	---	10,00
<b>Česko</b>	19,00	19,00	19,00	19,00
<b>Dánsko</b>	25,00	25,00	25,00	25,00
<b>Estonsko</b>	21,00	21,00	21,00	21,00
<b>Finsko</b>	24,50	24,50	24,50	24,50
<b>Francie</b>	33,33	36,10	36,10	36,10
<b>Chorvatsko</b>	---	---	---	---
<b>Itálie</b>	27,50	27,50	31,29	31,40
<b>Irsko</b>	12,50	12,50	12,50	12,50
<b>Kypr</b>	---	---	---	10,00
<b>Litva</b>	---	---	---	15,00
<b>Lotyšsko</b>	15,00	15,00	15,00	15,00
<b>Lucembursko</b>	21,00	22,05	28,80	28,80
<b>Maďarsko</b>	19,00	19,00	19,00	20,60
<b>Malta</b>	---	---	---	35,00
<b>Německo</b>	15,00	15,83	30,18	29,80
<b>Nizozemí</b>	25,00	25,00	25,00	25,00
<b>Polsko</b>	19,00	19,00	19,00	19,00
<b>Portugalsko</b>	25,00	30,00	31,50	31,50
<b>Rakousko</b>	30,00	30,00	30,00	25,00
<b>Rumunsko</b>	---	---	---	16,00
<b>Řecko</b>	20,00	20,00	20,00	20,00
<b>Slovensko</b>	19,00	19,00	19,00	19,00
<b>Slovinsko</b>	18,00	18,00	18,00	18,00
<b>Španělsko</b>	30,00	30,00	30,00	30,00
<b>Švédsko</b>	26,30	26,30	26,30	26,30
<b>VB</b>	24,00	24,00	24,00	24,00

<sup>(1)</sup> Legislative tax rate in year 2012; <sup>(2)</sup> 27 member states; <sup>(3)</sup> Statutory tax rate; <sup>(4)</sup> Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes; <sup>(5)</sup> Combined corporate income tax rate. Zdroj dat: OECD, Eurostat, vlastní zpracování

Jak lze vidět v předchozích dvou tabulkách, metodika výpočtu OECD a Eurostatu není jednotná, nejedná se ale o významné odchylky. Kombinované sazby se neshodují u Itálie, Maďarska a Německa. Výpočet celkové sazby daně závisí na způsobu zahrnutí daně nebo příplatku na místní úrovni. Nominální sazba daně je daná ve stejné výši na celostátní úrovni, ale místní daň je stanovena pro nižší samosprávné celky v libovolné

výši v určitém rozmezí. Rozdíly v celkové daňové sazbě vznikají právě na úrovni místních daňových příplatků. Zde jsou chyby způsobeny tím, že průměrná hodnota místní daně je počítána jiným způsobem (Itálie), s použitím jiného koeficientu (Německo) nebo místní daň nemusí být zahrnuta vůbec (Maďarsko). Tyto nepřesnosti nezpůsobí zařazení státu do jiného shluku.

### **Státy s více sazbami daně z příjmu právnických osob**

#### *- Belgie*

Nominální sazba daně je stanovena na úrovni 33 %, respektive 33,33 s válečným 3% příplatkem. Obchodní korporace se ziskem menším než 322 500 EUR zdaňují nižšími sazbami. Malé podniky se ziskem do 25 000 EUR mohou podléhat nejnižší sazbě 24,25 % (s příplatkem 24,98 %).

#### *- Francie*

Francie má stanovenou základní sazbu na úrovni 33,33 %. Snížená 15% daňová sazba je určena malým a středním podnikům se ziskem do 38 120 EUR a obratem do 7 630 000 EUR.

#### *- Litva*

Základní sazba činí 15 %. Malé a střední podniky, které dosahují příjmu nejvýše 1 mil. LTL a zaměstnávají méně než 10 zaměstnanců, podléhají snížené sazbě daně z příjmů korporací ve výši 5 %.

#### *- Lotyšsko*

Lotyšsko má stanovenou sníženou sazbu daně na úrovni 9 % z obratu jako podpora pro mikropodniky. Daň nahrazuje sociální pojistné i daně z příjmů fyzických i právnických osob. Základní daňová sazba činí 15 %.

#### *- Lucembursko*

Nominální daňová sazba činí 21 %, obecná snížená daňová sazba 20 % je určena pro podniky, jejichž zdanitelný zisk nepřesahuje 15 000 EUR.

- *Maďarsko*

Základní sazba činí 19 %. Podniky, jejichž zisk nedosahuje 500 mil. HUF, podléhají snížené daňové sazbě ve výši 10 %. Zdanění korporátního příjmu je progresivní.

- *Nizozemsko*

Daň z příjmu právnických osob je progresivní. Prvních 200 000 EUR je zdaněno 20 %, další zisk podléhá 25% dani.

- *Portugalsko*

Portugalsko uplatňuje progresivní zdanění. Základní sazba činí 25 %, na prvních 12 500 EUR je uplatňovaná snížená sazba daně ve výši 12,5 %.

- *Rumunsko*

Základní daňová sazba z příjmu je 16 %. Mikropodniky mohou využít zjednodušeného systému, který jim umožní odvést daň z obratu ve výši 3 % při splnění následujících podmínek: 1 – 9 zaměstnanců, obrat do 65 000 EUR, poradenská činnost nepřesahuje 50 % všech aktivit.

- *Španělsko*

Základní daňová sazba činí 30 %. Podniky s obratem do 10 mil. EUR zdaňují prvních 0,3 mil. EUR zisku sazbou 25 %, nad tuto částku zdaňují sazbou 30 %. Podniky se zaměstnanci do 25 osob a ročním obratem do 0,3 mil. EUR podléhají 20% dani, při překročení podléhají 25% sazbě daně.

- *Velká Británie*

Do 1. dubna 2015 byla daňová sazba diferencovaná. Základní sazba činila 24 % pro obchodní společnosti s daňovým základem od 1,5 mil. GBP. Obchodní korporace, které nedosahují zisku nad 0,3 mil. GBP, podléhají zdanění ve výši 20 %. Nyní je daňová sazba jednotná ve výši 20 %. (Široký, 2012; Eurostat, 2012; Kozelský, & Jedlička, 2013).

### **Státy s celostátní přírůžkou k dani**

- *Belgie:*

Belgie stanovila 3% krizovou přírůžku.



- *Francie:*

Francie má zavedený sociální ziskový příplatek ve výši 3,3 % a dočasný příplatek ve výši 5 % pro společnosti s obratem přesahujícím 250 mil. EUR.

- *Lucembursko:*

Lucembursko odvádí ze splatné daně (21 %) navíc 5% přírážku do fondu zaměstnanosti. Celková daňová sazba tedy činí 22,05 %.

- *Německo:*

Součástí německé korporátní daňové sazby je solidární příplatek ve výši 5,5 %.

- *Portugalsko:*

Státní příplatek činí 3 % při zisku v rozmezí 1,5 – 10 mil. EUR nebo 5 % při zisku přesahujícím 10 mil. EUR.

### **Státy s místní přírážkou k dani**

- *Itálie:*

Průměrná místní přírážka představuje 6,7 % dle Eurostatu.

- *Lucembursko:*

Průměrný místní příplatek činí 6,75 %.

- *Maďarsko:*

Maďarsko zavedlo místní podnikatelskou daň z obratu, která může být stanovena na úrovni 2 %.

- *Německo:*

Německé samosprávné celky mohou ukládat živnostenskou daň v určitém rozmezí, její průměrná výše činí 14 % dle Eurostatu.

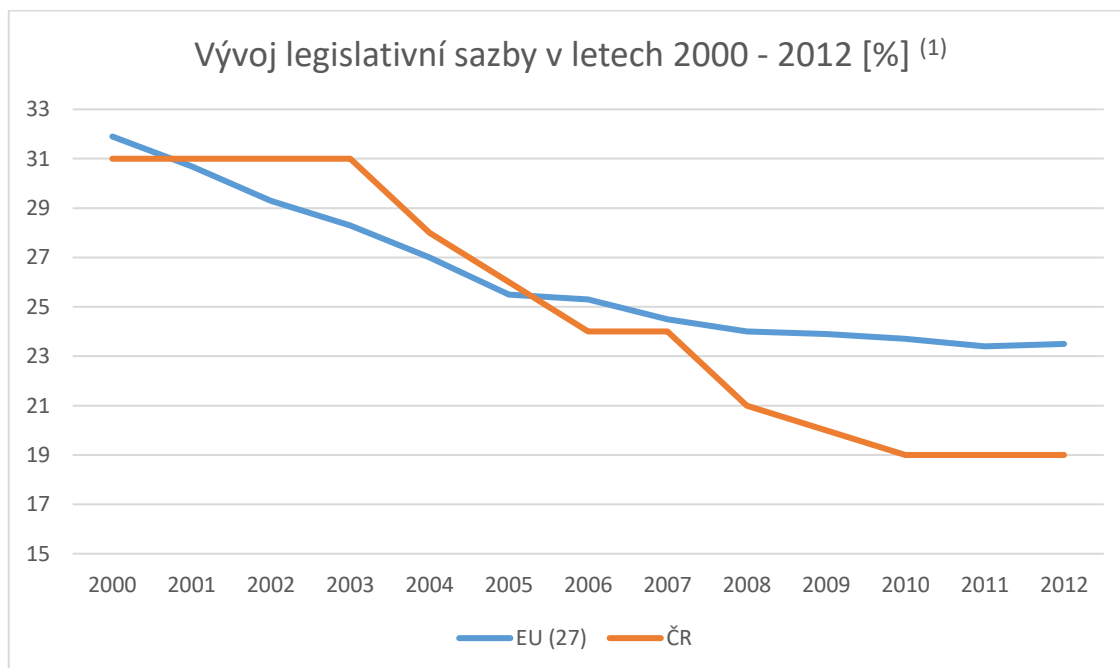
- *Portugalsko:*

Průměrný místní příplatek činí 1,5 % daňového základu (Široký, 2012; Eurostat, 2012; Kozelský, & Jedlička, 2013).

## 5.2 Vývoj legislativní sazby daně z příjmu právnických osob

Legislativní sazby daní z příjmu právnických osob se v členských státech v čase převážně snižují. Obrázek č. 2 tuto situaci potvrzuje. Členské státy snižují statutární daňové sazby z příjmu právnických osob za účelem přilákání zahraničního kapitálu a investorů. Mezi členskými státy existují velké rozdíly mezi statutárními sazbami. V roce 2000 byla zavedena nejnižší sazba v Maďarsku (19,6 %) a nejvyšší v Německu (51,6 %). Tato vysoká sazba je způsobena daňovým příplatkem na úrovni nižší samosprávy. Rozdíl sazeb je velmi výrazný, dosahuje až 32 procentních bodů. Jak již bylo zmíněno, současný trend ve zdanění právnických osob vede k poklesu legislativních sazeb. V roce 2012 je stanovena nejnižší sazba v Bulharsku, a to na úrovni (10 %). Nejvyšší sazbou se mohla chlubit Malta (35 %), Malta má konstantní míru daňové sazby po celé sledované období 2000 – 2012. Rozdíl mezi minimální a maximální sazbou daně činí 25 %. Původní státy EU (17) se vyznačují obecně vyššími legislativními sazbami. Nové státy EU (10) celkový průměr daňových sazeb snižují. V roce 2000 činil celkový průměr celkových sazeb 31,9 % a v roce 2012 pouze 23 %. Celkově dochází u všech států k postupnému snižování legislativních sazeb, průměr EU poklesl o 8,4 %.

