



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

# Zdanění příjmů právnických osob v České republice a členských státech Evropské unie

Vypracovala: Bc. Markéta Husáková  
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2021

# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Markéta HUSÁKOVÁ  
Osobní číslo: E19582  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Téma práce: Zdanění příjmů právnických osob v České republice a členských státech Evropské unie  
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

### Zásady pro vypracování

Cíl: Na podkladě vybraných ukazatelů určit podobnosti zdanění příjmů právnických osob v České republice a ostatních členských státech Evropské unie

Osnova:

Úvod.

1. Harmonizace zdanění příjmů právnických osob v Evropské unii.
  2. Ukazatele zdanění příjmů právnických osob v členských státech Evropské unie.
  3. Metodika shlukové analýzy pro zjištění podobnosti členských států v oblasti zdanění právnických osob.
  4. Vyhodnocení výsledků shlukovacích procesů, vymezení skupin států podle jejich vzájemné podobnosti ve vybraných letech.
- Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer.

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

Eurostat Statistics. (2018). *Taxation Trends in the European Union. Statistical Books*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 5. února 2020  
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2021

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

  
doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová  
děkanka

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

V Českých Budějovicích dne 5. února 2020

## **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 § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí 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.

Datum

.....

Podpis

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí práce paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za odborné vedení, pomoc a cenné rady při zpracování mé diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu během celého studia.

# Obsah

Úvod.....	9
1 Daňová konkurence, harmonizace a koordinace .....	11
1.1 Daňová koordinace a harmonizace .....	11
1.2 Daňová konkurence.....	13
2 Harmonizace přímých daní v Evropské unii .....	15
2.1 Harmonizace daně z příjmů právnických osob .....	15
2.2 Společný konsolidovaný základ daně (CCCTB).....	19
2.3 Akční plán k erozi základu daně a převodu zisků (BEPS).....	23
2.4 Směrnice k přímým daním .....	24
2.4.1 Směrnice o fúzích .....	26
2.4.2 Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech .....	27
2.5 Role Soudního dvora Evropské unie v oblasti daňové harmonizace .....	28
3 Metodika shlukové analýzy určení podobnosti členských států.....	30
3.1 Shluková analýza .....	31
3.1.1 Metody shlukové analýzy .....	31
3.2 Statistické charakteristiky .....	32
4 Vybrané ukazatele zdanění příjmů právnických osob ve státech EU.....	35
4.1 Podíl daní z příjmů právnických osob na HDP .....	35
4.2 Podíl daní z příjmů právnických osob na celkovém zdanění.....	37
4.3 Příjmy z DPPO na obyvatele.....	39
5 Výsledky shlukovacích procesů v roce 2004 a 2019.....	41
5.1 Shlukovací proces v roce 2004 .....	41
5.2 Shlukovací proces v roce 2019 .....	47
5.3 Vliv sazeb DPPO a životní úrovně.....	52
5.3.1 Nominální sazba DPPO .....	52
5.3.2 Implicitní sazba DPPO.....	53
5.3.3 HDP na obyvatele v PPS .....	54
5.4 Vyhodnocení výsledků.....	55
Závěr .....	57
Summary.....	59
Seznam použité literatury .....	60
Seznam tabulek .....	63
Seznam grafů .....	63

Seznam obrázků.....	63
Seznam příloh .....	63
Přílohy.....	64

## Seznam použitých zkratk

BEPS	Akční plán k erozi základu daně a převodu zisků
CCCTB	Společný konsolidovaný korporátní základ daně
CCTB	Společný korporátní základ daně
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmu právnických osob
EU	Evropská unie
EUR	euro
HDP	hrubý domácí produkt
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PPS	Standard kupní síly
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie



## Úvod

Daň z příjmů právnických osob je v České republice jednou z daní přímých a vztahuje se na příjmy z veškerých činností a z nakládání s veškerým majetkem. V mezinárodním měřítku může být označována jako daň ze zisků korporací, která se vztahuje na obchodní korporace, ale i na jiné právnické osoby, například nepodnikatelské osoby.

Tato daň bývá označována jako nepotřebná, jelikož stejně budou zisky společností příjmem fyzických osob a ty budou zdaněny osobní důchodovou daní. V současnosti tuto daň přesto lze nalézt ve všech daňových soustavách členských zemí Evropské unie.

Důležitým nástrojem daňové politiky je harmonizace, která má za cíl hladké fungování jednotného trhu v rámci států Evropské unie. Harmonizační proces v oblasti daní však bývá mnohdy dlouhodobý a náročný a je při něm nezbytná spolupráce členských států. Skutečností je, že ne všechny země se staví k tomuto procesu stejně, a to je jedním z důvodů, proč harmonizace stagnuje. V případě daně z příjmu korporací je tento postup vyžadován, aby nebylo možné přesouvat kapitál do zemí s příznivějšími daňovými podmínkami.

Jednou z možností, kterou používají státy k zabránění přesunu kapitálu do jiné země, je snížení daňového zatížení společností, přesto při tomto řešení nastává problém. Z krátkodobého hlediska se sice navýší daňové příjmy, ale díky konkurenci tento postup provede většina států, což má v konečném důsledku dopad na snížení příjmů z této daně.

Cílem této práce je zjistit podobnosti ve zdanění příjmů právnických osob v České republice a ostatních členských státech Evropské unie na základě vybraných ukazatelů.

V teoretické části diplomové práce je popsána harmonizace daně z příjmů právnických osob v Evropské unii a současná snaha o zavedení společného konsolidovaného korporátní základ daně. Dále okrajově vysvětluje Akční plán k erozi základu daně a převodu zisků. Poslední část teoretické práce se věnuje směrnici k přímým daním a rozebírá roli Soudního dvora Evropské unie.

Praktická část zkoumá daň z příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech. Pro nalezení podobnosti u států je využita shluková analýza, která člení státy do shluků podle vybraných ukazatelů. Jedná se o podíl daně z příjmů právnických osob k HDP, k celkovém zdanění a roční příjem z korporátní daně na obyvatele. Shluková analýza je zpracována v programu STATISTICA 13 za roky 2004 a 2019. Poté budou vyhodnoceny výsledky shlukovacích procesů a pro doplnění jsou přidány údaje o sazbách korporátní daně a o HDP na obyvatele v PPS. Data potřebná k vypracování této práce jsou získávána z webových stránek Eurostatu a Evropské komise.

# 1 Daňová konkurence, harmonizace a koordinace

Druhá polovina 20. století byla známa nástupem globalizace, tedy přechodem od regionálního trhu k celosvětovému. Dochází ke značnému pohybu v mezinárodním obchodě, vznikají nadnárodní společnosti a přesouvá se kapitál. Během těchto pohybů se střetávají různé daňové systémy. Jednotlivé země, které měly vlastní daňové systémy odvozené od svých národních tradic a jiných faktorů, musí při zvýšení objemu mezinárodního obchodu reagovat na daňové systémy obchodních partnerů.

V daný moment, kdy multinacionální korporace mají více dceřiných společností v různých zemích, kdy stále více tuzemců pracuje v zahraničí, kdy putuje mezi státy stále více komodit, je nutná spolupráce vlád v daňové oblasti. Mezi hlavní důvody patří omezení daňových úniků, což ovlivní daňové příjmy národních vlád. Tato spolupráce může představovat první krok ke sbližování daňových systémů jednotlivých zemí.

Stupně mezinárodní spolupráce v oblasti daní dle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů je možné rozdělit na:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- daňovou harmonizaci se třemi fázemi. (Široký, 2018)

## 1.1 Daňová koordinace a harmonizace

Daňová koordinace znamená první stupeň mezinárodního postupu ke sbližování daňových systémů. Jde především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění z důvodu omezení arbitrážních obchodů. V těchto smlouvách jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to hlavně v oblastech škodlivé daňové konkurence. Cílem daňové koordinace je dále zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých zemí.

Na rozdíl od daňové harmonizace, daňová koordinace nevede k jednotnosti daňových systémů a zahrnuje mnohem širší oblasti v přizpůsobování. Neprobíhá pouze v Evropských společenstvích či zónách volného obchodu, ale i v mezinárodních organizacích, například v OECD<sup>1</sup>, OSN<sup>2</sup> či MMF<sup>3</sup>. (Nerudová, 2015)

---

<sup>1</sup> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

<sup>2</sup> Organizace spojených národů

Dalším pojmem je daňová harmonizace, která představuje přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Jedná se o daňové právo s nadnárodní působností. Harmonizace se vztahuje k:

- daňovému základu,
- sazby daně,
- daňové administrativě (správa daní). (Kubátová, 2018)

Podle Kubátové (2018) harmonizace neznámá nutně stejné daně, vymezení jejich základu a sazeb. Z politických důvodů je zapotřebí pouze jejich sladění a přiblížení, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy.

Primárním právním rámcem všech integračních procesů Evropské unie (dále také EU) byly původně tzv. Římské dohody z roku 1957, které v rámci fiskálních opatření novými smlouvami o EU se neměnily a platí dodnes. Primární právo například zakazuje ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží.

Mezi hlavní nástroje harmonizace daní patří nařízení a směrnice, což jsou nástroje sekundárního práva. (Kubátová, 2018) Nařízení představuje akt s tzv. přímým účinkem, tedy platí, aniž by muselo být speciálně transformováno do vnitrostátního práva členských států. Nařízení lze přímo použít, po jeho přijetí se stane součástí práva členských států EU. Směrnice na rozdíl od nařízení musí být následně implementována do právních systémů členských zemí. Orgány Společenství pouze určí závazný cíl, ale způsob a realizaci přenechávají na členských státech. Pro členské země tedy není směrnice závazná bezprostředně, ale jen svým cílem. Z tohoto důvodu jednotlivé země nezahrnují do svého právního řádu směrnici v originální podobě, ale pouze vydávají vnitrostátní právní akty se stejným cílem, jaký má směrnice. (Fiala, Krutílek, & Pitrová, 2018)

Nerudová (2015) se zabývá tím, jaká pozitiva či negativa harmonizace přináší. Mezi negativní stránky harmonizace uvádí:

- zvyšování daňových sazeb,
- pomalejší růst ekonomiky,

---

<sup>3</sup> Mezinárodní měnový fond

- nezabraňování nadměrné expanzi ve veřejném sektoru,
- zasahování do národní suverenity členských států,
- ohrožení příjmové stránky rozpočtů zemí,
- ztráta fiskální autonomie členských zemí.

Naopak do pozitivních stránek harmonizace zařazuje například:

- omezení daňových úniků a účinků škodlivé konkurence,
- zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu,
- plné využívání výhod spojených s jednotným trhem,
- efektivní alokace zdrojů.

V EU jsou považovány jako specifický nástroj sblížení daňových systémů judikáty Soudního dvora Evropské unie. Většinou jsou sice směřovány do národních legislativ formou rozsudků žalob subjektů tuzemského práva, svojí interpretací však ovlivňují i výklad unijního práva, který je společný pro všechny členské státy.

Ve spojitosti s okolnostmi, které harmonizační procesy v současnosti brzdí, se používá i termín aproximace daňových systémů. Tento termín vyjadřuje směr daňové spolupráce, který nemusí nutně znamenat v konečném cíli sladění daňových soustav, ale jen jejich přiblížení se k sobě navzájem.

Daňová spolupráce je však všeobecně uznávaná a nezpochybňovaná potřeba, která i přispívá k řešení současných nastupujících problémů, například typu zdanění elektronických obchodů. (Široký, 2018)

## **1.2 Daňová konkurence**

Poplatníci se snaží snižovat daňové břemeno, což v mezinárodním kontextu znamená daňovou konkurenci mezi státy. Daňová konkurence představuje snahu přilákat do země daňové základy, tedy důchody, obraty firem, úroky a dividendy prostřednictvím výhodnějších daňových režimů.