Obrázek 2: Vývoj legislativní sazby v letech 2000 a 2012 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Development of the statutory income tax rate in 2000 - 2012. Zdroj dat: OECD, Eurostat, vlastní zpracování

## 6 Implicitní sazby daní z příjmů právnických osob v EU

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, legislativní sazby nejsou dostatečně vypovídacím ukazatelem pro komparaci daňových systémů a daňového zatížení jednotlivých členských států EU. Eurostat proto definoval implicitní sazby daní, které umožní jednotný výpočet daňového zatížení.

Implicitní daňové sazby (ITR) jsou používány Eurostatem k měření dopadu daní na jednotlivé kategorie – spotřebu, práci a kapitál. Implicitní sazby daně představují průměrné efektivní zdanění různých druhů ekonomických aktivit. Vypočítají se jako podíl daňových příjmů ze všech typů ekonomických aktivit vztažený k potenciálnímu základu daně.

Implicitní sazba na kapitál (ITRK) se zjistí jako podíl daňových výnosů z kapitálu k celkovým kapitálovým výnosům. Do čitatele se zahrnují daňové výnosy z úspor a investic domácností a firem, ve jmenovateli se uvedou celosvětové výnosy z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů (MFČR, 2007). Cílem implicitní sazby na kapitál je vyjádření průměrného daňového zatížení kapitálu v jednotlivých státech a schopnost tohoto ukazatele mezinárodního srovnání v rámci území Evropské unie.

Implicitní sazba na kapitál je komplexní ukazatel. Definice ITR nekončí pouze u daní vybíraných z kapitálových příjmů, jako je daň z příjmů korporací, ale zahrnuje i zdanění zásob bohatství nebo kapitálových aktiv, které vyplývají z úspor nebo soukromých investic předchozích období. Součástí celkového ITR nejsou pouze daně ze zisku, ale také daňové odvody, které jsou nezbytným předpokladem pro dosažení zisku, např. daň z nemovitosti či silniční daň. Tyto druhy daní mohou být placeny i neziskovými organizacemi, proto s nimi nemůže být zacházeno jako s daněmi z příjmových toků. Vzhledem k tomu, že národní účty neposkytují žádné ukazatele pro daňové základy vybírané z cenných papírů nebo z jejich transakcí, ukazatel ITR jednoduše využívá jako jmenovatel potenciální kapitál a příjmy z podnikání.

Ze všech implicitních sazeb je implicitní sazba na kapitál nejkomplexnější. Trend ITR může odrážet velmi širokou škálu faktorů, které se mohou výrazně lišit mezi jednotlivými státy EU. Citlivost implicitní sazby na hospodářský cyklus je důležitá vlastnost retrospektivních ukazatelů, které měří průměrnou efektivní daňovou zátěž na ekonomické

činnosti. V krátkém a středním časovém období mohou ITRK za jinak stejných podmínek zkreslit tyto faktory:

- *Časové prodlevy.*

Daň z příjmu právnických osob je na rozdíl od jiných daní charakteristická časovým zpožděním mezi vznikem příjmů a jejich zdaněním, příčinou může být možnost odložení daně z důvodu již dříve vzniklých ztrát nebo skupinového zdanění.

- *Kapitálové zisky.*

Expanzivní fáze hospodářského cyklu je zároveň charakteristická růstem akciových trhů v celé EU. Tyto kapitálové zisky ale nejsou součástí jmenovatele ITR, potom tento vývoj vede k nadhodnocení průměrného efektivního daňového zatížení kapitálu a částečně vysvětluje nárůst ITRK v několika zemích EU.

- *Strukturální změny ve financování firem.*

V posledních letech docházelo k přesunu od dluhového financování k vlastnímu kapitálu. Důvodem byly především klesající úrokové sazby. Kapitálové příjmy se tedy skládají z větší části z dividend a méně z úroků. Většina členských zemí umožňuje odečíst si úroky od základu daně. Zvýšení množství vyplacených dividend má za následek nárůst průměrného daňového zatížení při zachování stávající legislativy (Taxation Trends in the European Union, 2013, s. 285-286).

Eurostat člení implicitní sazbu na kapitál na tři komponenty:

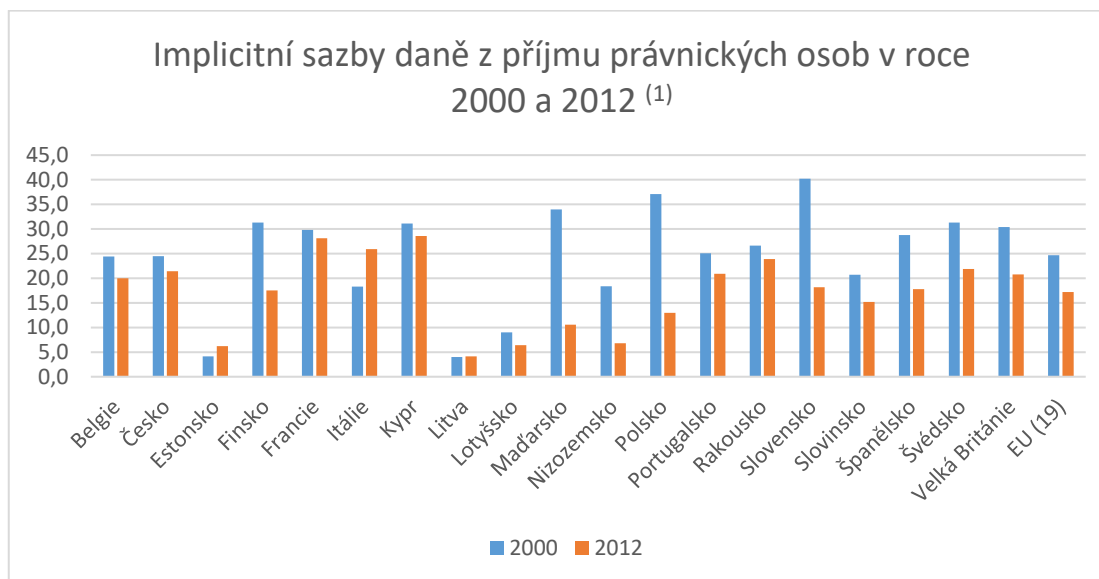
- Implicitní daňová sazba z příjmů domácností
- Implicitní daňová sazba z příjmů právnických osob
- Implicitní daňová sazba z majetku podniků

Tato práce se zaměří na implicitní sazbu z příjmů právnických osob. Do příjmů právnických osob jsou zahrnuty i zisky spojené s držbou podniků. Tento ukazatel v sobě nezahrnuje daně z majetku, mezi které jsou řazeny např. silniční daně nebo daně z nemovitostí.

Snížení legislativní sazby, která je vyrovnána rozšířením základu daně, nepovede ke snížení ITR ve stejné výši. Implicitní sazba sleduje efektivní daňovou zátěž. Proto i přes velké snížení legislativních sazeb klesly implicitní sazby jen v omezené výši.

## 6.1 Komparace implicitní sazby

Obrázek 3: Implicitní sazby daně z příjmu právnických osob v roce 2000 a 2012 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Implicit tax rate – corporate income in 2000 and 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování. Nedostupná data: Bulharsko, Dánsko, Chorvatsko, Irsko, Lucembursko, Malta, Německo, Rumunsko, Řecko

Eurostat eviduje data pouze u 19 států Evropské unie, nedostupná data jsou pro Bulharsko, Dánsko, Chorvatsko, Irsko, Lucembursko, Maltu, Německo, Rumunsko, Řecko. Menší počet států s dostupnými údaji snižuje vypovídací schopnost vývoje implicitních sazeb na kapitál.

Z obrázku č. 3 vyplývá, že se implicitní sazby z příjmu právnických osob mezi státy velmi liší. Nejvýraznější rozdíl (36,2 %) se nacházel v roce 2000 mezi Litvou (4 %) a Slovenskem (40,2 %). Do roku 2012 se situace příliš nezměnila, Litva si stále drží prvenství v nejnižším kapitálovém zatížení (4,1 %), Slovensko snížilo daňové zatížení o více než polovinu. Nejvyšší zatížení připadá na Kypr (28,6 %). Rozdíl v implicitních sazbách klesl na 24,5 %.

Implicitní sazby na kapitál ve všech zemích EU při porovnání roku 2000 a roku 2012 klesly, pouze v Estonsku došlo k růstu implicitní sazby na kapitál o 2,1 %, v Litvě zůstala sazba téměř nezměněná. Baltské státy (Estonsko, Litva, Lotyšsko) vykazují celkově nejnižší daňové zatížení korporací. V roce 2012 se k těmto státům s velmi nízkým daňovým zatížením kapitálu řadí i Nizozemsko.

V roce 2000 patřily mezi státy s nejvyšším daňovým zatížením Slovensko (40,2 %), Polsko (37,1 %) a Maďarsko (34 %). V roce 2012 udávají nejvyšší sazbu Kypr (28,6 %)

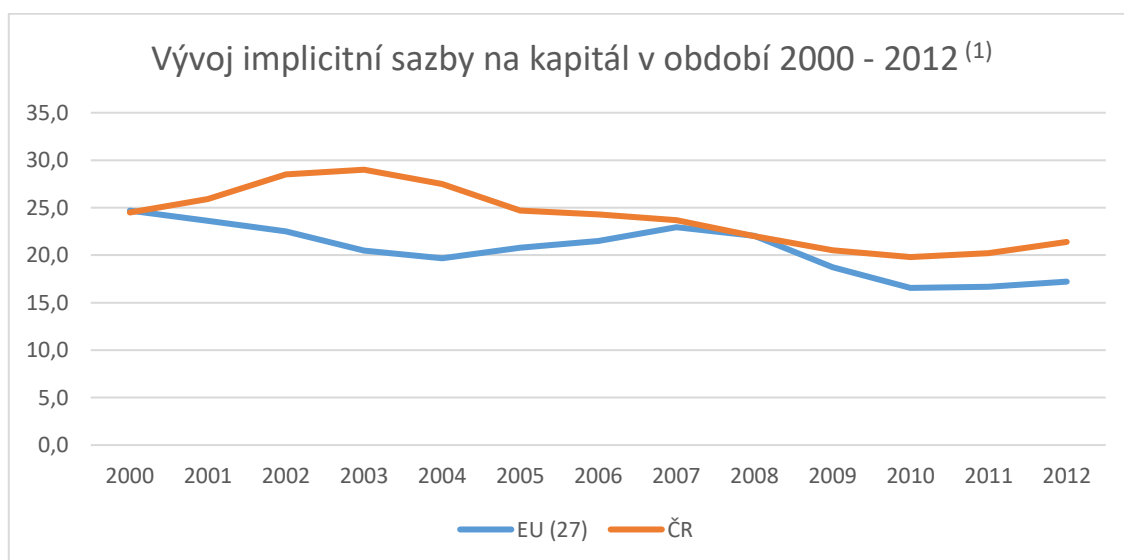
a Francie (28,1 %), tyto dva státy průměrné daňové zatížení korporací do roku 2012 výrazně nesnížily.

## 6.2 Vývoj implicitní sazby na kapitál

Průměrná daňová sazba je vypočítána na základě států s dostupnými daty, jedná se tedy o prostý aritmetický průměr 19 států Evropské unie. Jak lze vidět na obrázku č. 4, průměrná daňová sazba na kapitál má v letech 2000 – 2012 klesající tendenci. V roce 2000 dosahovala průměrná implicitní sazba v EU 24,7 % a v roce 2012 klesla na 17,2 %. Nejnižší hodnoty bylo dosaženo v roce 2010 na úrovni 16,6 %. Klesající charakter potvrzuje novodobé trendy ve zdanění. Přímé daně jsou v poslední době na ústupu a do popředí se dostávají spíše nepřímé daně nebo daně ze spotřeby. Tyto daně jednak nejsou tolik viditelné, a především zde nedochází k velké míře daňových úniků, jako je tomu u důchodových daní.

Daňové zatížení České republiky se pohybuje nad úrovní průměrného daňového zatížení Evropské unie. Implicitní sazba na kapitál ČR se průměru EU přiblížila nejvíce v letech 2000 a 2007 – 2008. Nejvyšší hodnoty 29 % dosáhla v roce 2003, nejnižší hodnoty 19,8 % v roce 2010. Od roku 2003 efektivní daňové zatížení klesá, tento trend trval do roku 2012.

Obrázek 4: Vývoj implicitní sazby na kapitál v období 2000 – 2012 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Development of tax rate on corporate income in years 2000 – 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

## **7 Podíl daní z příjmů právnických osob na daňových mixech členských států**

Podíl daní z příjmu právnických osob na daňových mixech vyjadřuje, kolik procent z celkového zdanění připadá právě na daň z příjmu právnických osob. Korporátní daně většinou netvoří podstatný podíl, hlavní složkou daňového mixu bývají daně ze spotřeby.

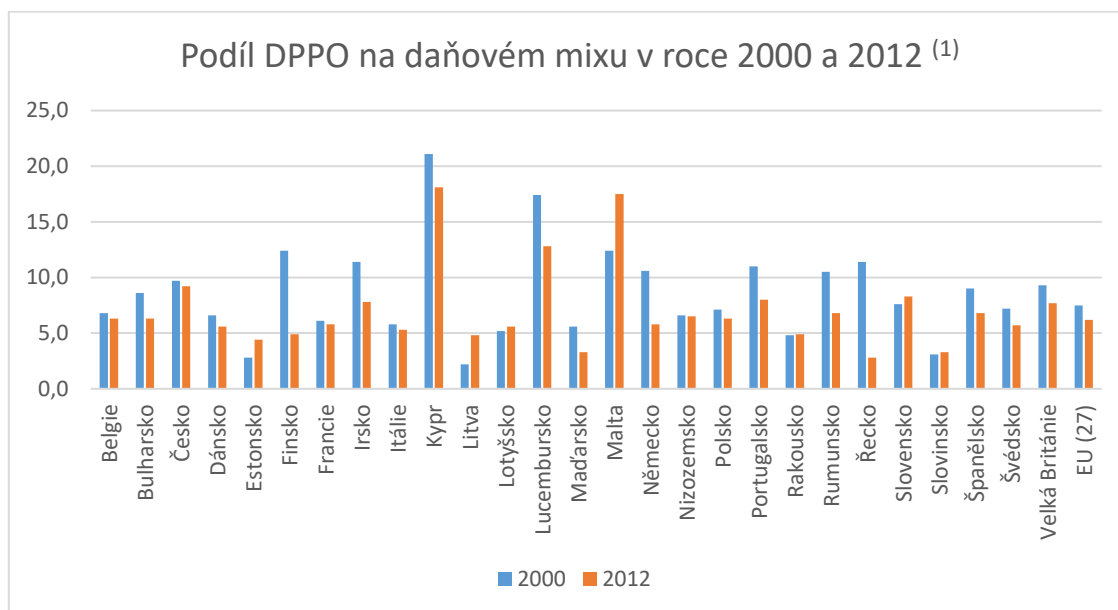
Eurostat udává podíly implicitního zdanění na celkovém zdanění. V roce 2012 byla struktura daňových příjmů následovná: hlavním zdrojem daňových příjmů bylo zdanění spotřeby (51,8 %), dále zdanění práce (32,6 %) a nejmenší podíl tvořily daňové příjmy z kapitálu (15,5 %) (Taxation Trends in the European Union, 2013).

### **7.1 Komparace podílu daně z příjmu právnických osob na daňovém mixu**

Daň z příjmu právnických osob představuje významný podíl ve třech státech EU. Nejvyšší podíl daně z příjmu právnických osob na celkovém zdanění v období 2000 a 2012 zastává Kypr (21,1 %; 18,1 %). Nejnižší podíl daně představuje v roce 2000 Litva (2,1 %) a v roce 2012 Řecko (2,8 %). Možným faktorem výrazného poklesu podílu korporátní daně na daňovém mixu v Řecku je výrazná ekonomická krize. Na Maltě výrazně vzrostl podíl DPPO z 12,4 % na 17,5 %. Naopak v Lucembursku podíl DPPO klesl, a to z 17,4 % na 12,8 %. Jedná se o poměrně menší státy. Rozpětí představovalo v roce 2000 19 % a v roce 2012 15,3 %.

Ve většině zemí EU se podíl snížil, jen v šesti státech (Estonsko, Litva, Lotyšsko, Malta, Slovensko, Slovinsko) se tento podíl zvýšil.

Obrázek 5: Podíl DPPO na daňovém mixu v roce 2000 a 2012 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Share of corporate income tax on taxation mix in years 2000 and 2012. Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

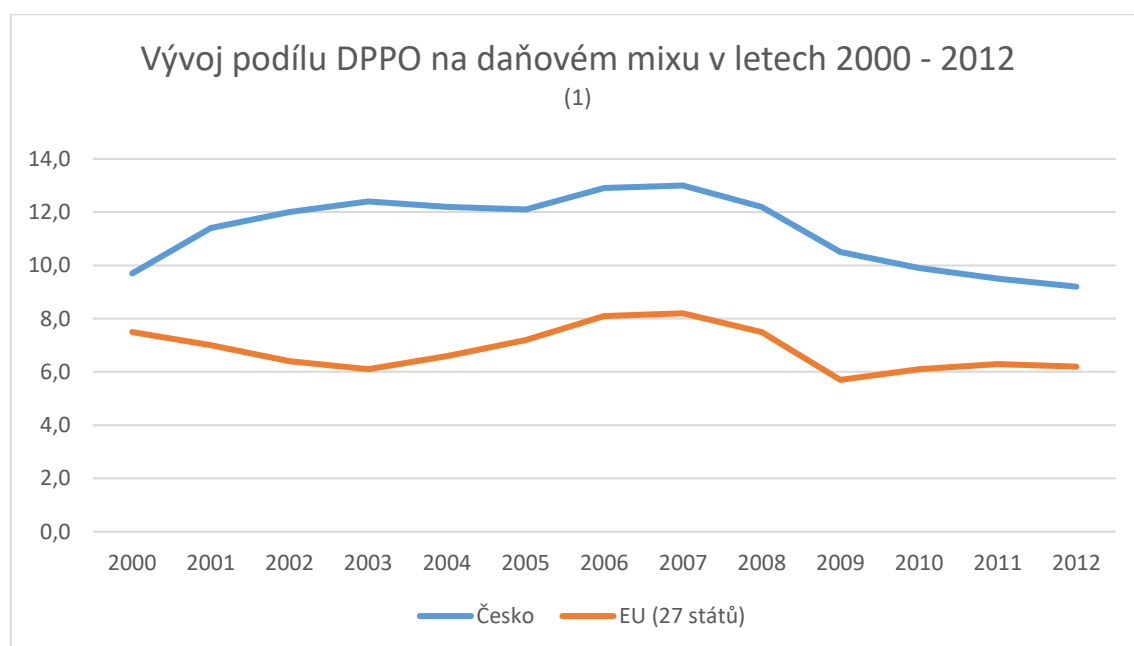
## 7.2 Vývoj daňového mixu

Vývoj daňového mixu se pohyboval klesajícím i rostoucím směrem, a to navzdory klesajícím daňovým sazbám. V letech 2005 – 2007 vykazoval rostoucí trend, poté v letech 2007 – 2009, v době hospodářské recese, prudce klesal. Prudký pokles nastal ve všech členských státech, neboť daňové výnosy z DPPO jsou závislé na hospodářském cyklu. Pokles nastal jednak v důsledku ukončení činnosti mnoha společností a současně v daňových podporách členských zemí. Vlády členských států upravovaly daňové systémy na podporu obchodních korporací a snížení jejich daňové povinnosti. Mnohé z nich zavedly snížené daňové sazby i užší daňové základy s cílem podpořit obchodní podniky. Zároveň docházelo k navyšování nepřímých daní, které nejsou tolik viditelné a jsou závislé především na spotřebě (Kubátová & Borůvková, 2010). Dle Kubátové & Borůvkové (2010) a jejich provedeného t-testu o průměrném podílu daně z příjmu na daňovém mixu období 2006 – 2009 měla hospodářská recese velký vliv na pokles podílu korporátních daní na daňovém mixu. Pokles podílu se projevil ve 20 členských státech, v dalších 7 mírně vzrostl, ale z toho jen u dvou států (Kypr a Malta) došlo k výraznému zvýšení. Lze předpokládat, že tento růst byl způsoben přesunem daňových základů korporací do těchto zemí.



Od roku 2009 má křivka EU rostoucí charakter, ve srovnání s Českou republikou mají opačný směr. V České republice se podíl DPPO na daňovém mixu od roku 2003 snižuje. Je zajímavé, že mimo roky 2005 – 2009 mají obě křivky protichůdný směr. V posledních třech letech docházelo k přibližování struktury daňových výnosů z pohledu DPPO. Od roku 2000 do roku 2012 se průměrný podíl DPPO v EU snížil o 1,3 %, nejedná se tedy o výrazné snížení podílu DPPO na daňovém mixu. V ČR snížení dosahovalo pouze 0,5 %.

Obrázek 6: Vývoj podílu DPPO na daňovém mixu v letech 2000 – 2012 <sup>(1)</sup>

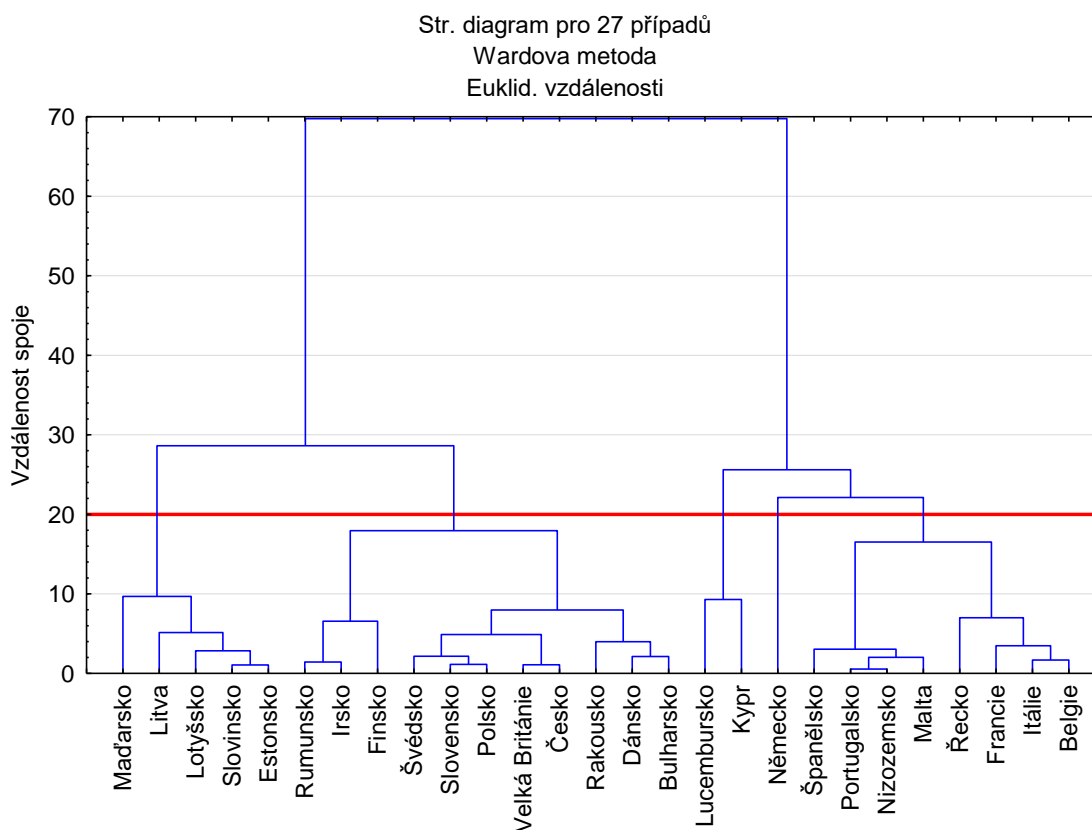


<sup>(1)</sup> Development of the share of corporate income tax on the taxation mix in years 2000 – 2012.  
Zdroj dat: Eurostat, vlastní zpracování