Daňová konkurence vzniká tam, kde je možnost přesunutí základu daně do jiné země. Není tedy u všech daní stejně silná. Nejvíce jsou ohroženy výnosy daní z mobilnějších základů, například příjmy z finančního kapitálu právnických a fyzických osob (úroky,

dividendy) či zisky právnických osob. Konkurence se zatím příliš netýká zdanění pracovních příjmů nebo majetkových daní. (Kubátová, 2018)

Bývalý evropský komisař pro daně a celní unii klasifikuje daňovou konkurenci podle své povahy na:

- **pocitivou** – vyplývá z rozdílné úrovně celkového daňového zatížení obyvatelstva, která je výsledkem preferencí voličů, což připisují stupni zabezpečovaných veřejných statků, vzdělávacímu systému, infrastruktuře a výkonnosti veřejných institucí;
- **škodlivou** – zaměřuje se na přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu a vytváří tím podmínky pro zvýšení nezaměstnanosti;
- **spornou** – pohybuje se na rozhraní škodlivé a pocitivé, a hlavně se týká vlačnosti předávání daňových informací a případné prolomení bankovního tajemství. (Široký, 2018)

Názory na to, zda je daňová konkurence užitečná či škodlivá, jsou různé. Obecně konkurence zvyšuje celkovou efektivnost, protože konkurenční trh je nejefektivnějším způsobem alokace omezených zdrojů. Neplatí to tehdy, pokud tento trh z různých důvodů selhává. U daní trh skutečně nemůže zajistit efektivní alokaci, tedy alokaci daňových zdrojů mezi státy a poté alokaci veřejných výdajů umožněných daněmi, jelikož daně nejsou placeny dle tržního principu „něco za něco“. Převažuje daňový princip – princip platební schopnosti, který má za následek, že daňový poplatník nedostane za svou zaplacenou daň ekvivalentní protihodnotu, z toho důvodu pro něj není zajímavé platit v dané zemi daně, i když tam využívá veřejných služeb. (Kubátová, 2018)

Vančurová (2016) uvádí, že z pohledu daňového subjektu, tedy z mikroekonomického hlediska, má daňová konkurence světlé stránky. Přizpůsobovací procesy vedou ke snížení efektivní daňové sazby, nejčastěji nominální (zákonné) sazby daně u daní z příjmů. Další pozitivum připouští i Komise, například diferencovaná výše daňové kvóty v jednotlivých členských zemích EU. (Široký, 2018)

## **2 Harmonizace přímých daní v Evropské unii**

Strukturální harmonizace přímých daní se zpočátku jevila mnohem jednodušší než u daní nepřímých, jelikož ve všech členských státech s výjimkou Itálie byly odděleně uplatňovány daň z osobních příjmů a daň z příjmů korporací. Po zmapování možnosti harmonizace v této oblasti komise zjistila, že sice národní systémy přímého zdanění jsou ve struktuře velmi podobné, uvnitř však skrývají velké odlišnosti (např. v metodách konstrukce daňových základů, ve formách zdanění atd.). (Nerudová, 2017)

### **2.1 Harmonizace daně z příjmů právnických osob**

Evropská unie se kvůli výše uvedeným odlišnostem zaměřila na takové druhy přímých daní, u nichž je harmonizace nutnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu. Takovým typem daně je daň z příjmů korporací, neboť kapitál je vysoce mobilním faktorem (daňovým základem), který se může operativně pohybovat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Rozdíly ve zdanění korporací způsobují ekonomické deformace, jelikož ovlivňují podniky při rozhodování o umístění a financování investic. (Nerudová, 2015)

Szarowská (2008) poukazuje na to, že pro zahraniční investory je významný faktor kvalita a konkrétní podoba daňového prostředí ovlivňující volbu místa podnikání, jelikož daňové prostředí ovlivňuje nejen mzdové náklady korporace, ale také má vliv na velikost a rozdělování disponibilního zisku, výběr optimální finanční a majetkové struktury či další investování. Důležitým kritériem je dále administrativní složitost daní a jejich celkový počet v jednotlivých zemích.

Z tohoto důvodu je kladen důraz na sjednocení daní z příjmů korporací v Evropském společenství, aby nebylo možné ovlivňovat investice a byla zachována daňová neutralita. Evropská unie se snaží o harmonizaci daně z příjmů a zefektivnění výběru daní i omezení daňových úniků. K tomuto cíli využívá směrnice a nařízení. U směrnice je nutné jednomyslné schválení a zapracování do členských daňových řádů. Členské státy berou harmonizaci jako zásah do vlastní právní subjektivity, proto byla většina snah bez úspěchu. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

První pokusy o harmonizaci byly v 70. – 80. letech, kdy byl návrh na sjednocení daně z příjmů v rozsahu 45-55 %. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016) Evropská komise vzala tento svůj návrh zpět a také doporučila provést studii v této oblasti, která

by brala v úvahu perspektivy integrace, ale i výsledky daňových reforem, které proběhly v 80. letech. (Nerudová, 2017)

Evropská komise v roce 1990 ustavila tzv. Rudingův výbor, který měl za úkol nalézt odpověď na tyto otázky:

- způsobují bariéry na vnitřním trhu rozdílné systémy korporativního zdaňování,
- mohou být vzniklé bariéry odstraněny působením tržních sil či daňovou konkurencí nebo bude nutný umělý zásah,
- jaká opatření bude nutné přijmout v souvislosti s odstraněním bariér nebo s jejich zmírněním.

Bylo zjištěno, že v systémech korporativního zdanění v jednotlivých členských zemích jsou velké rozdíly nejen ve struktuře, ale i v daňových sazbách. Také bylo upozorováno, že tyto rozdíly skutečně ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací a vytvářejí deformace hospodářské soutěže. (Nerudová, 2015)

Na podkladě těchto výsledků byly stanoveny priority:

- odstranění takových předpisů členských zemí, které jsou důvodem vzniku bariér,
- stanovení postupů pro určení základů daně a stanovení minimálních sazeb daně,
- zabezpečení transparentnosti v oblasti podpory investic. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

Evropská komise v první etapě vypracovala návrh směrnice o minimální sazbě korporátní daně ve výši 30 % pro zisk zadržený i rozdělený. Ve druhé etapě byl nutný souhlas všech členských států s maximální sazbou ve výši 40 %. Bylo doporučeno, aby ze zisku byla vybrána pouze jedna daň, tedy daň z příjmů korporací, a byla zavedena alespoň základní jednotná pravidla pro konstrukci daňového základu. Dále Rudingův výbor doporučil sjednotit termín pro zaplacení daňové povinnosti. Členské státy tento návrh směrnice nepřijaly, jelikož se nechtěly vzdát svých zvyklostí a považovaly tento návrh za vměšování do vnitřních záležitostí. (Nerudová, 2017)

V 90. letech došlo v ekonomickém prostředí k významným změnám, na něž by měla pružně reagovat i daňová legislativa. Jednalo se hlavně o vlny mezinárodních fúzí a akvizicí či růst mobility faktorů. Tyto změny vedly Evropskou radu k vypracování analytické studie o zdaňování korporací, která se zaměřila hlavně na rozdíly



v efektivních sazbách korporativních daní a odlišnosti metod konstrukce základu daně na efektivní sazby. Také měla nalézt daňová ustanovení, která mohou na jednotném trhu brzdit přeshraniční ekonomické aktivity.

Studie ukázala, že v situaci, kdy existují rozdílné efektivní sazby daně, patří daňové zatížení k velmi významným faktorům, které ovlivňují rozhodování o umístování investic. Mezi další faktory investičního chování patří např. ekonomická infrastruktura, kvalifikovaná pracovní síla a další. Významnost těchto faktorů závisí na druhu investic, nicméně v prostředí ekonomické a měnové integrace, kde je kapitál plně mobilní, jsou na rozdíly v korporativním zdanění investice velmi citlivé. (Nerudová, 2015)

Na základě této analýzy byly sestaveny čtyři možné postupy harmonizace:

- zdanění v domácí zemi,
- společný konsolidovaný základ daně,
- evropská korporativní daň,
- povinný harmonizovaný základ daně. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

**Zdanění v domácí zemi** má za cíl pomoci malým a středním podnikům, jelikož náklady na dodržování daňových zákonů v jiném členském státě jsou pro ně výrazně a nepoměrně vyšší než pro velké společnosti. Tyto společnosti by svůj zdanitelný příjem (daňový základ) vypočítaly podle předpisů své domovské země (kde se nachází sídlo mateřské společnosti). Poté se zdanitelný příjem rozdělí mezi všechny členské státy, kde společnost podniká, v poměru dle výplatní listiny či obratu v jednotlivých zemích. Podíl bude zdaněn podle daňové sazby právnických osob v daném státě. V tomto případě se však nejedná o žádnou formu daňové harmonizace. (Szarowská, 2008) Evropská komise poskytla možnost zapojit se do pilotního projektu, ale nikdo se nepřihlásil. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

**Společný konsolidovaný základ daně (CCCTB<sup>4</sup>)** a jeho implementace se stává hlavním dlouhodobým cílem Evropské komise pro jejich tzv. „evropské aktivity.“ Tento jednotný základ daně přináší určité výhody pro korporace, například při jeho zavedení se efektivní sazba daně stane transparentnější, a tak implementací by měly být splněny podmínky pro nastolení spravedlivé daňové soutěže. Dále se sníží

---

<sup>4</sup> Common Consolidated Corporate Tax Base

vyvolané náklady zdanění společností, jelikož nebudou ve členských státech odlišné systémy zdanění a další.

Implementace systému CCCTB přináší i řadu nevýhod. Jsou-li vedle sebe dva odlišné daňové režimy, které mohou společnosti užívat, naskytuje se prostor pro spekulaci, daňové úniky a pro nejrůznější typy daňových arbitráží. (Nerudová, 2017)

**Evropská korporativní daň** je systém, který by zavedl jednotný konsolidovaný základ daně, ale pouze pro velké nadnárodní společnosti. Evropská korporativní daň by byla spravována Evropským společenstvím a měla by samozřejmě v rámci tohoto společenství jednotnou sazbu. (Nerudová, 2017)

**Povinný harmonizovaný základ daně** je zavedením jednotného harmonizovaného základu daně, který by se měl používat na veškeré podnikání, nikoliv pouze na právnické osoby nebo pouze na společnosti s tzv. přeshraniční působností. Jedná se o nahrazení existujících národních daňových zákonů a měly by mu podléhat i ti, kteří působí pouze na území jediného členského státu. (Szarowská, 2008) Tento systém eliminuje prostor pro spekulaci, daňové úniky a různé typy daňové arbitráže. Evropská komise i přes tyto výhody nezvolila tento systém za dlouhodobý cíl, jelikož se jedná o harmonizaci v plném slova smyslu, která odstraňuje velkou část národní daňové suverenity. (Nerudová, 2017)

V Evropských společenstvích je kromě rozdílů v systémech přímého zdaňování další problém, a to odlišné účetní systémy, které jinak definují hospodářský výsledek. (Nerudová, 2017) Na jedné straně existuje tzv. daňové účetnictví (např. v Německu nebo Rakousku), kde se hospodářský výsledek neliší od daňového základu. Na druhé straně, hlavně v anglosaských zemích, se k daňovému základu dojde až po mnoha různých úpravách účetně vypočítaného hospodářského výsledku a operacích. (Široký, 2018)

V této souvislosti nastává problém při strukturální harmonizaci, ale hlavně při harmonizaci sazeb. V případě zkoumání daňového zatížení s cílem nalézt jednotnou daňovou sazbu, není možné vycházet z nominálních daňových sazeb. Bylo nutné zjistit efektivní sazbu daně, která je již porovnatelná, jelikož zahrnuje veškeré další operace používané v jednotlivých členských státech k transformaci výsledku hospodaření na základ daně. (Nerudová, 2017)

V tomto období již Evropská komise neusiluje o harmonizaci daňových sazeb, ale pouze o sjednocení daňových základů, tedy o strukturální harmonizaci. Po sjednocení daňových základů, neodlišnosti nominálních a efektivních sazeb, mohou společnosti určit výši daňového zatížení. Nastává jednotné fungování trhu a může docházet i k samovolnému sjednocení daňových sazeb. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