## 8 Výsledky shlukovacích procesů v roce 2000 a 2012

### 8.1 Shluková analýza pro rok 2000

Obrázek 7: Dendrogram shlukové analýzy, rok 2000 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis, year 2000; Ward's method. Zdroj: výstup ze softwaru STATISTIKA, vlastní zpracování

Dle vybraných ukazatelů korporátních daní lze členské státy v roce 2000 dělit primárně na dvě skupiny. První levá skupina podle obrázku č. 7 obsahuje 16 států a dále se dělí na dvě podskupiny. Druhá skupina se skládá z 11 států a dále se dělí na tři podskupiny. Cílem bylo vytvořit 4 – 6 shluků. Pro stanovení shluků byla vybrána subjektivní vzdálenost na úrovni hodnoty 20. Bylo vytvořeno celkem pět shluků, z toho jedna skupina o dvou státech a jedna jednoprvková skupina. Levá strana grafu je charakteristická nižšími legislativními sazbami, průměrně činí 26,8 %, Výnosy z daně představují průměrně 2,8 % HDP a podíl této daně na všech daní dosahuje jen 6,3 %. Průměrná životní úroveň činí 70,1 PPS. Pravá strana dendrogramu klade větší důraz na daň z příjmu právnických osob. Průměrné sazby dosahují 40,5 %. Příjmy jsou již o něco

vyšší, dosahují 4,1 % HDP. Daň je z pohledu daňového mixu významnější a představuje podíl 11,7 %. V této skupině se nacházejí země s vyšší životní úrovní, která sahá k 130 PPS, je ale třeba vzít v úvahu, že se zde vyskytuje Lucembursko s hodnotou 244 PPS. Při porovnání implicitních sazeb není rozdíl dvou skupin výrazný, na první skupinu efektivní zdanění v průměru dopadá 23 % a na druhou 26,2 %. Není to ale kompletní údaj, proto mohou být hodnoty odchýleny od skutečnosti.

Následující tabulka č. 3 zobrazuje rozdělení jednotlivých členských zemí do podobných skupin podle shlukové analýzy.

*Tabulka 3: Shluky v roce 2000 <sup>(1)</sup>*

<b>Shluk <sup>(2)</sup></b>	<b>Státy <sup>(3)</sup></b>
<b>1</b>	Estonsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Slovinsko
<b>2</b>	Bulharsko, Česko, Dánsko, Finsko, Irsko, Polsko, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Švédsko, Velká Británie
<b>3</b>	Kypr, Lucembursko
<b>4</b>	Německo
<b>5</b>	Belgie, Francie, Itálie, Malta, Nizozemsko, Portugalsko, Řecko, Španělsko

*<sup>(1)</sup> Clusters in 2000; <sup>(2)</sup> Cluster; <sup>(3)</sup> States. Zdroj: vlastní zpracování*

V prvním utvořeném shluku č. 1 se nachází Baltské státy (Estonsko, Litva, Lotyšsko) a některé státy Visegrádské čtyřky (Maďarsko a Slovinsko). Vyznačují se nízkou životní úrovní a také nízkým daňovým zatížením korporací. Tyto státy vstoupily do EU v roce 2004, platí tedy, že nové členské státy snižují průměrnou legislativní sazbu EU. Legislativní sazby v této skupině nedosahují průměrné výše Evropské unie, rozdílem je 5,65 %. Státy v této skupině mají velmi nízké daňové příjmy na HDP a velmi nevýznamný podíl DPPO na daňovém složení státu. Baltské státy vykazují i nejmenší efektivní daňové zatížení korporátního příjmu. Přestože má Maďarsko nejnižší daňovou sazbu, dosahuje vyšší daňových příjmů na HDP. Jeho implicitní sazba dosahuje v porovnání s legislativní sazbou vysoký rozdíl.

Tabulka 4: Shluk 1, rok 2000 <sup>(1)</sup>

1	Legislativní sazba [%] (2)	DPPO/HDP [%] (3)	DPPO/Celk. zdanění [%] (4)	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] (6)
<b>Estonsko</b>	26,00	0,90	2,80	45,00	4,10
<b>Litva</b>	24,00	0,70	2,20	39,00	4,00
<b>Lotyšsko</b>	25,00	1,50	5,20	37,00	9,00
<b>Maďarsko</b>	19,60	2,20	5,60	56,00	34,00
<b>Slovinsko</b>	25,00	1,10	3,10	79,00	20,70
Průměr <sup>(7)</sup>	23,92	1,28	3,78	51,20	14,36
Rozptyl <sup>(8)</sup>	5,07	0,28	1,85	236,96	133,45
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	2,25	0,53	1,36	15,39	11,55
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,09	0,41	0,36	0,30	0,80

<sup>(1)</sup> Cluster 1, year 2000; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Druhý shluk č. 2 obsahuje nejvíce států (11). V tomto shluku by se pomyslně nacházel i průměr EU (27). Zde se nachází severské země (Dánsko, Finsko, Švédsko), země ze středního bloku Evropy (Česko, Slovensko, Polsko, Rakousko), ostrovy Velká Británie a Irsko, jižní státy Portugalsko a Rumunsko. Země v tomto pořadí jsou si blízké svou polohou, často mají i podobnou životní úroveň nebo mají společnou historii. Legislativní sazby se pohybují od 24 % do 34 %. Nejnižší daňové příjmy jsou v Rakousku, a to i přesto, že je zde nejvyšší daňová sazba. Daňové příjmy na HDP se nacházejí v rozmezí 2,1 – 5,7 %, jejich podíl na celkovém zdanění mezi 4,8 – 12,4 %. Nejvyšší příjmy byly dosahovány ve Finsku, kde i podíl těchto příjmů na HDP je nevyšší.

Jsou zde dvě skupiny, jedna s nízkou životní úrovní a druhá s vysokou životní úrovní, rozmezí životní úrovně je 106 jednotek PPS na osobu. Z toho vyplývá, že životní úroveň na ukazatele korporátních daní v tomto případě nemá vliv. Nízká úroveň je dosažena v mladších členských státech střední a východní Evropy. Země s vysokou životní úrovní leží v západní Evropě. Implicitní sazby na kapitál v této skupině dosahují průměrné výše 31,6 %, úroveň zdanění kapitálu v tomto případě převyšuje průměr Evropské unie.

Tabulka 5: Shluk 2, rok 2000 <sup>(1)</sup>

2	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Dánsko</b>	32,00	3,20	6,60	132,00	----
<b>Rakousko</b>	34,00	2,10	4,80	132,00	26,60
<b>Irsko</b>	24,00	3,70	11,40	131,00	----
<b>Švédsko</b>	28,00	3,60	7,20	127,00	31,30
<b>Finsko</b>	29,00	5,70	12,40	118,00	31,30
<b>Velká Británie</b>	30,00	3,20	9,30	117,00	30,40
<b>Česko</b>	31,00	3,20	9,70	69,00	24,50
<b>Slovensko</b>	29,00	2,60	7,60	50,00	40,20
<b>Polsko</b>	30,00	2,40	7,10	48,00	37,10
<b>Rumunsko</b>	25,00	3,20	10,50	26,00	----
<b>Bulharsko</b>	32,50	2,70	8,60	28,00	----
EU (27)	31,90	3,00	7,50	100	24,7
Průměr <sup>(7)</sup>	29,50	3,24	8,65	88,91	31,63
Rozptyl <sup>(8)</sup>	8,32	0,83	4,66	1802,08	25,89
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	2,88	0,91	2,16	42,45	5,09
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,10	0,28	8,850,25	0,48	0,16

<sup>(1)</sup> Cluster 2, year 2000; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Třetí skupinu tvoří dva státy – Lucembursko a Kypr. Jedná se o rozlohově malé státy s malým počtem obyvatel. Legislativní sazba těchto států se příliš neliší od průměru EU, který je vyšší pouze o 1,15 %. Charakteristickým rysem jsou nejvyšší podíly daňových příjmů na HDP. V těchto státech představuje podíl daně z příjmu právnických osob na daňovém mixu významnou položku, dosahuje v průměru 19,25 %. Na seskupení těchto států nemá vliv životní úroveň, v Lucembursku je dosažena nejvyšší životní úroveň obyvatel, která je až 2,44krát vyšší, než je průměrná životní úroveň obyvatelstva v Evropské unii, kdežto na Kypru je životní úroveň pod průměrem EU (27).

Tabulka 6: Shluk 3, rok 2000 <sup>(1)</sup>

3	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Kypr</b>	29,00	5,80	21,10	89,00	31,10
<b>Lucembursko</b>	37,50	6,60	17,40	244,00	----
Průměr <sup>(7)</sup>	33,25	6,20	19,25	166,50	31,10
Rozptyl <sup>(8)</sup>	18,06	0,16	3,42	6006,25	0,00
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	4,25	0,40	1,85	77,50	0,00
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,13	0,06	0,0961	0,4655	0,0000

<sup>(1)</sup> Cluster 3, year 2000; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Čtvrtý shluk čítá jediný stát – Německo. Německo se v roce 2000 velmi lišilo především legislativní sazbou, proto tvoří samostatnou skupinu. Takto vysokou daň způsobuje součet několika daňových sazeb, jedná se o vysokou nominální úrokovou míru (40 %), živnostenskou daň a solidární příplatek. Přestože byla efektivní legislativní sazba výrazně nad úrovní průměru EU, daňové příjmy a podíl této daně na daňovém mixu nedosahoval ani průměrné výše v EU. Podprůměrné hodnoty zároveň s vysokou hodnotou legislativní sazby mohou znamenat základ daně definovaný v užším pojetí. V roce 2000 proběhla daňová reforma, která schválila snížení nominální sazby na 25 %. V roce 2003 došlo k dočasnému navýšení o 1,5 % v důsledku povodní v roce 2002. Legislativní sazba od té doby nebyla tou nejvyšší v EU.