## 2.2 Společný konsolidovaný základ daně (CCCTB)

Evropská komise již v roce 2004 vytvořila pracovní skupinu s cílem definovat společný konsolidovaný základ daně. (Nerudová, Daňová politika v Evropské unii, 2017) Princip CCCTB spočívá v tom, že příjmy společností provádějící aktivity v několika členských státech EU by se zdaňovaly stejnými celounijními pravidly pro určení daňového základu. Ten má být vymezen co možná neširěji, umožňovat co nejméně výjimek a zároveň má být jeho výpočet jednoduchý. Takto získaný základ daně by byl rozdělen mezi členské státy, kde působí společnost, v poměru, který si dle stanovených kritérií dohodnou. Určitá část daňového základu by byla podrobena národní sazbě korporátní daně. (Široký, 2018)

Důsledkem CCCTB by bylo to, že společnosti by měly prospěch ze systému s jedním ústředním správním místem, kde by mohly podávat své žádosti o vrácení daně. Dále by společnosti mohly konsolidovat všechny své zisky a ztráty, které v EU vznikly. Přitom by zůstala zachována pravomoc členských států stanovit si daň z příjmů právnických osob. (Verbeken & Rakić, 2020)

V roce 2008 byl návrh základních principů systému CCCTB téměř hotov a byl předložen k diskusi v širokých odborných kruzích. Veřejná diskuse poukázala na to, že existuje velké množství nejasností, které je nutné dopracovat či upřesnit definice a materiál byl vrácen k dodělání. Po změně komisaře pro daně se návrh směrnice stal prioritou a dochází k jeho zveřejnění v březnu 2011. (Nerudová, 2017)

Návrh směrnice pro společný konsolidovaný základ daně (CCCTB) zahrnuje dva systémy:

- **Společný korporátní základ daně (CCTB<sup>5</sup>),**

---

<sup>5</sup> Common Corporate Tax Base

- **Společný konsolidovaný korporátní základ daně (CCCTB).** (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

Návrh projektu z roku 2011 má řešit problém fiskálních ustanovení, která na jednotném trhu omezují růst. Jelikož neexistují společné daňové předpisy pro právnické osoby, má společné působení vnitrostátních daňových systémů často za následek nadměrné zdanění a dvojí zdanění, přičemž podniky mají velkou administrativní zátěž a vysoké náklady na dodržení daňových předpisů. Tento fakt odrazuje od investování v EU. CCCTB má být cestou k odstranění překážek pro dokončení jednotného trhu. (Široký, 2018)

Linhartová (2015) uvádí, že dalším cílem návrhu směrnice mohlo být zprůhlednění celého procesu odvádění daní a tím odstranit daňové úniky, jelikož nejednotnosti daňových systémů členských států využívají některé společnosti ke snížení daňové zátěže. Firmy přesouvají zisk do států, kde je zdanění pro ně příznivější.

Projekt CCCTB je považován za ambiciózní, jelikož musí řešit řadu problémových míst, a to: stanovení základního pravidla pro vymezení daňového základu, pravidla pro oceňování a odpisy, možné zahrnování dosažených ztrát či mechanismus včetně kritérií pro rozdělení základu daně mezi jednotlivé státy, kde nadnárodní společnost působí. (Široký, 2018)

Základ daně v návrhu směrnice se vypočítá odečtením osvobozených příjmů, odečitatelných výdajů a jiných odečitatelných položek od příjmů. (Široký, 2018) Příjmy byly definovány široce, obsahovaly peněžní i nepeněžní příjmy, a to nejen z podnikání, ale i plynoucí z nakládání s majetkem a právy, úroky, dividendy a jiné formy rozdělování zisku, licenční poplatky, podpory, dary, kompenzace a mimořádná plnění. Příjem je brán jako čistý, tedy bez DPH, a to samé platí u výdajů.

Příjmy osvobozené od daně byly dotace související s pořízením, výstavbou či zhodnocením dlouhodobých aktiv, výnosy ze zcizení aktiv, přijaté rozdělované zisky, výnosy ze zcizení akcií a příjmy stálé provozovny ve třetí zemi.

Za daňové výdaje byly považovány veškeré náklady na prodej a výdaje (bez DPH) související s podnikáním, udržením a zajištěním příjmů, včetně nákladů na vývoj a výzkum a nákladů vynaložených pro získání vlastního nebo dluhového kapitálu pro podnikání.

Mezi neodečitatelné výdaje například patřily rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu, 50 % nákladů na reprezentaci, převod nerozdělených zisků do rezerv, daň z příjmů právnických osob, úplatky, pokuty a penále. (Nerudová, 2017)

Při uplatňování ztrát se postupuje tak, že ztráta, která v účetním období vznikne daňovému poplatníkovi či stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta, může být v nadcházejícím zdaňovacím období odečtena, zároveň však snížení základů daně z důvodu ztrát z předcházejících zdaňovacích období nesmí vést k záporné hodnotě. Jako první jsou uplatňovány nejstarší ztráty.

Nejvíce řešeným problémem je rozdělení základu daně mezi jednotlivé členské státy. Návrh směrnice říká, že konsolidovaný základ daně se v každém zdaňovacím období rozdělí mezi členy skupiny dle vzorce pro rozdělení. Pro stanovení přiděleného podílu člena skupiny značeného jako „A“ je vzorec následovný:

podíl A =  $[1/3 \text{ podílu tržby A na celkových tržbách skupiny} + 1/3 \text{ (polovina objemu mezd A na celkovém počtu zaměstnanců skupiny)} + 1/3 \text{ podílu aktiv A na celkových aktivech skupiny}] * \text{ konsolidovaný základ daně.}$

**Faktor tržeb** zahrnuje celkové tržby člena skupiny v čitateli a celkové tržby skupiny ve jmenovateli. Jako tržby jsou brány výnosy z veškerého prodeje zboží a poskytování služeb po odečtení slev a vrácení zboží s vyloučením DPH, ostatních daní a cel. Osvobozené příjmy, úroky, dividendy, licenční poplatky a výnosy ze zcizení dlouhodobých aktiv nejsou součástí faktoru tržeb, nejde-li o příjmy získané v běžném obchodním styku nebo v rámci běžného podnikání. Prodej zboží a poskytování služeb ve skupině se nezahrnují.

**Faktor práce** zahrnuje jednu polovinu z celkového objemu mezd člena skupiny v čitateli a celkový objem mezd skupiny ve jmenovateli a druhou polovinu počet zaměstnanců člena skupiny v čitateli a počet zaměstnanců skupiny ve jmenovateli. Počet zaměstnanců je zjišťován na konci zdaňovacího období.

**Faktor aktiv** zahrnuje průměrnou hodnotu všech dlouhodobých hmotných aktiv, kterou vlastní, má pronajatou nebo má pořízenou na leasing člen skupiny, v čitateli, a průměrnou hodnotu všech dlouhodobých hmotných aktiv, kterou vlastní, má pronajatou nebo má pořízenou na leasing celá skupina, ve jmenovateli. Po vstupu daňového poplatníka do stávající nebo nové skupiny je součástí jeho faktoru aktiv po dobu pěti let i celková suma nákladů, které daňový poplatník vynaložil na

výzkum, vývoj, marketing a reklamu během šesti let před jeho vstupem do skupiny. (Široký, 2018)

Správa daně projektu CCCTB měla být vyřešena zavedením centrální databáze, do které se měla ukládat konsolidovaná daňová přiznání a podpůrné dokumenty podané hlavním daňovým poplatníkem. Tato databáze měla být zpřístupněna všem příslušným orgánům. (Nerudová, 2017)

Členské státy se nedohodly na přijetí popsané směrnice z roku 2011. (Široký, 2018). V roce 2015 byl sestaven akční plán korporátního zdanění a došlo k opakovanému projednání CCCTB a CCTB s prvkem zápočtu ztrát. Návrh směrnice, který byl vytvořen v rámci akčního plánu, stanovil povinnou účast pro všechny daňové subjekty. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

V roce 2016 je navržena další směrnice, která upravuje CCCTB a CCTB. Tato směrnice je reakcí na tzv. daňové plánování, které díky existenci 27 rozdílných daňových systémů umožňuje nadnárodním podnikům krátiť daně. Směrnice nařizuje povinnou účast subjektům, které mají roční obrat vyšší než 750 mil. EUR. (Rybová, Mráčková, & Obertíková, 2016)

Faranecová a další (2017) se ve svém článku zabývají problematikou CCCTB a srovnávají výhody a nevýhody daňové harmonizace pro podniky na Slovensku. Dle jejich názoru by bylo vhodné zachovat nejvyšší stupeň daňové konkurence mezi členskými státy. Přijetí CCCTB by mělo být znovu zváženo, jelikož představuje zásadní hrozbu pro konkurenceschopnost vnitřního trhu EU. Pokud CCCTB bude schváleno, má Evropská komise zajistit, aby jeho přijetí bylo dobrovolné. Zastánci daňové harmonizace by měli zvýšit konkurenceschopnost svých daňových systémů, což by stimulovalo jejich hospodářský růst.

V roce 2018 předložila Komise návrhy dvou směrnic Rady, které se snaží o spravedlivé zdanění společností nabízejících digitální služby. Dále také EU usiluje o globální řešení v oblasti zdanění digitální ekonomiky. V roce 2019 se výkonná místopředsedkyně Komise zavázala předložit návrh EU, který se týká zdanění digitální ekonomiky, nebude-li do konce roku 2020 dosaženo celosvětové dohody. (Verbeken & Rakić, 2020)

## 2.3 Akční plán k erozi základu daně a převodu zisků (BEPS)

Účinek prohlubující se globalizace na jednotný vnitřní trh se projevil na přelomu tisíciletí hlavně ve snaze o zamezení dvojího zdanění. Nicméně v posledních deseti letech se státy o zamezení dvojího nezdanění snaží.

Nadnárodní společnosti působící ve více zemích čím dál tím více využívají praktiky, aby minimalizovaly daňovou povinnost prostřednictvím narušování daňových základů a přesouvání zisku do jiných zemí. Tento systém připravuje státy o peníze tím, že společnosti platí daně v zemi s nízkým daňovým zatížením, deformuje finanční a reálné investice, zvyšuje nepřímé daně při potřebě příjmů veřejných rozpočtů a výpadků výnosů korporátních daní. Dalším důsledkem je narušení daňové morálky jiných subjektů, hlavně malých a středních podniků, kteří nemají možnost provádět tyto negativní aktivity. (Široký, 2018)

Před přijetím níže uvedených opatření se jednalo o „legální“ daňové praktiky vyplývající z existence tzv. daňových rájů. Takto byly OECD v roce 1998 označeny země, kde nejsou uvalovány žádné nebo pouze symbolické paušální daně, kde je nedostatek transparentnosti (povinnost vést účetnictví, vymahatelnost práva) a kde je prakticky zamezen přístup k informacím o plátcích a poplatnících daní. (Široký, 2018) OECD vytvořila v roce 2000 seznam nespolupracujících jurisdikcí, které formálně naplňovaly kritéria daňových rájů. V následujících letech 31 jurisdikcí slíbilo implementaci standardů OECD, které se týkaly transparency a mezinárodní výměny informací. V průběhu let se přidaly zbylé jurisdikce a poslední byla z uvedeného seznamu vymazána v roce 2009. V současnosti je termín „daňový ráj“ nahrazen „preferenčním daňovým režimem“ a existují nové seznamy těchto režimů. (Ječmínek, Moravec, & Kukulová, 2020)

Z výše uvedených důvodů se na půdě OECD uskutečnila iniciativa revize mezinárodních aspektů zdanění a v květnu 2013, při setkání Rady OECD na ministerské úrovni, bylo deklarováno o erozi daňových základů a převodu zisků uloženo OECD, aby podala návrhy na:

- instrumenty, které neutralizují efekty plynoucí z užívání hybridních entit,
- vylepšení pravidel pro převodní ceny, které by se více zaměřovaly na specifické problémy produkující v současnosti „nechtěné“ efekty,

- nová řešení v rámci zdaňování digitálního zboží a služeb,
- efektivnější pravidla pro zabraňování daňových úniků,
- pravidla pro nakládání s vnitroskupinovými finančními transakcemi,
- řešení pro efektivnější kontrolu škodlivých daňových režimů. (Nerudová, 2017)

V červenci 2013 vznikl na půdě OECD Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků (BEPS). Prakticky se jedná o výsledek snahy států zamezit přesouvání daňových základů a samotných daní, přesouvat mobilní příjmy bez přesunu skutečných aktivit. Obsahem Akčního plánu BEPS je 15 konkrétních akcí.

I když BEPS je v souladu s právem souhrn doporučení, který vzniká v OECD, Komise přináší vlastní iniciativu a některé z akcí BEPS realizuje formou přijetí nové evropské legislativy. Implementaci akce 13 projektu BEPS prezentuje Směrnice Rady 2016/881 („**DAC 4**“). Směrnice upravuje postup v případě, kdy se budou informace požadovat za celou skupinu po dceřiné společnosti sídlící v EU, jelikož s jurisdikcí sídla matky výměna zpráv neprobíhá. Dále upravuje obecnou povinnost členského státu zavádět vlastní sankce v případě porušení povinností uložených touto úpravou.

Některé články směrnice Rady 2016/1164 („**ATAD**“) jsou také implementacemi akcí projektu BEPS. Nejzásadnějšími opatřeními plynoucími z ATAD jsou omezení daňové uznatelnosti výpůjčních nákladů, uznatelných pouze do výše 30 % EBITDA<sup>6</sup>, zavedení pravidla zdanění při odchodu ze země, pravidla pro ovládané zahraniční společnosti, stanovení pravidel proti hybridním nesouladům a stanovení obecného pravidla proti zneužívání. Tři z uvedených oblastí plynou z doporučení OECD, zbylé dvě souvisí s projektem CCCTB. (Široký, 2018)

## 2.4 Směrnice k přímým daním

U přímých daní je jako základní směrnice považovaná **směrnice č. 77/799/EEC** o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států. Směrnice upravovala výměnu informací, spolupráci při zajišťování, vyšetřování a přítomnosti úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu kvůli kontrole aktivit nadnárodních společností. Tato směrnice byla doplněna **směrnici č. 2004/56/EC**,

<sup>6</sup> Hrubý provozní zisk, tj. zisk před odečtením úroků, daní a odpisů.



která vytváří možnost provádět souběžné daňové kontroly a **směrnicí č. 2004/106/EC** vymezující oblasti, kde si příslušné orgány poskytují údaje ohledně daní.

Významná změna přišla s přijetím **směrnice č. 2011/16/EU**, která nahradila původní směrnice a přinesla nová pravidla a postupy ve spolupráci členských států v oblasti výměny informací. Zavedla také tzv. povinnou automatickou výměnu informací. Dále uložila kompetentním orgánům povinnost sdílet informace o následujících příjmech a majetku rezidentů členských států:

- příjmy ze zaměstnání,
- odměny ředitelů,
- produkty životního pojištění,
- důchody,
- vlastnictví nemovitostí a příjmy z nemovitostí. (Nerudová, 2017)

V roce 2014 došlo k přijetí **směrnice č. 2014/107/EU**, která přinesla rozšíření automatické výměny informací mezi daňovými správami členských zemí a řeší problém daňových úniků. Rok 2015 přináší návrh rozšířit automatickou výměnu informací na přeshraniční daňová rozhodnutí a závazná posouzení, tuto výměnu lze nalézt ve **směrnici EU č. 2015/2376**.

Další rozšíření výměny informací přinesla **směrnice EU č. 2016/881**. (Nerudová, 2017) Cílem novely směrnice je opět předcházet agresivnímu daňovému plánování a škodlivé daňové soutěži, které se v poslední době věnuje pozornost. Změna přichází s povinností podávání zpráv pro skupiny nadnárodních podniků s konsolidovaným obrátem rovnajícím se nebo vyšším než 750 mil. EUR. (MFČR, Sekundární předpisy EU, 2019) Zpráva obsahuje informace za každou jurisdikci, ve které má nadnárodní skupina aktivity, v členění:

- výnosy,
- zisk před zdaněním,
- zaplacená daň z příjmů,
- počet zaměstnanců,

- kapitál,
- nerozdělený zisk,
- hmotná aktiva. (Nerudová, 2017)

V roce 1990 byly přijaty další dvě významné směrnice, které se týkají korporativního zdanění. Obě jsou platné od roku 1993. U obou proběhla kodifikace a jsou považovány za dvě základní směrnice v oblasti harmonizace přímého zdanění. (Nerudová, 2017)  
Jedná se o:

1. **směrnici 2009/133/ES (směrnice o fúzích)**, což je kodifikované znění původní směrnice 90/434/EHS a její novelizace provedená směrnicí 2005/19/ES;
2. **směrnici 2011/96/EU (směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností)**, což je přepracovaná směrnice 90/435/EHS s novelizací provedou směrnicemi 2003/123/ES a 2006/98/ES. (Široký, 2018)

#### **2.4.1 Směrnice o fúzích**

Původní směrnice 90/434/EHS upravuje v rámci EU odklad daňové povinnosti, která plyne z kapitálových výnosů při fúzi, při rozdělení společnosti, při převodu aktiv a výměně akcií přes státní hranice. Základní myšlenka spočívá v tom, aby se zdanění takto vzniklých vnitřních rezerv společností odložilo až do doby jejich realizace. (Kubátová, 2018)

Směrnice o fúzích se změnila směrnicí 2005/19/ES, která zejména přinesla možnost zavedení nových právních forem společností, jedná se o evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Dále umožnila přemísťovat sídla těchto jmenovaných typů společností bez možných daňových zvýhodnění. Směrnice také zaručila odstranění daňových překážek při transformaci pobočky firmy na dceřinou společnost a přinesla nový institut tzv. split-off (částečné rozdělení), což dovoluje společností převést pobočku do již existující či nově založené sesterské společnosti. (Široký, 2018)

V roce 2009 se vydalo kodifikované znění směrnice 2009/133/ES (směrnice o fúzích v kodifikovaném znění) obsahující text původní směrnice a její podstatnou, výše zmíněnou novelizaci provedenou v roce 2005. (Nerudová, 2017)

## 2.4.2 Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

Směrnice č.90/435/EHS má za cíl snížit rozdíly v daňových zákonech upravující zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku, a skupin společností, které působí v rámci EU. Podle právní formy se vztahuje na společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a komanditní společnosti. Cíle směrnice jsou:

- zaručit, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy dceřiné společnosti sídlící v jiném členském státě, nebo pokud mateřské společnosti zdaní příjmy od dceřiné společnosti, umožní současně mateřské společnosti odečíst od základu daně daň z příjmů, kterou platí dceřiná společnost v jiné členské zemi;
- vyloučit po zdanění dceřiné společnosti rozdělení zisku ze srážkové daně. (Kubátová, 2018)

Tato směrnice prošla významnou novelizací uskutečněnou směrnicí 2003/123/ES. Kromě zavedení statutů evropské společnosti a evropské družstevní společnosti do směrnice, přinesla rozšíření i na rozdělování zisků získaných stálou provozovnou a rozdělování zisků firem stálým provozovnám nacházející se v jiném členském státě než mateřská nebo dceřiná společnost. (Široký, 2018)

Směrnice dále ustanovuje postupné snižování velikosti podílu, který identifikuje mateřské společnosti, z 25 % na:

- 20 % od 1. 1. 2005,
- 15 % od 1. 1. 2007,
- 10 % od 1. 1. 2009. (Nerudová, 2017)

S přistoupením Bulharska a Rumunska do EU byla přijata směrnice č. 2006/98/ES upravující výše zmíněnou směrnicí tím, že doplnila seznamy společností, na které se směrnice vztahují, o typy společností používané v Bulharsku a Rumunsku.

V roce 2011 vyšlo kodifikované znění směrnice 2011/96/EU (směrnice o mateřských a dceřiných společnostech v kodifikovaném znění, které obsahuje text původní směrnice a její výše uvedenou novelizaci v letech 2003 a 2006. (Nerudová, 2017)

Směrnice znemožňuje zdaňovat zisk vyplacený dceřinou společností se sídlem v jedné členské zemi mateřské společnosti, se sídlem v jiné členské zemi srážkovou daní

ustanovením o osvobození od této daně. Ustanovení však nezakazuje členským zemím využívat své vnitrostátní předpisy, které umožňují v případě, kdy nastanou určité podmínky, tento zisk zdaňovat. (Široký, 2018)

## **2.5 Role Soudního dvora Evropské unie v oblasti daňové harmonizace**

V předchozím textu bylo zmíněno, že vedle směrnic a nařízení hrají důležitou roli rozsudky Soudního dvora Evropské unie (SDEU). Judikatura SDEU je forma negativní harmonizace, to znamená, že členské státy jsou nuceny dělat opatření v národních daňových systémech nikoliv pomocí směrnic nebo nařízení, ale na základě judikatury.

Negativní harmonizace není nástroj k dosažení harmonizace, jelikož nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Nicméně by mohla být účinným alternativním nástrojem pro dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu, neboť nutí členské státy z národních daňových systémů odstraňovat taková ustanovení, která nejsou v souladu se základními principy uvedených v základajících smlouvách. (Nerudová, 2017)

Podle Širokého (2018) SDEU slouží zejména pro výklad komunitárního (unijního) práva, má odpovědnost za aplikaci práva a kontroluje legitimitu rozhodování Rady a Komise. SDEU slouží pro členské státy, ale podání mohou také vznášet právnické či fyzické osoby kvůli rozhodnutím v souvislosti s komunitárním právem.

Spory fyzických a právnických osob mezi sebou, to znamená v rámci tzv. horizontální úrovně, a spory těchto osob s členskými státy na vertikální úrovni patří do kompetence soudů členských států. Soudní dvůr poskytuje u těchto sporů národním soudům na jejich žádost pouze výklad v těch částech, které se týkají evropského práva, aby tím zabezpečil jednotnou aplikaci evropského právního řádu. Vedení soudních sporů, průběh, délku a následné přijetí a vykonání rozsudku je pouze v pravomoci soudů na úrovni členských států. (Fiala, Krutílek, & Pitrová, 2018)

Kromě samotného SDEU existuje na základě Jednotného evropského aktu Soud prvního stupně, aby snížil přetíženost SDEU. Lisabonskou smlouvou byl Soud prvního stupně přejmenován na Tribunál. V případech v oblasti daňové harmonizace však rozhoduje jen SDEU.

Jednotlivé druhy řízení probíhané u SDEU lze rozdělit na:

- přímé žaloby,

- předběžné otázky.

**Přímé žaloby** zveřejněné po přijetí formou sdělení v Úředním věstníku EU, mohou mít charakter žaloby pro nesplnění povinnosti (nejčastěji je podána žaloba Komisí proti členskému státu kvůli porušení unijního práva nebo neimplementaci směrnice), žaloby pro neplatnost (zejména žaloba členského státu domáhající se zrušení aktu sekundárního práva) a žaloby pro nečinnost (umožňuje žalobu SDEU kvůli nečinnosti orgánů EU). (Široký, 2018)

**Předběžné otázky** se týkají výkladu, platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie. Pokud vznikne tato otázka před soudem členského státu, může soud požádat Evropský soudní dvůr o rozhodnutí o této otázce. Vznikne-li však otázka před soudem členského státu, kde není možné rozhodnutí napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, musí se soud obrátit na SDEU.

Mezi nejčastější případy v oblasti přímého zdanění, které jsou před SDEU řešeny, patří:

- zdaňování „přeshraničních“ pracovníků,
- zdaňování dividend,
- aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění,
- aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech. (Nerudová, 2017)

### **3 Metodika shlukové analýzy určení podobnosti členských států**

Hlavním cílem praktické části této práce je určit na základě ukazatelů, které jsou spojovány s daní z příjmu právnických osob, podobnosti mezi členskými státy Evropské unie a pomocí nich je rozčlenit do skupin.