Tabulka 7: Shluk 4, rok 2000 <sup>(1)</sup>

4	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Německo</b>	51,60	2,70	6,60	119,00	----
Průměr <sup>(7)</sup>	51,60	2,70	6,60	119,00	----
Rozptyl <sup>(8)</sup>	0,00	0,00	0,00	0,00	----
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	0,00	0,00	0,00	0,00	----
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,00	0,00	0,00	0,00	----

<sup>(1)</sup> Cluster 4, year 2000; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Poslední shluk č. 5 čítá osm států. Tyto státy uplatňují nejvyšší daňové sazby, které v Belgii dosahují až 40,2 %. Příjem z daní na HDP odpovídá průměru EU. Podíl na celkovém zdanění dosahuje vyšší hodnoty, největší podíl je na Maltě, v Řecku, Portugalsku a v Nizozemsku. Tyto státy patří mezi původní státy EU, většina z nich je členem EU od jejího založení. Původní státy se vyznačují vyšším životním standardem, ale i jak bylo uvedeno, vyššími legislativními sazbami. Implicitní sazby jsou nižší, průměrně dosahují 24,1 %. Průměr této skupiny se příliš neliší od průměru EU (24,7 %). Shluk č. 5 se tedy odlišuje vysokými legislativními sazbami, podílem DPPO na celkovém zdanění a životní úrovni.

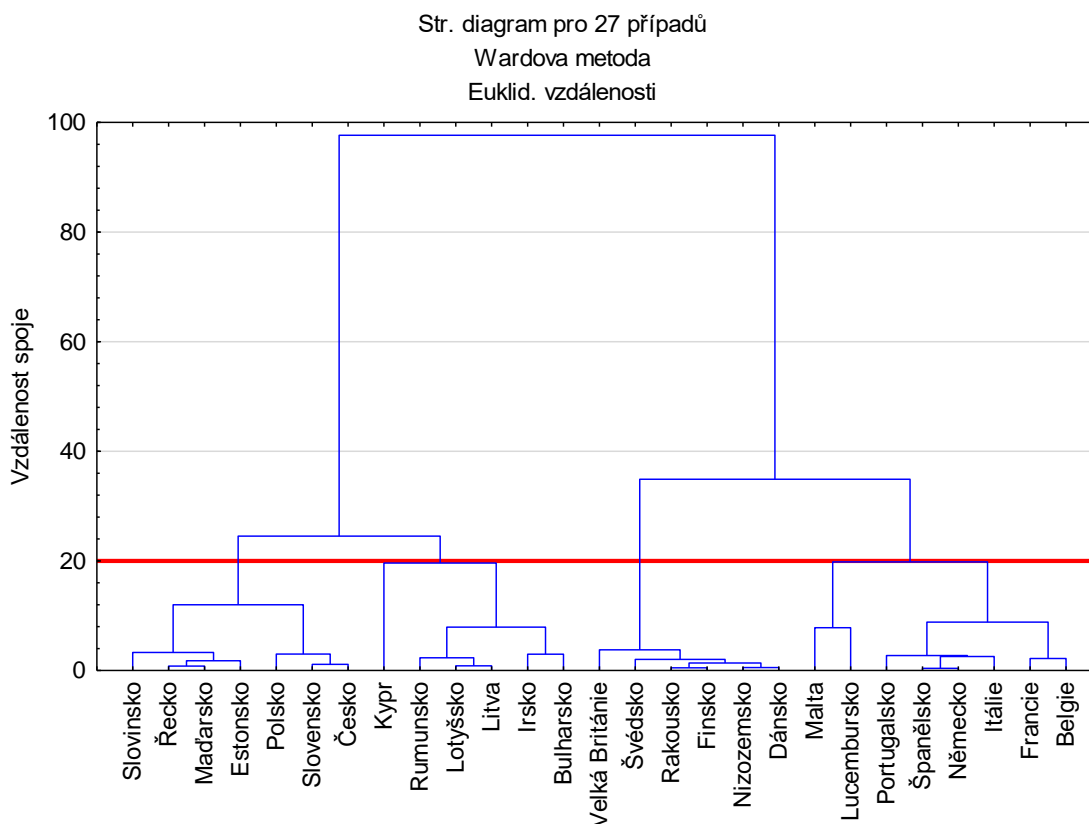
Tabulka 8: Shluk 5, rok 2000 <sup>(1)</sup>

5	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Španělsko</b>	35,00	3,10	9,00	98,00	28,80
<b>Malta</b>	35,00	3,50	12,40	84,00	----
<b>Řecko</b>	40,00	4,00	11,40	84,00	----
<b>Itálie</b>	41,30	2,30	5,80	117,00	18,30
<b>Francie</b>	37,76	2,70	6,10	116,00	29,80
<b>Portugalsko</b>	35,20	3,70	11,00	78,00	25,10
<b>Belgie</b>	40,20	3,10	6,80	126,00	24,40
<b>Nizozemsko</b>	35,00	4,00	10,60	135,00	18,40
Průměr <sup>(7)</sup>	37,43	3,30	9,14	104,75	24,13
Rozptyl <sup>(8)</sup>	6,51	0,33	5,90	408,19	20,30
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	2,55	0,57	2,43	20,20	4,51
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,07	0,17	0,27	0,19	0,19

<sup>(1)</sup> Cluster 5, year 2000; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

## 8.2 Shluková analýza pro rok 2012

Obrázek 8: Dendrogram shlukové analýzy, rok 2012<sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis, year 2012; Ward's method. Zdroj: výstup ze softwaru STATISTIKA, vlastní zpracování

Shluková analýza vytvořila dvě skupiny s přibližně stejným počtem států. V roce 2012 je patrnější rozdělení států na nové a původní, při porovnání s dendrogramem roku 2000 je rozdělení komplexnější v rámci podskupin, v nichž se státy k sobě více přiblížily, rozdělení na nové a původní země se ale ještě více prohloubilo.

Na levé straně se nachází země ležící ve východní Evropě. Jsou to státy, které se staly členem Evropské unie v nedávné době, většina v roce 2004, v roce 2007 pak Bulharsko a Rumunsko. Výjimku představuje Řecko, které vstoupilo do EU v roce 1981, a Irsko, které je členem od roku 1973. Důvodem může být výrazná změna DPPO, Řecko snížilo legislativní sazbu o 20 % a celkový příjem z DPPO se také výrazně snížil. Podíl DPPO na celkovém zdanění klesl o 8,6 %. Irsko uplatňuje oproti původním státům nízkou legislativní sazbu a poklesly výnosy z DPPO na HDP i daňovém mixu. Tyto státy mají nižší legislativní sazby a podíl DPPO na daňovém mixu není výrazný. Spíše uplatňují nepřímé daně. Obecně se vyznačují podprůměrnou životní úrovní (průměr 79,6%) a nižší



efektivní daňovou zátěží (9,7 %). Průměrné legislativní sazby činí 16,5 %, podíl DPPO na HDP představuje 1,8 % a na daňovém mixu 5,8 %.

Státy uskupené na pravé straně jsou členy původní Evropské unie, často jsou jejími zakladateli. Jsou to státy ležící v západní, severní a jižní Evropě, jedná se o státy s vyšší životní úrovní a celkovou vyšší ekonomickou úrovní. Obecně se vyznačují vyššími legislativními sazbami a vyšším podílem DPPO na celkovém zdanění. Průměrná životní úroveň činí 132 %. Implicitní sazby jsou dle dostupných dat vyšší, dosahují průměrně 19,3 %. Průměrné legislativní sazby činí 27,7 %, podíl DPPO na HDP dosahuje 3,4 % a na daňovém mixu 9,1 %.

Pro podrobnější shluky byla v dendrogramu stanovena stejná vzdálenost jako v roce 2000, tedy na úrovni 20. Shluková analýza na této úrovni roztřídila zdanění států do pěti shluků, dva shluky na levé straně a tři shluky na pravé straně. Téměř na hraně této vzdálenosti se nachází Kypr, nicméně byl ještě zařazen do skupiny č. 2, v jiném případě by tvořil samostatnou skupinu. Země Malta a Lucembursko utvořily vlastní skupinu vzhledem kvůli jejich vysokému podílu DPPO na daňovém mixu. I když docházelo k celkovému snižování legislativních sazeb, mezi státy stále existují velké rozdíly.

Tabulka 9: Skupiny v roce 2012 <sup>(1)</sup>

Shluk <sup>(2)</sup>	Státy <sup>(3)</sup>
1	Česko, Estonsko, Maďarsko, Polsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko
2	Bulharsko, Irsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Rumunsko
3	Dánsko, Finsko, Portugalsko, Rakousko, Švédsko, Velká Británie
4	Lucembursko, Malta
5	Belgie, Francie, Itálie, Nizozemsko, Německo, Španělsko

<sup>(1)</sup> Clusters in 2012; <sup>(2)</sup> Clusters; <sup>(3)</sup> States. Zdroj: vlastní zpracování

První skupinu tvoří země s nižšími než průměrnými daňovými sazbami. V roce 2012 se seskupily země Visegrádské čtyřky (Česko, Slovensko, Polsko, Maďarsko). Legislativní sazby mají podobné, odlišné jsou ale daňové podíly na celkovém zdanění lišící se až o 5,9 %, také podíly na HDP se liší o 1,8 %. Česká republika zde vykazuje nejvyšší daňové zatížení. Výše legislativní sazby i daňové podíly odpovídají implicitním sazbám. Česká republika dosahuje nejvyšších daňových příjmu z DPPO a současně má

dle Eurostatu nejvyšší efektivní zatížení korporátního příjmu. Nejnižší implicitní sazbu vykazuje Estonsko a současně dosahuje i nepodstatných podílů DPPO na HDP i celkovém zdanění.

Tabulka 10: Shluk 1, rok 2012 <sup>(1)</sup>

1	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Česko</b>	19,00	3,10	9,20	87,00	21,40
<b>Slovensko</b>	19,00	2,40	8,30	77,00	18,20
<b>Polsko</b>	19,00	2,10	6,30	69,00	13,00
<b>Maďarsko</b>	20,60	1,30	3,30	68,00	10,60
<b>Slovinsko</b>	18,00	1,20	3,30	83,00	15,20
<b>Estonsko</b>	21,00	1,40	4,40	75,00	6,20
<b>Řecko</b>	20,00	1,10	2,80	68,00	----
Průměr <sup>(7)</sup>	19,51	1,80	5,37	75,29	14,10
Rozptyl <sup>(8)</sup>	0,84	0,43	5,03	43,18	21,03
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	0,92	0,65	2,24	6,57	4,59
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,05	0,36	0,42	0,09	0,33

<sup>(1)</sup> Cluster 1, year 2012; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Do druhé skupiny patří státy, které mají nejnižší daňové sazby. V roce 2012 si drží nejnižší sazbu Bulharsko a Kypr. Maďarsko daňovou sazbu zvedlo o jeden procentní bod a vzhledem k tomu, že docházelo k obecnému snižování legislativních sazeb, zařadilo se mezi státy s větší daňovou sazbou. Výrazným snížením prošel Kypr, z 29 % na 10 %. Kypr by mohl být zařazen do samostatné skupiny, od těchto států se liší podílem na daňovém mixu. V tomto státě je sice zavedena nízká daňová sazba, příjmy z této daně ale dosahují nadprůměrné výše. Snížení daňové sazby tedy nemělo za následek snížení daňových příjmů. Může to být způsobeno tím, že daňová soustava korporátní daně na Kypru je považována za daňový ráj v EU a láká spoustu zahraničních investorů k usídlení společnosti právě na Kypru. Na druhé straně je Kypr jasným příkladem, kdy nízká legislativní sazba nemusí znamenat nízké daňové zatížení, implicitní daňová sazba na Kypru dosahuje největšího implicitního zdanění ve srovnání se státy s dostupnými daty.