Analýza je provedena za roky 2004 a 2019 u 28 států Evropské unie. Rok 2004 byl významný, jelikož došlo k rozšíření Evropské unie o dalších deset zemí. K porovnání byly vybrány nejaktuálnější dostupné údaje za rok 2019. Data jsou získána z Eurostatu, což je statistický úřad Evropské unie poskytující statistické údaje na úrovni Evropské unie. Pomocí těchto údajů je možné srovnání jednotlivých regionů a členských států.

K vytvoření shlukové analýzy byly zvoleny tři ukazatele, podle nichž jsou jednotlivé členské státy přiřazovány do konkrétních shluků. Jsou vhodné pro mezinárodní porovnání, jelikož státy využívají podobnou metodiku sběru dat. Prvním ukazatelem je procentní podíl daně k hrubému domácímu produktu. Tento ukazatel je nejvíce využíván k mezinárodnímu i časovému srovnání, jelikož jeho výše nezávisí na velikosti ekonomiky či na výši inflace. Druhý ukazatel je procentní podíl daně k celkovému zdanění, který vyjadřuje význam jednotlivých typů daní. Posledním ukazatelem je absolutní objem příjmů z daně na obyvatele vyjádřený v EUR. Tento ukazatel je vypočítán jako podíl celkových příjmů z této daně k celkovému počtu obyvatel daného státu.

Shluková analýza je v této práci provedena v programu STATISTICA. Pro shlukování je použita euklidovská vzdálenost a Wardova metoda, obě tyto metody včetně shlukové analýzy jsou popsány níže. Veškeré grafy použité v této práci jsou provedeny pomocí programu MS Excel. Vyhodnocení výsledků shlukové analýzy spočívá v určení shluků na základě podobnosti jednotlivých členských států. Odlišnosti mezi shluky jsou vyjadřovány pomocí statistických charakteristik uvedených níže, geografické polohy států a zda se jedná o nové či původní státy EU. Důvody podobnosti vybraných ukazatelů jsou vysvětlovány prostřednictvím vlivu sazeb korporátní daně a životní úrovně obyvatelstva.

## 3.1 Shluková analýza

Shluková analýza (Cluster analysis, CLU) je zařazena mezi metody, které se zabývají vyšetřováním podobnosti vícerozměrných objektů (tj. objektů, u kterých je změřeno větší množství proměnných) a jejich klasifikací do tříd neboli shluků. Používá se hlavně v případech, kde objekty projevují přirozenou tendenci se seskupovat. (Meloun, Militký, & Hill, 2005)

Pomocí metody shlukové analýzy lze soubor objektů rozdělit do několika skupin (shluků) tak, aby si byly objekty uvnitř shluku co nejvíce podobné a s objekty z ostatních shluků si byly podobné co nejméně. Podobnost (vzdálenost) lze hodnotit z hlediska více vlastností objektů (vícekriteriální, vícerozměrné hodnocení). Vlastnosti určují proměnné vyjádřené v různých měřicích jednotkách, nežádoucí vliv těchto jednotek je odstraněn přepočtem na normované míry (např. dělením příslušným průměrem nebo směrodatnou odchylkou). (Synek, Kopkáně, & Kubálková, 2009)

### 3.1.1 Metody shlukové analýzy

Ke shlukování se využívají postupy hierarchického shlukování a nehierarchického shlukování. Hierarchické se navíc dělí na aglomerační shlukování a divizní shlukování. U aglomeračního shlukování jsou jednotlivé objekty spojovány do malých shluků, poté do větších, až je získán jeden velký shluk. U divizního shlukování je postup obrácený, jediný shluk z množiny všech objektů je postupně rozdělen na systém shluků až jsou získány jednotlivé objekty.

Při nehierarchickém shlukování uživatel dle svých znalostí určí, jaké objekty mají tvořit zárodky nově vytvořených shluků a poté jsou objekty rozděleny do shluků podle jejich eukleidovské vzdálenosti od těchto typických objektů. (Meloun, Militký, & Hill, 2005)

V této práci bude využita **hierarchická aglomerativní metoda** shlukování.

K hodnocení podobnosti (resp. nepodobnosti) objektů jsou nejvíce využívány míry vzdáleností, například eukleidovská, Hammingova nebo Čebyševova.

Tato práce bude používat **euklidovskou vzdálenost**, která je definována vztahem:

$$d_E(X_i, X_j) = \sqrt{\sum_{k=1}^p (X_{ik} - X_{jk})^2}$$

kde

$X_{ik}$  je hodnota k-té proměnné u i-tého objektu,

$X_{jk}$  je hodnota k-té proměnné u j-tého objektu.

Klímek (2008) uvádí jako výhodu této míry výpočetní jednoduchost, ale také poukazuje na její nedostatky. Nedostatkem je předpoklad nekorelovanosti proměnných, který je v praxi obtížné splnit. Dále je značně závislá na měřítku proměnných, tedy je vhodné mít proměnné v normovaném tvaru, tj. bezrozměrná čísla.

Mezi metody metriky shlukování patří **Wardova metoda**, která bude aplikována v této práci. Principem je minimalizace různorodosti shluků podle kritéria minima přírůstku vnitroskupinového součtu čtverců odchylek objektů od těžiště shluků. Pro všechny dvojice odchylek je spočítán přírůstek součtu čtverců odchylek, který vznikl jejich sloučením a poté se spojí ty shluky, kterým odpovídá minimální hodnota tohoto přírůstku. (Meloun, Militký, & Hill, 2005)

Grafickým znázorněním postupu shlukování je **dendrogram**. V tomto grafu jsou na svislé ose vyznačeny vzdálenosti mezi objekty a na vodorovné ose jsou seřazeny jednotlivé objekty podle postupného spojení do shluků. Je-li proveden řez v dendrogramu v určité vzdálenosti od vodorovné osy, je získán určitý počet shluků. Čím větší je vzdálenost od vodorovné osy, tím menší počet shluků je získán. (Synek, Kopkáně, & Kubálková, 2009) V této práci je použita horizontální struktura dendrogramu, kde na svislé ose jsou seskupené shlukované státy a na vodorovné ose vzdálenosti mezi objekty.

### 3.2 Statistické charakteristiky

V praktické části práce jsou použity pro vysvětlení odlišností mezi jednotlivými shluky následující ukazatelé.

**Aritmetický průměr** ( $\bar{x}$ ) patří mezi nejznámější a nejpoužívanější typ průměru. Pro výpočet není nutné předběžné uspořádání hodnot. Používá se tehdy, kdy má nějaký informační smysl součet hodnot. Pro zjištění hodnoty  $x_1, x_2, \dots, x_n$  z n-členného statistického souboru je vypočítán podle vzorce (Souček, 2006):

$$\bar{x} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i$$



kde:

$n$  je celkový počet států Evropské unie,

$x_i$  je hodnota statistického znaku.

**Směrodatná odchylka ( $s$ )** společně s rozptylem měří variabilitu empirických hodnot okolo jejich střední hodnoty (aritmetického průměru). Rozptyl znamená průměrnou čtvercovou odchylku veličiny od střední hodnoty. Směrodatná odchylka se vypočítá jako druhá odmocnina z rozptylu a je lépe interpretovatelná než hodnota rozptylu. V této práci je vypočítána výběrová směrodatná odchylka podle vzorce (Finance v praxi, 2017):

$$s = \sqrt{s^2} = \sqrt{\frac{1}{n-1} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}$$

kde:

$s^2$  je výběrový rozptyl,

$n$  je celkový počet členských států EU,

$x_i$  je hodnota statistického znaku,

$\bar{x}$  je aritmetický průměr.

**Variační koeficient ( $V_x$ )** se používá při srovnávání variability více souborů u rozdílných měrných jednotek a rozdílné úrovně hodnot v souboru. Řadí se mezi relativní míry variability, jelikož nevyjadřuje variabilitu v původních měrných jednotkách, ale pomocí poměru směrodatné odchylky a průměru. Nejvíce je tento poměr interpretován v procentech, což vyjadřuje z kolika procent se v průměru odchylují jednotlivé hodnoty od aritmetického průměru. Výpočet je dle vzorce (Souček, 2006):

$$V_x = \frac{s_x}{\bar{x}}$$

kde:

$s_x$  je směrodatná odchylka,

$\bar{x}$  je aritmetický průměr.

**Variační rozpětí ( $R$ )** patří mezi rychlé, jednoduché, ale pouze orientační charakteristiky variability založené na informaci o maximální a minimální hodnotě v souboru. Při využití je nutné brát v potaz, že hodnoty minima a maxima v souboru mohou být nahodilé extrémny a tím nepřiměřeně zvětší představu o míře variability ve zkoumaném souboru. Variační rozpětí je zjištěno podle vzorce (Souček, 2006):

$$R = x_{max} - x_{min}$$

kde:

$x_{max}$  je maximální hodnota v souboru,

$x_{min}$  je minimální hodnota v souboru.

## **4 Vybrané ukazatele zdanění příjmů právnických osob ve státech EU**

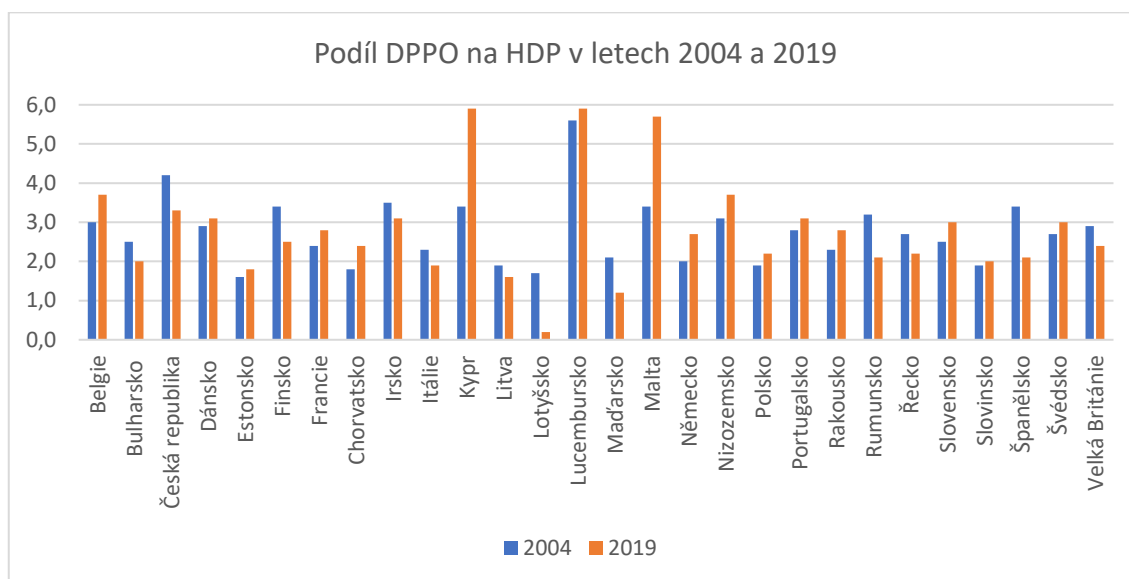
### **4.1 Podíl daní z příjmů právnických osob na HDP**

Nejznámější a nejvíce využívaný ukazatel daňového zatížení obyvatelstva se nazývá daňová kvóta. Jedná se o poměr daňového inkasa veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu (HDP) v běžných cenách. HDP je souhrn všech zboží a služeb vyrobených v daném roce v ekonomice. Při souhrnné daňové kvótě se v čitateli použije součet všech daňových příjmů veřejných rozpočtů. (Široký, 2018)

V rámci EU se struktura zdanění mění v jednotlivých letech a členské státy se značí její určitou rozdílností. V roce 2019 byl průměrný podíl daňových příjmů v zemích EU (EU-28) na HDP 40,2 %, z něhož tvořily největší část nepřímé daně (13,6 %), následovaly sociální příspěvky (13,3 %) a poté přímé daně (13,1 %). U přímých daní měly výrazně vyšší podíl daně z příjmů fyzických osob než právnických. (Eurostat, Taxation in 2019, 2020)

Pro srovnání se v této práci použije dílčí daňová kvóta pro korporátní daň neboli podíl daně z příjmů právnických osob na HDP. Ukazatel podílu daně z příjmů právnických osob na HDP vyjadřuje, kolik procent z HDP připadá na daň z příjmu právnických osob. Tento ukazatel je jednak závislý na velikosti daňových příjmů, ale také na hodnotě HDP. Následující graf porovnává tento podíl v jednotlivých zemích EU v roce 2004 a 2019.

**Graf 1 Podíl DPPO na HDP v letech 2004 a 2019 v % <sup>(1)</sup>**



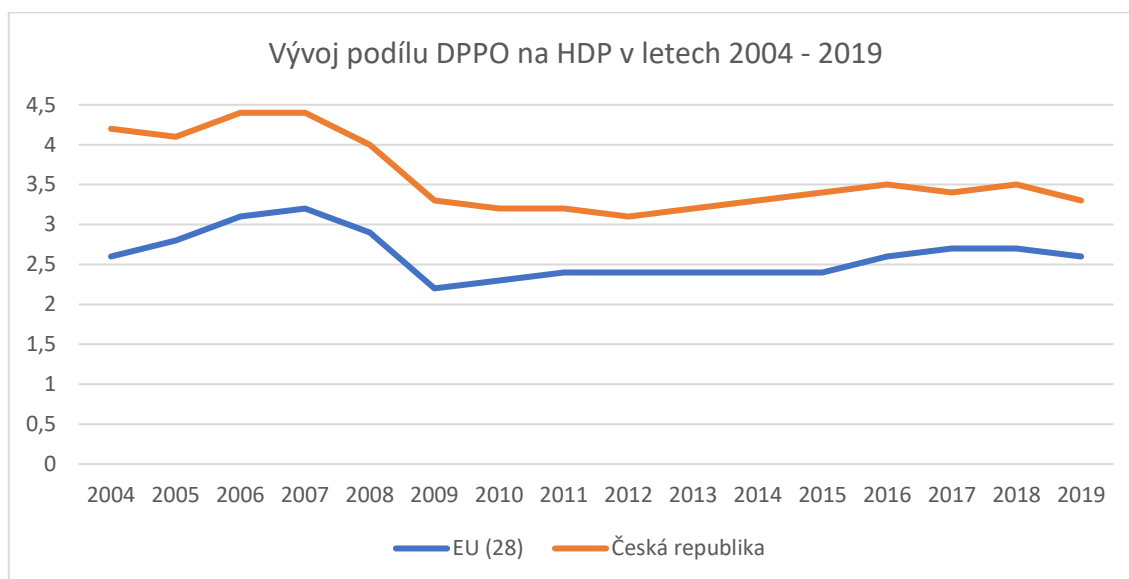
<sup>(1)</sup> Share of corporate income tax as percentage of GDP in years 2004 and 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Nejvyšší podíl daně z příjmů právnických osob na HDP v roce 2004 mělo Lucembursko (5,6 %) a naopak minimální hodnotu zaznamenalo Estonsko (1,6 %). V roce 2019 mělo stále nejvyšší hodnotu Lucembursko (5,9 %), k němuž se přidal se stejnou hodnotou Kypr. Nejnižší podíl v tomto roce mělo Lotyšsko (0,2 %). Průměrný podíl všech členských států byl v roce 2004 i v roce 2019 2,6 %.

Při porovnání těchto dvou let je vidět, že se podíl zvýšil u šestnácti států EU, z nichž nejvýraznější nárůst měl Kypr (z 3,4 % na 5,9 %) a Malta (z 3,4 % na 5,7 %). Naopak největší pokles mělo Lotyšsko (z 1,7 % na 0,2 %) a Španělsko (z 3,4 % na 2,1 %).

Vývoj podílu DPPO v poměru k HDP v České republice měl rostoucí i klesající charakter. Do roku 2007 podíl spíše rostl a ČR patřila mezi země v nejvyšším podílem DPPO k HDP. V letech 2008-2009 došlo k výraznějšímu poklesu, a to z důvodu hospodářské recese. Od roku 2009 pokračoval mírnější pokles až do roku 2012, kdy došlo opět k nárůstu a od té doby je vývoj poměrně stabilní okolo 3,5 %. Při porovnání s průměrnou hodnotou zemí EU, tak Česká republika dosahovala dlouhodobě vyššího podílu na HDP. Průběh obou křivek je podobný do roku 2009, kdy křivka EU měla rostoucí charakter, tedy opačný směr oproti ČR. Od té doby průměrný podíl DPPO v EU neklesal, a naopak docházelo k mírnému nárůstu.

**Graf 2 Vývoj podílu DPPO na HDP v letech 2004 - 2019 v % <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Development of the share of corporate income tax as percentage of GDP in years 2004 - 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

## 4.2 Podíl daní z příjmů právnických osob na celkovém zdanění

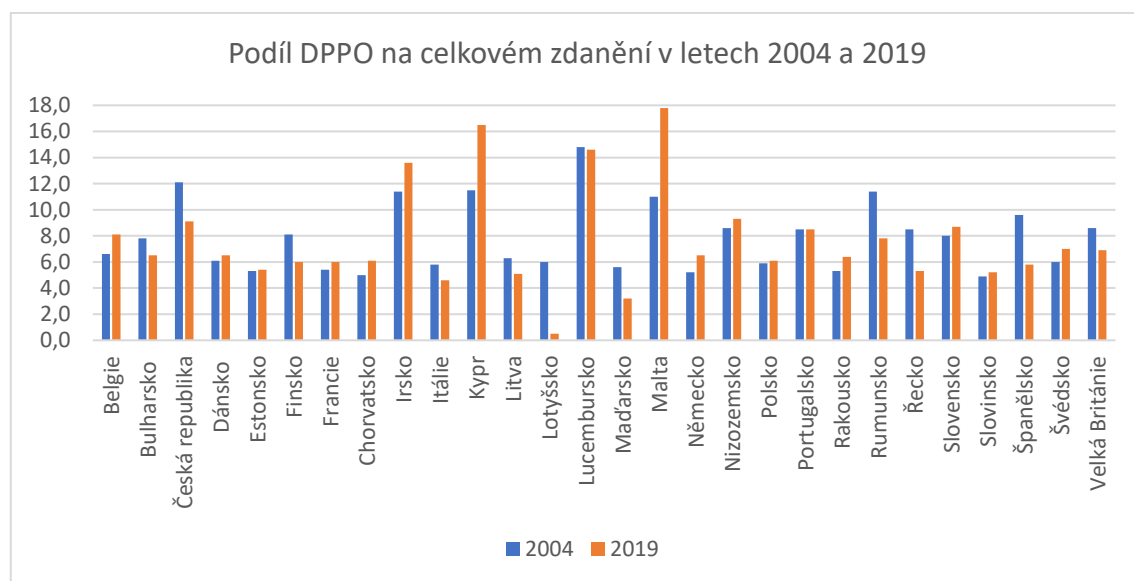
Jednotlivé země se liší z hlediska druhů daní, které tvoří daňovou kvótu, jejich struktura se nazývá daňový mix. Daňový mix je závislý na tradici a na daňové politice států. Důchodové daně jsou většinou vysoké ve vyspělých zemích s dobrou daňovou morálkou. Zároveň bývají často tyto země anglosaské, kde je tradice ve zdaňování důchodů. Vysoké nepřímé daně ze spotřeby jsou v zemích, kde nevynikají přímé daně z důvodu nízkých důchodů a existence špatné daňové morálky. Vysoké příspěvky na sociální zabezpečení značí, že vláda klade důraz na sociální zabezpečení prostřednictvím povinného pojištění, například v těchto zemích není bezplatná zdravotní péče. Také to může znamenat úsilí vlády přesunout břemeno daní na daně s nižšími úniky, protože většina příspěvků je vybírána jako daně ze mzdy strhávané u zdroje. (Kubátová, 2018)

Podíl daní z příjmů právnických osob na celkovém zdanění neboli na daňových mixech vyjadřuje, kolik procent z celkového zdanění připadá na daň z příjmu právnických osob. Graf 3 porovnává tento ukazatel v jednotlivých zemích EU v letech 2004 a 2019. Nejvyšší podíl daně z příjmu právnických osob na celkovém zdanění v roce 2004 mělo Lucembursko (14,8 %), následuje Česká republika (12,1 %) a poté Kypr (11,5 %). V roce 2019 zaznamenala nejvyšší podíl Malta (17,8 %), dále Kypr (16,5 %) a Lucembursko (14,6 %), u kterého v podstatě nedošlo k žádné změně hodnoty. Nejnižší

podíl mělo Slovinsko (4,9 %), Chorvatsko (5,0 %) a Německo (5,2 %) v roce 2004. V roce 2019 to bylo Lotyšsko (0,5 %), Maďarsko (3,2 %) a Itálie (4,6 %). Průměrný podíl všech sledovaných států v roce 2004 činil 6,7 % a 6,5 % v roce 2019.

Podíl DPPO na celkovém zdanění se zvýšil jako v předchozím případě u šestnácti států. Největší zvýšení za sledované roky vykazala Malta (z 11 % na 17,8 %), Kypr (z 11,5 % na 16,5 %) a Irsko (z 11,4 % na 13,6 %). K největšímu snížení došlo u Lotyšska (z 6,0 % na 0,5 %), Španělska (z 9,6 % na 5,8 %) a Rumunska (z 11,4 % na 7,8 %).

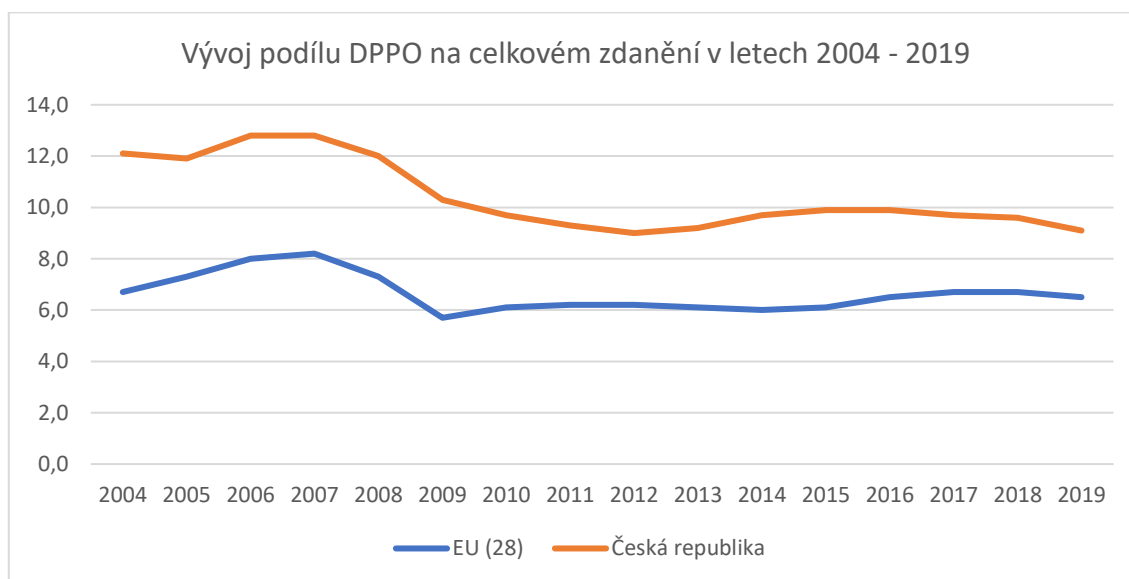
**Graf 3 Podíl DPPO na celkovém zdanění v letech 2004 a 2019 v % <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Share of corporate income tax as percentage of total taxation in years 2004 and 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Vývoj podílu DPPO na celkovém zdanění v letech 2004 – 2019 byl velmi podobný v České republice vývoji podílu na HDP. Do roku 2007 měla křivka rostoucí charakter a hodnoty se pohybovaly okolo 12 %, následně a v letech 2008-2009 došlo k prudkému poklesu, jak již bylo řečeno vlivem hospodářské recese. Klesající trend pokračoval do roku 2012, kdy hodnota dosáhla 9 %, po tomto roce opět začala růst. Poslední rok 2019 na tomto grafu poukazuje na významnější propad oproti předcházejícímu období (z 9,6 % na 9,1 %). Křivka EU měla ve sledovaném období obdobný charakter jako v předchozím případě a v posledních letech si držela hranici 6,5 %.