Tabulka 11: Shluk 2, rok 2012 <sup>(1)</sup>

2	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Bulharsko</b>	10,00	1,70	6,30	47,00	----
<b>Irsko</b>	12,50	2,30	7,80	177,00	----
<b>Litva</b>	15,00	1,30	4,80	75,00	4,10
<b>Lotyšsko</b>	15,00	1,60	5,60	64,00	6,40
<b>Rumunsko</b>	16,00	1,90	6,80	57,00	----
<b>Kypr</b>	10,00	5,70	18,10	82,00	28,60
Průměr <sup>(7)</sup>	13,70	1,76	6,26	84,00	5,25
Rozptyl <sup>(8)</sup>	4,76	0,11	1,05	2245,60	1,32
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	2,18	0,33	1,02	47,39	1,15
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,16	0,19	0,16	0,56	0,22

<sup>(1)</sup> Cluster 2, year 2012; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk č. 3 seskupil státy s daňovými sazbami kolem 25 %. Státy se vyznačují nadprůměrnou životní úrovní a efektivním daňovým zatížením kolem 21 %. Státy zůstaly v podobném složení jako v roce 2000, vypadly tři státy – Česká republika, Slovensko a Irsko. Implicitní sazby jsou v této skupině podobné a průměrné implicitní zatížení činí 21 %. Země uvedené v následující tabulce č. 12 nejvíce odpovídají průměru Evropské unie, lze tedy říci, že tyto státy se nacházejí uprostřed daňového systému. Jedná se o státy, které jsou původními členy EU.

Tabulka 12: Shluk 3, rok 2012 <sup>(1)</sup>

3	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Švédsko</b>	26,30	2,50	5,70	124,00	21,90
<b>Finsko</b>	24,50	2,10	4,90	109,00	17,50
<b>Dánsko</b>	25,00	2,60	5,60	127,00	----
<b>Velká Británie</b>	24,00	2,70	7,70	108,00	20,80
<b>Portugalsko</b>	31,50	2,70	8,00	77,00	20,90
<b>Rakousko</b>	25,00	2,10	4,90	128,00	23,90
<b>EU (27)</b>	23,00	2,50	7,06	100,00	17,20 <sup>6</sup>
Průměr <sup>(7)</sup>	26,05	2,45	6,13	112,17	21,00
Rozptyl <sup>(8)</sup>	6,43	0,07	1,58	312,47	4,30
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	2,54	0,26	1,26	17,68	2,07
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,10	0,10	0,20	0,16	0,10

<sup>(1)</sup> Cluster 3, year 2012; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk č. 4 představuje početně malou skupinu, která se nejvíce liší od průměru EU. Daňové sazby jsou sice vyšší než průměr EU, ale neliší se výrazně od shluku č. 5. Samostatný shluk tvoří kvůli vysokému podílu daně z příjmu právnických osob na celkovém zdanění. Lucembursko vybočovalo svým daňovým systémem i v roce 2000, do roku 2012 ale prošlo snížením daňové sazby a v důsledku i snížením daňových podílů. Malta je nyní státem, kde DPPO představuje velký podíl na daňovém mixu. Ostatní státy postupně zaváděly nižší sazby daně, Malta však zůstala na stejné úrovni 35 %. V roce 2000 se v této skupině nacházel i Kypr, v roce 2012 by mohl být zařazen do této skupiny rovněž, výše korporátní daně na HDP a celkovém zdanění odpovídala této skupině, daňová sazba však byla snížena na úroveň 10 %, proto byl zařazen do shluku č. 2.

<sup>6</sup>Aritmetický průměr prostý z dostupných dat 19 států EU

Tabulka 13: Shluk 4, rok 2012 <sup>(1)</sup>

4	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Lucembursko</b>	28,80	5,10	12,80	264,00	----
<b>Malta</b>	35,00	5,80	17,50	88,00	----
Průměr <sup>(7)</sup>	31,90	5,45	15,15	176,00	----
Rozptyl <sup>(8)</sup>	9,61	0,12	5,52	7744,00	----
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	3,10	0,35	2,35	88,00	----
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,10	0,06	0,16	0,50	----

<sup>(1)</sup> Cluster 4, year 2012; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk č. 5 tvoří státy stejně jako v roce 2000. Složení této skupiny se nejméně změnilo od roku 2000. Členské státy, které vypadly jsou Portugalsko, Řecko a Malta. V roce 2012 bylo do této skupiny zařazeno i Německo, které přijalo daňovou reformu na snížení nominální sazby 40 % na 25 % již v roce 2001. Stále si drží nejvyšší legislativní sazby, i když došlo také k jejich snížení průměrně o 8,2 %. Také podíl daní na HDP klesl o 0,8 % a na celkovém zdanění o 2,5 %. Shluk č. 5 se liší oproti shluku č. 3 především vyššími legislativními sazbami, průměrné podíly na HDP se liší jen o 0,1 % a na celkovém zdanění je průměr dokonce shodný. Lze si všimnout, že uskupení neodpovídá implicitním sazbám, které vykazují velké rozdíly mezi těmito státy.

Tabulka 14: Shluk 5, rok 2012 <sup>(1)</sup>

5	Legislativní sazba [%] <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP [%] <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění [%] <sup>(4)</sup>	HDP/osoba v PPS <sup>(5)</sup>	Implicitní sazba [%] <sup>(6)</sup>
<b>Německo</b>	29,80	2,50	6,50	124,00	----
<b>Belgie</b>	33,99	3,00	6,30	119,00	20,00
<b>Nizozemsko</b>	25,00	2,10	5,80	128,00	6,80
<b>Francie</b>	36,10	2,70	5,80	106,00	28,10
<b>Španělsko</b>	30,00	2,30	6,80	90,00	17,80
<b>Itálie</b>	31,40	2,30	5,30	96,00	25,90
Průměr <sup>(7)</sup>	30,37	2,37	6,13	108,00	17,57
Rozptyl <sup>(8)</sup>	20,60	0,06	0,22	242,67	75,64
Směrodatná odchylka <sup>(9)</sup>	4,54	0,25	0,47	15,58	8,70
Variační koeficient <sup>(10)</sup>	0,15	0,11	0,08	0,14	0,50

<sup>(1)</sup> Cluster 5, year 2012; <sup>(2)</sup> Legislative tax rate; <sup>(3)</sup> CIT/GDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxes; <sup>(5)</sup> GDP per capita in PPS; <sup>(6)</sup> Implicit tax rate; <sup>(7)</sup> Average; <sup>(8)</sup> Variance; <sup>(9)</sup> Standard deviation; <sup>(10)</sup> Coefficient of variation. Zdroj: vlastní zpracování

### 8.3 Vyhodnocení

Z výstupů shlukové analýzy lze posoudit, že členské země vykazují velké rozdílnosti v dani z příjmu právnických osob. V roce 2012 jsou patrnější rozdíly mezi původními státy, které se staly členy EU před rokem 2000, a novými státy, které jsou členy od roku 2004. Původní státy se vyznačují vyšší životní úrovní a lepší ekonomickou úrovní. Tyto státy uplatňují vyšší daňové zatížení jak s legislativní sazbou, tak i v implicitní sazbě. Nové státy se vyznačují nižší životní úrovní a slabší hospodářskou úrovní. Historicky zatěžují korporace nižší daňovou legislativní i implicitní sazbou. Mimo vstup do EU má vliv na daňové systémy i geografická poloha a historie států. Státy patřící do levé skupiny dendrogramu leží ve střední, východní nebo jižní Evropě. Zpravidla se jedná o státy bývalého spojeného bloku. Jižní a východní státy se navíc obecně považují za země s vyšší mírou daňových úniků, proto je zde kladen větší důraz na nepřímé zdanění. Státy z pravé poloviny dendrogramu se nachází v západní Evropě. Obecně se tyto státy vyznačují vyšší platební morálkou, daňové korporátní sazby jsou tedy na vyšší úrovni. Vyspělé státy si snaží udržet vyšší míru zdanění, méně vyspělé státy mají nižší sazby, často s cílem stát se zajímavou zemí pro zahraniční investice. Nižšími legislativními sazbami konkurují vyspělým ekonomikám.

Ve shlučích v roce 2012 docházelo k některým změnám oproti roku 2000, nejednalo se ale o velké změny v uskupení. Většina shluků změnila daňové sazby proporcionálně s ostatními státy. Snížení daní a zjednodušení daňového systému nemusí nutně znamenat i snížení daňových výnosů. Jestliže se daří podnikatelskému prostředí, snížení daně může způsobit i růst daňových příjmů. Státem s nejjednodušším daňovým systémem ze zemí OECD je dle Světové banky Irsko, které má zavedenou nízkou legislativní sazbu již od roku 2003. Tyto aspekty vedly k rychlému ekonomickému růstu Irska před obdobím krize do roku 2009 a i po něm (Gola, 2009).

Podobné systémy zdanění často vykazují státy, které spolu sousedí. V minulosti byly často spojeny a proto, že daňové systémy jsou založeny i na tradicích zdanění, vykazují státy v současnosti podobné vlastnosti. Ve shlukové analýze se seskupily státy Skandinávské, Baltské, středoevropské či jihoevropské. Tyto státy mají obvykle společnou historii a tradice ve zdanění.

Eurostat zmiňuje vztahy legislativní sazby a velikosti HDP. Podle ekonomické teorie jsou větší země méně náchylné k daňové soutěži než malé země. Někteří autoři poukazují

na závislost legislativní sazby na HDP. Malé země mají snahu soupeřit o zahraniční investice, velké ekonomiky by ze snížení sazeb naopak více tratile než by činil jejich přínos. Dle provedené analýzy, v roce 1995 dominovaly Německo a Itálie, které vykazují vysoké HDP i legislativní sazby. Ostatní země nejsou ovlivněny výši HDP. V roce 2013 byla situace jiná, nové členské státy snižující průměr legislativní sazby dosahují malého HDP. Výjimku představuje Malta, která vzhledem k tomu, že nesnížila legislativní sazbu v průběhu sledovaného období a nyní dosahuje největší daňové sazby, tak produkované HDP představuje jedno z nejnižších v EU (Evropská komise, 2015).

Ve sledovaném období se projevilo hromadné redukování daňových sazeb v oblasti korporátního zdanění. V období 2000 – 2005 docházelo k největšímu poklesu legislativních sazeb, daňové snížení přijalo 23 států. V období 2005 – 2010 již nedocházelo k poklesu v takovém množství, ale sazby klesaly i po hospodářské krizi. Pouze Maďarsko uplatňovalo v roce 2012 vyšší daňovou sazbu než v roce 2000. Na Maltě se sazba nezměnila vůbec. S poklesem legislativní sazby docházelo i k poklesu implicitní kapitálové sazby, ale v nižší míře. Největším poklesem prošlo Německo, které již v roce 2001 snížilo nominální sazbu o 25 %. Daňovou reformu na snížení sazby přijala v roce 2002 i Itálie, která uplatňovala druhou nejvyšší daňovou sazbu. Nejnižší daňové zatížení nicméně stále drží méně vyspělé státy.

V průměru došlo ke snížení legislativní sazby o 8,9 % a implicitní sazby o 7,5 %. Rozdíl mezi maximální a minimální sazbou v roce 2000 činil 32 %, v roce 2012 26,1 %, diference klesla pouze o 6,1 %.

Za největší daňový ráj je v EU považován Kypr, který nabízí řadu výhod pro obchodní společnosti. Uplatňuje nejnižší sazbu na příjmy z podnikání v celé EU (10 %). Od daně ze zisku jsou osvobozeny všechny zahraniční příjmy, pokud Kyperská rezidentní společnost vlastní alespoň 1 % společnosti v zahraničí. V tomto případě jsou i dividendy plynoucí z této společnosti osvobozeny od daně z příjmu právnických osob i od příspěvku na obranu ve výši 17 %. Kyperská společnost rovněž nedaní vyplacené dividendy ani zisky z prodeje podílů dceřiných společností (Skalická, 2010). Navzdory nízké daňové sazbě dosahuje DPPPO nejvyššího zastoupení v celkovém daňovém mixu na Kypru.

## 9 Závěr

Na daňové systémy jednotlivých zemí EU mají vliv ekonomické, politické, historické i sociální faktory země. Země se snaží udržet si právní suverenitu státu a zdaňování korporací chtějí držet ve svých rukách. Proto daňová harmonizace v oblasti přímého zdanění postupuje velmi pomalu. Prioritou Evropské komise je zamezení dvojímu zdanění a daňovým únikům. EU ustoupila od stanovení jednotné sazby daně, v současné době se zaměřuje na stanovení společného konsolidovaného korporátního základu daně. Evropská komise se snaží o zefektivnění daňové správy, náklady na zajištění daňových povinností poplatníků jsou mnohdy velmi vysoké.

Jednotlivé členské země uplatňují odlišně daňové sazby, rozdíl mezi nimi je stále patrný. Některé státy uplatňují mimo nominální daňové sazby i daně na místní úrovni a daňové přírážky. Celkovou výši udává kombinovaná sazba, která je součtem nominální sazby, daňové přírážky a průměrné výše místní daně. Některé státy mají zavedené progresivní zdanění podle dosaženého ročního příjmu nebo mají stanovenou sníženou daňovou sazbu pro malé podniky. Některé státy musí odvést alespoň minimální daň i v případě ztráty. Mimo legislativní sazby jsou daňové systémy dále modifikovány konstrukcí daňového základu. Státy uplatňují různé druhy daňových odpočtů, pobídek a slev na dani. Tyto změny se projeví až v efektivní daňové sazbě.

V posledních dvou desetiletích docházelo postupně ke snižování legislativních sazeb i implicitní sazeb, dochází tedy k celkovému snižování zatížení kapitálových zisků. Zároveň klesl i podíl DPPO na daňovém mixu a klesly i příjmy v poměru k HDP, ale ne v takové výši, jako docházelo ke snížení sazeb. To poukazuje na přesouvání daňové zátěže na poplatníky v podobě nepřímých daní. Snížení legislativních sazeb nemusí znamenat i pokles příjmů plynoucích do státního (případně místního) rozpočtu. Efektivní podnikatelské prostředí dokáže přinést i vyšší daňové příjmy při snížení sazeb.

Daňové systémy členských zemí se od sebe mnohdy velmi liší. Je to dáno ekonomickou úrovní země, velikostí, polohou, minulostí, uplatňovanou politikou. Dle provedené shlukové analýzy se k sobě státy přiblížily, ale ne do takové míry, která by zajišťovala harmonizované daňové systémy. Po provedené shlukové analýze je z výstupů patrné, že dochází k určitému přibližování korporátních daní mezi některými státy, i když ne na úrovni celé Evropské unie. Více se prohloubily rozdíly právě mezi novými a



původními státy EU. V roce 2000 vykazovaly státy větší vzdálenosti mezi sebou a větší diferenciaci. Právě členění států na nové a původní členské státy EU je také jediným faktorem, který má podstatný vliv na ukazatele korporátního zdanění. Původní státy se vyznačují vyšším zdaněním, vyššími daňovými výnosy i podílem těchto daní na daňovém mixu.

Na daňový systém má také vliv ekonomická úroveň dané země. Především je daň z příjmu právnických osob ovlivněna hospodářským cyklem. Tato daň je velmi citlivá na hospodářský růst, v době hospodářské recese dochází k poklesu inkasa korporátních daní. Může to být způsobeno tím, že se státy často snaží podpořit obchodní korporace dočasným snížením legislativních sazeb. Země jsou ovlivněny i svou velikostí a velikostí HDP, závislost na HDP je patrná především v roce 2004 po vstupu menších členských států.

Shluková analýza potvrdila, že ukazatele korporátních daní se stále liší, a existuje zde prostor pro harmonizaci daně z příjmu právnických osob v rámci EU.

## I. Summary

The study is concerned with corporate income taxes in the European Union and comparison these taxation systems. The theoretical part includes development of the harmonisation of the direct tax in the EU and a common consolidated corporate tax base. The study proceeds with the description of the corporate taxation system of the member states.

The practical part is mainly dedicated to analysis of these taxation systems of the member countries. It describes elements of corporate income tax – legislative and implicit tax rate and share corporate income tax on taxation mix. The analysis is processed in the computer program STATISTICA. The classify is made by cluster analysis that should find the similar taxation system. In conclusion, there are pointed out differences between member countries and an identification of the effects that cause differences.

**Key words:** corporate income tax, harmonization, common consolidated corporate tax base, taxation systems CIT, cluster analysis

**JEL Classification:** H25, H71

## II. Seznam použité literatury

- Annex B – Methodological and explanatory notes* (2013). Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/methodology.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/methodology.pdf)
- Berka, P. (2003). *Dobývání znalostí z databází*. Praha: Academia.
- Červenková, B. (2016). Euroskop. *EU reformuje pravidla danění společností na jednotném trhu* [online]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/28268/clanek/eu-reformuje-pravidla-daneni-spolecnosti-na-jednotnem-trhu/>
- Dankó, Z. (2012). *Corporate tax harmonization in the European Union*. Dostupné z: [https://mpira.ub.uni-muenchen.de/40350/1/15-Corporate\\_tax\\_harmonization\\_in\\_the\\_European\\_Union.pdf](https://mpira.ub.uni-muenchen.de/40350/1/15-Corporate_tax_harmonization_in_the_European_Union.pdf)
- Evropa. *Evropská unie. Daně*. Dostupné z: [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_cs](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_cs)
- European Commission. *Data on taxation*. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en)
- Evropská komise (2015). *Corporate Income Taxation in the EU*. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/swd\\_2015\\_121.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/swd_2015_121.pdf)
- Finanční správa. *Daně a pojistné. Obecné informace*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>
- Gola, P. (2009). *Sazba daně z příjmu právnických osob ve světě klesá*. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7976v10629-sazba-dane-z-prijmu-pravnickych-osob-ve-svete-klesa/>
- Gola, P. (2016). *Corporate Income Tax in Belgium*. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/corporate-income-tax/belgium>
- GOV (2016). Euroskop. *Corporation Tax and Reliefs*. Dostupné z: <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates/rates>
- Chráška, M. (2016). *Metody pedagogického výzkumu: Základy kvantitativního výzkumu*. (2. aktualiz. vyd.). Praha: Grada Publishing, a. s. Dostupné z: <https://books.google.cz/books?id=9B4WDQAAQBAJ&pg=PA138&dq=shlukov%C3%A1+anal%C3%BDza&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwi10KeKmaHSAhVDRQKHQ6LCK4Q6AEINTAE#v=onepage&q=shlukov%C3%A1%20anal%C3%BDza&f=false>
- Klímeček, 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](http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826675_2e7a/11_klimek.pdf)
- Kozelský, T., Jednička, J. (2013). *Korporátní daně v Evropské unii*. Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/euspa\\_korporatni\\_dane\\_v\\_eu.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf)
- Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika* (6., aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer.

- Kubátová, K., Borůvková, A. (2010). *Změny daňových mixů zemí Evropské unie v důsledku krize*. Praha: VŠE. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/383>
- Ministerstvo financí České republiky (2007). *Daňové trendy v zemích EU*. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2007/2007-06-26-tiskova-zprava-5695-5695>
- Nerudová, D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* (4., aktualiz. a dopl. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- OECD (2017). *Corporate income tax rate*. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204>
- OECD (2017). *Tax on corporate profits (indicator)*. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm>
- Pavlíková, M. (2011). *Daňový systém a daňový mix v České republice*. Dostupné z: <http://www.opf.slu.cz/aak/2011/04/pavlikova.pdf>
- Regionální rozvojová agentura jižní Moravy. *Zdanění právnických osob – daň z příjmů právnických osob*. Dostupné z: <http://survival.rrajm.cz/cz/survival-kit/iv-danovy-system-v-ceske-republice/zdaneni-pravnickych-osob-dan-z-prijmu-pravnickych-osob/>
- Rybová, J., Mráčková, A., Obertíková, L. (2016). *Projekt společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v Evropské unii*. Sborník „Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní“, 3. díl. Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích. V rámci projektu GAJU 149/2014/S, s. 82-85. ISBN 978-80-7394-582-4
- Řezanková, H. (2003). *Klasifikace pomoci shlukové analýzy*. Dostupné z: [http://nb.vse.cz/~REZANKA/Shlukova\\_analyza2003.pdf](http://nb.vse.cz/~REZANKA/Shlukova_analyza2003.pdf)
- Skalická, H. (2010). *Zdaňování společností v Evropské unii (9. část) – Kypr*. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8620v11420-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-9-cast-kypr/>
- Slovensko. (2003). *Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů*. Dostupné z: [http://www.szk.sk/content/szk/\\_files/legislativa/595\\_2003\\_zz\\_20170101.pdf](http://www.szk.sk/content/szk/_files/legislativa/595_2003_zz_20170101.pdf)
- Slovinská republika. Ministerstvo financí (2015). *Taxation in Slovenia*. Dostupné z: [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki\\_in\\_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation\\_in\\_Slovenia\\_2015.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation_in_Slovenia_2015.pdf)
- Sobotková, V. (2013). *Opatření proti zneužívání v systému CCCTB*. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41051v51779-opatreni-proti-zneuzivani-v-systemuccctb/?search\\_query=\\$index=1117&order\\_by=author&order\\_dir=asc&type=&search\\_results\\_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41051v51779-opatreni-proti-zneuzivani-v-systemuccctb/?search_query=$index=1117&order_by=author&order_dir=asc&type=&search_results_page=1)
- Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2001*. (2003) (2003 ed.). Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/structures2003.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/structures2003.pdf)

- Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2001*. (2002) (2002 ed.) [online]. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Dostupné z:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/structures2002.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/structures2002.pdf)
- 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: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU* (5., aktualizované a přepracované vydání). Praha: Linde.
- Tax Experts (2016). *2016 – 2017 Greek Tax Facts*. Dostupné z:  
<http://www.taxexperts.eu/en/2016-2017-greek-tax-facts/>
- Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway*. (2013) (2013 ed.). Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Dostupné z:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2013/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf)
- Taxation trends in the European Union: data for the EU member states and Norway*. (2012) (2012 ed.) [online]. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Dostupné z:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2012/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf)
- Trading Economics. *Corporate Tax Rates*. Dostupné z:  
<http://www.tradingeconomics.com/portugal/corporate-tax-rate>
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016* (13., aktualizované vydání). Praha: 1. VOX.