**Graf 4 Vývoj podílu DPPO na celkovém zdanění v letech 2004 - 2019 v % <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Development of corporate income tax as percentage of total taxation in years 2004 and 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

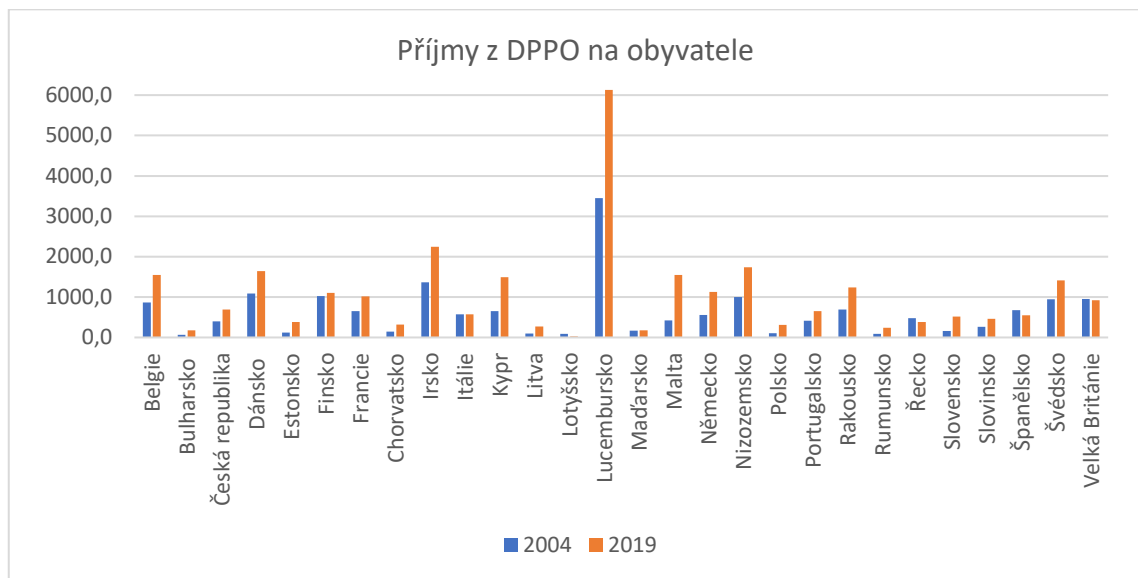
### 4.3 Příjmy z DPPO na obyvatele

Další ukazatel, který bude využit ve shlukové analýze, jsou absolutní příjmy z DPPO na obyvatele daného státu k datu 1. ledna daného roku.

Následující graf 5 porovnává celkový příjem z DPPO v roce 2004 a v roce 2019 na obyvatele. U téměř všech zkoumaných členských států v roce 2019 oproti roku 2004 docházelo k navýšení těchto příjmů, kromě pěti z nich, a to u Itálie, Lotyšska, Řecka, Španělska a Velké Británie. V roce 2004 patřily mezi země s největšími příjmy na obyvatele Lucembursko (3453,3 EUR), Irsko (1362,1 EUR) a Dánsko (1089,3 EUR). V roce 2019 to bylo opět Lucembursko (6126,6 EUR), které vynikalo svými hodnotami, dále Irsko (2243 EUR), ale na třetím místě už Nizozemsko (1736 EUR). Nejnižší příjmy byly zaznamenány v roce 2004 u Bulharska (67,1 EUR), Lotyšska (85,9 EUR) a Rumunska (89,9 EUR). V roce 2019 se změnilo pořadí a bylo to Lotyšsko (24,8 EUR), Bulharsko (173,2 EUR) a přibýlo Maďarsko (176,9 EUR).

Česká republika patřila mezi země, jejichž příjmy nebyly ve srovnání s ostatními státy příliš vysoké. V roce 2004 to bylo 395,7 EUR a roce 2019 693,4 EUR.

**Graf 5 Příjmy z DPPO na obyvatele v letech 2004 a 2019 v EUR <sup>(1)</sup>**



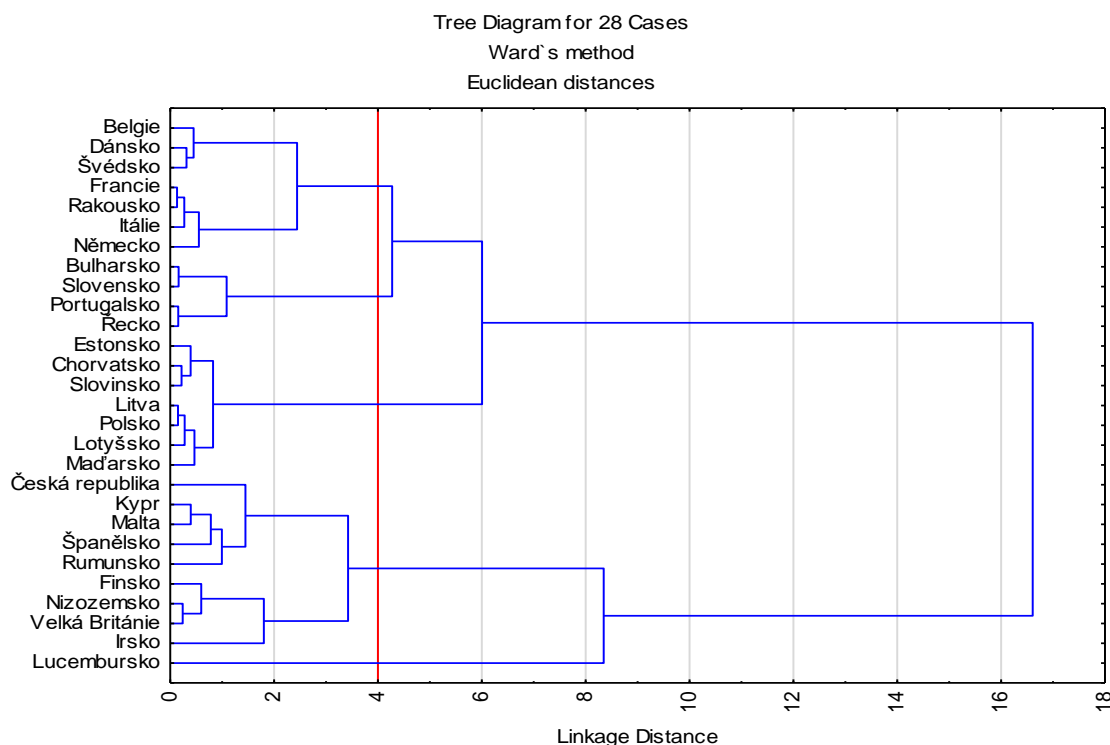
<sup>(1)</sup> Revenues from corporate income tax per capita in years 2004 and 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování



## 5 Výsledky shlukovacích procesů v roce 2004 a 2019

### 5.1 Shlukovací proces v roce 2004

Obrázek 1 Dendrogram shlukové analýzy, rok 2004 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis, year 2004. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování v programu STATISTICA 13

Dendrogram zobrazuje výsledky shlukové analýzy všech 28 členských států za rok 2004. Je zde ponechána Velká Británie, přestože v roce 2020 došlo k jejímu odstoupení. Pro tvorbu shluků byla vybrána subjektivní vzdálenost čtyř vzdálenostních bodů na vodorovné ose dendrogramu. Cílem bylo vytvořit 4-5 shluků.

Podle vybraných ukazatelů DPPO lze rozdělit země na dvě skupiny. První skupina obsahuje 18 států, které se dále dělí do tří podskupin. Druhá skupina zahrnuje 10 států včetně České republiky a dělí se na dvě podskupiny. Bylo vytvořeno celkem pět shluků, z nichž jednu skupinu tvoří pouze jeden stát. Zařazení jednotlivých zemí do shluků zobrazuje následující tabulka 1.

**Tabulka 1 Shluky v roce 2004** <sup>(1)</sup>

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

<sup>(1)</sup> Clusters in 2004; <sup>(2)</sup> Cluster; <sup>(3)</sup> States. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk 1 tvoří pouze stát Lucembursko, které patří mezi zakládající členy Evropské unie. Hodnoty tří zkoumaných ukazatelů jsou výrazně vyšší oproti ostatním členským státům. Při srovnání s průměrem Evropské unie podíly DPPO na HDP a na celkovém zdanění dosahují dvojnásobku. Příjmy na obyvatele z této daně jsou dokonce pětkrát vyšší, než je aritmetický průměr EU. Lucembursko má hlavní daňové výnosy z přímých daní, i když větší část pochází z daně z příjmů fyzických osob.

**Tabulka 2 Shluk 1, rok 2004** <sup>(1)</sup>

<b>Stát</b> <sup>(2)</sup>	<b>DPPO/HDP</b> <sup>(3)</sup>	<b>DPPO/Celk. zdanění</b> <sup>(4)</sup>	<b>Příjmy z DPPO na obyvatele</b> <sup>(5)</sup>
Lucembursko	5,60	14,80	3453,27
<b>Průměr</b> <sup>(6)</sup>	<b>5,60</b>	<b>14,80</b>	<b>3453,27</b>
<b>Směrodatná odchylka</b> <sup>(7)</sup>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Variační koeficient</b> <sup>(8)</sup>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Variační rozpětí</b> <sup>(9)</sup>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 1, year 2004; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk 2 obsahuje sedm zemí, z nichž tři jsou pobaltské státy (Estonsko, Litva, Lotyšsko) a další dvě země patří do Visegrádské čtyřky (Maďarsko, Polsko). Dále jsou zde zařazeny státy jižní Evropy Chorvatsko a Slovinsko. Jedná se o nové členské státy, které vstoupily do EU v roce 2004 a Chorvatsko až v roce 2013.

Tyto státy mají průměrně nejnižší hodnoty u všech zkoumaných ukazatelů v porovnání s ostatními shluky v roce 2004. Pobaltské země jsou dokonce charakteristické nejnižším daňovým zatížením. Je tedy zřejmé, že z DPPO neodcházejí vysoké sumy do rozpočtů těchto zemí. Všechny státy v tomto shluku měly největší daňové příjmy v roce 2004 z nepřímých daní.

Přestože tyto státy nemají vysoké hodnoty ukazatelů tak lze říci, že nemají mezi sebou výrazné rozdíly, což značí nízké hodnoty směrodatné odchylky a variačního rozpětí.

**Tabulka 3 Shluk 2, rok 2004** <sup>(1)</sup>

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Estonsko	1,60	5,30	117,99
Chorvatsko	1,80	5,00	142,14
Litva	1,90	6,30	99,59
Lotyšsko	1,70	6,00	85,92
Maďarsko	2,10	5,60	172,05
Polsko	1,90	5,90	104,83
Slovinsko	1,90	4,90	262,52
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>1,84</b>	<b>5,57</b>	<b>140,72</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,16</b>	<b>0,53</b>	<b>60,99</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,09</b>	<b>0,09</b>	<b>0,43</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>0,50</b>	<b>1,40</b>	<b>176,60</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 2, year 2004; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Do shluku 3 spadají čtyři země, a to tři jižní státy EU – Bulharsko, Portugalsko, Řecko a stát patřící do Visegrádské čtyřky – Slovensko. Portugalsko a Řecko patří mezi původní členské státy, zatímco Bulharsko a Slovensko jsou členy novými.