### III. Seznam obrázků

Obrázek 1: Legislativní sazby v letech 2000 a 2012 .....	44
Obrázek 2: Vývoj legislativní sazby v letech 2000 a 2012.....	50
Obrázek 3: Implicitní sazby daně z příjmu právnických osob v roce 2000 a 2012.....	53
Obrázek 4: Vývoj implicitní sazby na kapitál v období 2000 – 2012 .....	54
Obrázek 5: Podíl DPPO na daňovém mixu v roce 2000 a 2012.....	56
Obrázek 6: Vývoj podílu DPPO na daňovém mixu v letech 2000 – 2012 .....	57
Obrázek 7: Dendrogram shlukové analýzy, rok 2000 .....	58
Obrázek 8: Dendrogram shlukové analýzy, rok 2012 .....	64

## IV. Seznam tabulek

Tabulka 1: Legislativní sazby v roce 2000 .....	45
Tabulka 2: Legislativní sazby v roce 2012 .....	46
Tabulka 3: Shluky v roce 2000 .....	59
Tabulka 4: Shluk 1, rok 2000.....	60
Tabulka 5: Shluk 2, rok 2000.....	61
Tabulka 6: Shluk 3, rok 2000.....	62
Tabulka 7: Shluk 4, rok 2000.....	62
Tabulka 8: Shluk 5, rok 2000.....	63
Tabulka 9: Skupiny v roce 2012 .....	65
Tabulka 10: Shluk 1, rok 2012.....	66
Tabulka 11: Shluk 2, rok 2012.....	67
Tabulka 12: Shluk 3, rok 2012.....	67
Tabulka 13: Shluk 4, rok 2012.....	69
Tabulka 14: Shluk 5, rok 2012.....	69

## V. Seznam příloh

Příloha 1: Legislativní sazby daně [%] .....	81
Příloha 2: Implicitní sazba daně z korporátního příjmu [%] .....	82
Příloha 3: Podíl daní na korporátní zisky včetně zisku z držby na celkovém zdanění [%] .....	83



## VI. Přílohy

*Příloha 1: Legislativní sazby daně [%] <sup>(1)</sup>*

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>BE</b>	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
<b>BG</b>	32,5	28	23,5	23,5	19,5	15	15	10	10	10	10	10	10
<b>CZ</b>	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19	19	19
<b>DK</b>	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	25	25
<b>DE</b>	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8
<b>EE</b>	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21	21
<b>IE</b>	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
<b>EL</b>	40	37,5	35	35	35	32	29	25	35	35	24	20	20
<b>ES</b>	35	35	35	35	35	35	35	32,5	30	30	30	30	30
<b>FR</b>	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1
<b>IT</b>	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
<b>CY</b>	29	28	28	15	15	10	10	10	10	10	10	10	10
<b>LV</b>	25	25	22	19	15	15	15	15	15	15	15	15	15
<b>LT</b>	24	24	15	15	15	15	19	18	15	20	15	15	15
<b>LU</b>	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8
<b>HU</b>	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6
<b>MT</b>	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
<b>NL</b>	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25	25
<b>AT</b>	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25	25	25
<b>PL</b>	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	19	19
<b>PT</b>	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29	29	31,5
<b>RO</b>	25	25	25	25	25	16	16	16	16	16	16	16	16
<b>SI</b>	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21	20	20	18
<b>SK</b>	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19	19	19
<b>FI</b>	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26	26	24,5
<b>SE</b>	28	28	28	28	28	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3
<b>UK</b>	30	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28	26	24
<b>IS</b>	30	30	18	18	18	18	18	18	15	15	18	20	20
<b>NO</b>	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
<b>EU-27</b>	31,9	30,7	29,3	28,3	27	25,5	25,3	24,5	24	23,9	23,3	23,1	23
<b>EA-17</b>	34,4	33	31,8	30,4	29,6	28,1	27,7	26,8	26,3	26,2	25,6	25,3	25,4

<sup>(1)</sup> *Legislative tax rate [%]. Zdroj dat: Eurostat*

*Příloha 2: Implicitní sazba daně z korporátního příjmu [%] <sup>(1)</sup>*

<b>GEO/TIME</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Belgie</b>	24,4	24,1	23,1	22,3	21,9	21,8	22,4	20,9	21,2	15,9	15,0	16,6	20,0
<b>Česko</b>	24,5	25,9	28,5	29,0	27,5	24,7	24,3	23,7	22,0	20,5	19,8	20,2	21,4
<b>Estonsko</b>	4,1	3,0	4,7	6,5	6,9	5,7	5,8	6,7	7,9	12,9	7,7	5,8	6,2
<b>Finsko</b>	31,3	19,1	22,3	20,1	19,7	18,8	16,5	18,3	19,3	17,8	17,8	17,8	17,5
<b>Francie</b>	29,8	32,7	28,6	23,9	25,3	23,9	30,1	27,7	25,9	14,6	19,8	25,6	28,1
<b>Itálie</b>	18,3	22,6	20,0	23,6	20,5	19,8	25,5	28,8	30,9	27,0	24,3	24,3	25,9
<b>Kypr</b>	31,1	32,7	32,8	26,5	24,0	26,6	31,8	37,3	32,7	35,9	35,6	32,6	28,6
<b>Litva</b>	4,0	2,5	2,6	5,7	7,3	8,0	10,8	9,8	11,1	8,2	3,7	2,6	4,1
<b>Lotyšsko</b>	9,0	9,2	8,7	6,7	8,1	9,9	11,3	13,1	18,5	8,1	4,7	5,9	6,4
<b>Maďarsko</b>	34,0	28,1	20,7	19,6	17,6	17,1	14,9	18,7	19,0	21,0	9,8	8,2	10,6
<b>Nizozemsko</b>	18,4	17,2	18,0	14,4	14,4	12,4	12,0	10,2	10,9	7,4	6,5	5,7	6,8
<b>Polsko</b>	37,1	37,2	37,0	21,9	18,7	21,0	19,4	20,3	20,3	15,0	12,5	12,4	13,0
<b>Portugalsko</b>	25,1	22,6	22,6	20,3	20,1	21,4	22,8	27,4	36,0	21,8	18,2	22,6	20,9
<b>Rakousko</b>	26,6	36,6	28,0	26,7	26,1	23,6	22,7	24,0	25,2	24,1	21,9	22,6	23,9
<b>Slovensko</b>	40,2	32,5	34,4	34,8	22,6	23,3	20,3	19,8	21,8	21,8	18,5	17,7	18,2
<b>Slovinsko</b>	20,7	22,9	25,3	21,3	23,1	33,7	29,9	30,5	27,0	22,3	22,9	19,6	15,2
<b>Španělsko</b>	28,8	26,8	28,8	29,4	33,4	39,8	45,7	55,3	31,0	21,7	16,9	16,8	17,8
<b>Švédsko</b>	31,3	22,5	17,8	17,3	17,4	22,4	17,8	22,3	16,0	22,5	19,9	20,7	21,9
<b>Velká Británie</b>	30,4	30,6	23,8	18,9	19,0	20,9	24,6	20,9	22,0	17,4	19,0	18,8	20,8
<b>EU-19</b>	24,7	23,6	22,5	20,5	19,7	20,8	21,5	22,9	22,0	18,7	16,6	16,7	17,2

<sup>(1)</sup> *Implicit tax rate on corporate income [%]. Zdroj dat: Eurostat*

*Příloha 3: Podíl daní na korporátní zisky včetně zisku z držby na celkovém zdanění [%]*  
(1)

STÁTY	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>EU-27</b>	7,5	7,0	6,4	6,1	6,6	7,2	8,1	8,2	7,5	5,7	6,1	6,3	6,2
<b>EU-25</b>	7,5	7,0	6,4	6,0	6,6	7,2	8,1	8,2	7,5	5,7	6,1	6,3	6,2
<b>Euro area-19</b>	7,1	6,7	6,2	5,8	6,4	6,8	7,7	8,1	7,2	5,3	5,7	6,0	6,0
<b>Euro area-18</b>	7,1	6,7	6,2	5,8	6,4	6,8	7,7	8,1	7,2	5,3	5,7	6,0	6,0
<b>Euro area-17</b>	7,1	6,7	6,2	5,8	6,4	6,8	7,7	8,1	7,2	5,3	5,7	6,0	6,0
<b>Euro area-16</b>	7,1	6,7	6,2	5,8	6,4	6,8	7,7	8,1	7,2	5,3	5,7	6,0	6,0
<b>Belgie</b>	6,8	6,6	6,4	6,1	6,6	6,9	7,6	7,5	7,1	5,1	5,6	6,1	6,3
<b>Bulharsko</b>	8,6	12,5	10,5	8,9	7,8	5,9	6,8	13,1	9,8	8,8	7,4	6,9	6,3
<b>Česko</b>	9,7	11,4	12,0	12,4	12,2	12,1	12,9	13,0	12,2	10,5	9,9	9,5	9,2
<b>Dánsko</b>	6,6	5,7	6,0	6,0	6,1	7,0	7,7	6,6	5,6	4,1	4,9	4,7	5,6
<b>Estonsko</b>	2,8	2,3	3,5	5,1	5,3	4,7	4,8	5,1	5,1	5,2	3,9	3,8	4,4
<b>Finsko</b>	12,4	9,3	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9,0	8,1	4,7	6,0	6,2	4,9
<b>Francie</b>	6,1	6,8	5,7	4,8	5,4	5,5	6,7	6,8	6,7	4,1	5,3	5,9	5,8
<b>Irsko</b>	11,4	11,6	12,3	12,2	11,4	10,7	11,6	10,6	9,1	8,0	8,4	7,7	7,8
<b>Itálie</b>	5,8	7,7	6,5	5,6	5,8	5,7	7,0	7,5	7,1	5,7	5,5	5,2	5,3
<b>Kypr</b>	21,1	20,6	19,8	13,7	11,5	13,4	15,4	17,0	18,4	18,5	17,4	19,5	18,1
<b>Litva</b>	2,2	1,8	2,0	4,8	6,3	7,0	9,0	8,3	8,8	5,9	3,4	2,9	4,8
<b>Lotyšsko</b>	5,2	6,5	7,0	5,2	6,0	6,7	7,3	8,9	10,6	5,6	3,5	5,0	5,6
<b>Lucembursko</b>	17,4	18,0	20,0	18,7	15,0	15,0	13,5	14,4	14,0	14,3	15,0	13,0	12,8
<b>Maďarsko</b>	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	5,4	3,1	3,1	3,3
<b>Malta</b>	12,4	11,0	11,3	13,2	11,0	11,2	12,3	17,6	17,7	17,6	17,7	16,2	17,5
<b>Německo</b>	10,6	10,7	9,2	7,9	8,6	9,5	9,3	9,4	9,0	6,0	6,3	6,0	5,8
<b>Nizozemsko</b>	6,6	3,9	3,8	4,3	5,3	6,0	7,1	7,2	6,4	4,7	5,4	6,2	6,5
<b>Polsko</b>	7,1	5,3	5,8	5,2	5,9	6,3	6,9	7,7	7,7	7,0	6,0	6,2	6,3
<b>Portugalsko</b>	11,0	9,7	9,6	7,9	8,4	7,6	8,1	9,9	10,1	8,2	8,1	8,8	8,0
<b>Rakousko</b>	4,8	6,9	5,2	5,1	5,3	5,4	5,4	6,0	6,0	4,2	4,7	5,0	4,9
<b>Rumunsko</b>	10,5	9,2	9,2	10,0	11,4	9,5	9,7	10,3	10,4	8,8	7,6	8,1	6,8
<b>Řecko</b>	11,4	9,6	9,5	8,3	8,5	9,7	7,8	6,8	6,4	7,6	7,4	5,7	2,8
<b>Slovensko</b>	7,6	7,8	7,5	8,2	8,0	8,5	9,7	9,9	10,5	8,5	8,7	8,4	8,3
<b>Slovinsko</b>	3,1	3,3	4,1	4,5	5,0	7,1	7,7	8,5	6,7	4,9	4,9	4,5	3,3
<b>Španělsko</b>	9,0	8,4	9,2	9,2	10,0	10,9	11,4	12,9	8,8	7,8	6,2	6,0	6,8
<b>Švédsko</b>	7,2	5,2	4,2	4,5	6,0	7,2	7,4	7,9	5,9	5,9	7,1	6,9	5,7
<b>Velká Británie</b>	9,3	9,1	7,8	7,5	7,7	8,8	10,2	9,0	9,1	7,5	8,2	8,1	7,7

(1) *The share of taxes on corporate profits, including profits from the holdings of the total tax [%]. Zdroj dat: Eurostat*