Podíly daně k HDP jsou téměř stejné jako průměr všech 28 členských států a vzhledem k celkovému zdanění jsou hodnoty přibližně o 2 % vyšší. Naopak příjmy z této daně na obyvatele jsou podprůměrné. Ani v těchto zemích nepatří mezi hlavní výnosy přímé daně. V Bulharsku, Portugalsku a Řecku to byly v tomto roce nepřímé daně a na Slovensku sociální pojištění

Podle nejnižšího variačního koeficientu ze všech shluků u prvních dvou ukazatelů lze říct, že tyto státy jsou si nejvíce vzájemně podobné. Naopak příjmy z této daně na obyvatele ukazují opak, je zde i vysoké variační rozpětí a směrodatná odchylka. Největší rozdíly v příjmech jsou mezi Bulharskem a Řeckem.

**Tabulka 4 Shluk 3, rok 2004 <sup>(1)</sup>**

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Bulharsko	2,50	7,80	67,06
Portugalsko	2,80	8,50	411,39
Řecko	2,70	8,50	480,70
Slovensko	2,50	8,00	164,23
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>2,63</b>	<b>8,20</b>	<b>280,84</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,15</b>	<b>0,36</b>	<b>196,88</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,06</b>	<b>0,04</b>	<b>0,70</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>0,30</b>	<b>0,70</b>	<b>413,64</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 3, year 2004; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk 4 obsahuje sedm zemí a všechny patří mezi původní členské státy Evropské unie. Jedná se o Skandinávské státy (Dánsko a Švédsko), západoevropské státy (Belgie, Francie), středoevropské státy (Německo, Rakousko) a jižní stát (Itálie).

V Belgii, Dánsku a Švédsku to byly právě přímé daně, které měly největší podíl na HDP a celkovém zdanění, ale z důvodu udržení konkurenceschopnosti se zdaňují více fyzické osoby než právnické. Ve Francii a Německu to bylo sociální pojištění a v Rakousku a Itálii nepřímé daně.

Hodnoty států v tomto shluku vzhledem k celkovému zdanění se nejvíce přibližují průměru za všechny členské státy. Průměrně tyto země mají příjmy na obyvatele vyšší v porovnání s aritmetickým průměrem EU a variační koeficient značí, že jsou si tyto státy dle tohoto ukazatele nejvíce podobné. Největší rozdíl v příjmech je mezi Dánskem a Itálií a to o 531,15 EUR.

**Tabulka 5 Shluk 4, rok 2004 <sup>(1)</sup>**

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Belgie	3,00	6,60	864,33
Dánsko	2,90	6,10	1089,33
Francie	2,40	5,40	651,51
Itálie	2,30	5,80	576,55
Německo	2,00	5,20	558,17
Rakousko	2,30	5,30	688,60
Švédsko	2,70	6,00	948,27
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>2,51</b>	<b>5,77</b>	<b>768,11</b>
<b>Směrodatná odchylna <sup>(7)</sup></b>	<b>0,36</b>	<b>0,51</b>	<b>202,31</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,14</b>	<b>0,09</b>	<b>0,26</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>1,00</b>	<b>1,40</b>	<b>531,15</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 4, year 2004; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Poslední shluk 5 obsahuje nejvíce států. Zahrnuje devět zemí, z nichž pět je původních členských států (Finsko, Irsko, Nizozemsko, Španělsko a Velká Británie) a čtyři jsou nové členské státy (Česká republika, Kypr, Malta a Rumunsko). Nejvíce států v tomto shluku se nachází v jižní a západní Evropě.

Podíl těchto států na celkovém zdanění i na HDP dosahuje vyšších hodnot, přesto jen Finsko a Velká Británie měly největší příjmy z přímých daní. Česká republika a Nizozemsko ze sociálního pojištění a Irsko, Kypr, Malta, Rumunsko a Španělsko z nepřímých daní.

Česká republika v tomto shluku měla nejvyšší podíl na HDP i na celkovém zdanění, ale příjmy z daně na obyvatele jsou za Rumunskem druhé nejnížší. V tomto shluku je také naměřena nejvyšší směrodatná odchylna a variační rozpětí, což je nejvíce vidět u rozdílů v příjmech mezi Irskem a Rumunskem.

**Tabulka 6 Shluk 5, rok 2004 <sup>(1)</sup>**

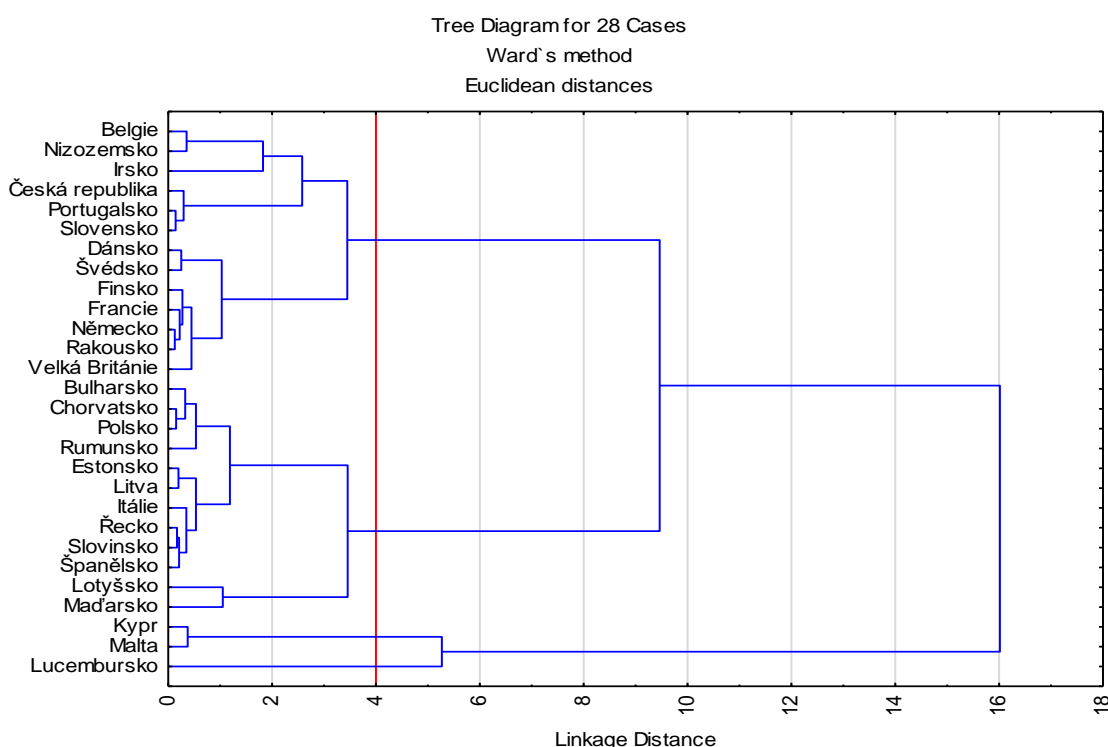
Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Česká republika	4,20	12,10	395,72
Finsko	3,40	8,10	1026,30
Irsko	3,50	11,40	1362,13
Kypr	3,40	11,50	651,41
Malta	3,40	11,00	420,14
Nizozemsko	3,10	8,60	1000,49
Rumunsko	3,20	11,40	89,91
Španělsko	3,40	9,60	676,73
Velká Británie	2,90	8,60	955,95
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>3,39</b>	<b>10,26</b>	<b>730,97</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,36</b>	<b>1,53</b>	<b>393,39</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,11</b>	<b>0,15</b>	<b>0,54</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>1,30</b>	<b>4,00</b>	<b>1272,22</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 5, year 2004; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita;

<sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

## 5.2 Shlukovací proces v roce 2019

Obrázek 2 Dendrogram shlukové analýzy, rok 2019 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Dendrogram of the cluster analysis, year 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování v programu STATISTICA 13

Dendrogram ukazuje opět výsledky shlukové analýzy se stejným počtem členských států, ale je vytvořen za rok 2019. Státy v tomto roce jsou rozděleny do dvou hlavních skupin. První skupina obsahuje pouze 3 země a druhou velkou skupinu tvoří 25 států.

První skupina se dále rozděluje na dvě podskupiny, ale všechny státy v této skupině jsou si podobné. Jedná se rozlohově o malé státy s nejmenším počtem obyvatel v Evropské unii. Tyto státy však mají velké podíly DPPO na HDP i na celkovém zdanění, jelikož zde existují příznivé a nadstandardní podmínky pro založení a zdanění firem.

Druhá skupina se dělí na dvě podskupiny přibližně se stejným počtem států. První podskupinu tvoří původní členské státy, kromě České republiky a Slovenska, které vstoupily do EU v roce 2004. Druhou podskupinu zase tvoří nové členské státy doplněné o Řecko a Španělsko, které vstoupily do EU již v roce 1981.

Pro lepší porovnání mezi roky 2004 a 2019 je ponechána stejná vzdálenost na úrovni 4. Shluková analýza rozdělila všechny země do čtyř shluků. V následující tabulce 7 je vidět podrobné rozdělení členských států do jednotlivých shluků.

**Tabulka 7 Shluky v roce 2019** <sup>(1)</sup>

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

<sup>(1)</sup> Clusters in 2019; <sup>(2)</sup> Cluster; <sup>(3)</sup> States. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk 1 tvoří opět pouze stát Lucembursko. Při porovnání s rokem 2004 je vidět, že procentní podíl DPPO na HDP a na celkovém zdanění je téměř stejný. Naopak příjmy z této daně se zvýšily téměř dvojnásobně z 3453,27 EUR na 6126,63 EUR.

**Tabulka 8 Shluk 1, rok 2019** <sup>(1)</sup>

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Lucembursko	5,90	14,60	6126,63
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>5,90</b>	<b>14,60</b>	<b>6126,63</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 1, year 2019; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita;

<sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Shluk 2 obsahuje pouze dva státy, a to Kypr a Maltu. Tyto státy tvoří vlastní skupinu, jelikož se odlišují vysokými podíly daně na HDP i na celkovém zdanění. Oproti Lucembursku však nemají tyto země tak vysoké příjmy na obyvatele. Průměrně u obou zemí došlo k nárůstu podílu daně k HDP z 3,4 % na 5,8 % a k celkovému zdanění z 11,25 % na 17,15 %.

U Malty dochází ke změně a hlavní příjem je získáván z přímých daní. Na Kypru jsou to pořád nepřímé daně, ale jedná se o jediný členský stát v tomto roce, který má vyšší příjmy z korporátní daně než z daně z příjmů fyzických osob.



**Tabulka 9 Shluk 2, rok 2019** <sup>(1)</sup>

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Kypr	5,90	16,50	1488,98
Malta	5,70	17,80	1547,33
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>5,80</b>	<b>17,15</b>	<b>1518,16</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,14</b>	<b>0,92</b>	<b>41,26</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,02</b>	<b>0,05</b>	<b>0,03</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>0,20</b>	<b>1,30</b>	<b>58,35</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 2, year 2019; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Do shluku 3 je zařazeno nejvíce států a jedná se spíše o původní členské státy EU, jak již bylo zmíněno. Tyto státy se vyznačují vyššími hodnotami u všech tří sledovaných ukazatelů oproti průměru EU. Jsou zde státy severní Evropy (Dánsko, Finsko a Švédsko), západoevropské (Belgie, Irsko, Francie, Nizozemsko a Velká Británie), středoevropské (Česká republika, Německo, Rakousko a Slovensko) a jediný stát z jižní Evropy (Portugalsko).

Většina států kromě České republiky, Finska, Irska a Velké Británie měly v roce 2019 oproti roku 2004 vyšší podíl DPPO na HDP. To samé lze říct i o celkovém zdanění, výjimku tvoří Irsko, které mělo naopak zde vysoký nárůst o 2,2 % a celkově svými hodnotami v tomto shluku vyniká. Naopak k největšímu poklesu o 3 % došlo v České republice. Příjmy z daně v tomto shluku jsou velmi různorodé, je zde vysoká směrodatná odchylka a variační rozpětí. Největší rozdíl v příjmech je mezi Irskem a Slovenskem a to o 1721,80 EUR.

Další změna v tomto roce je ve struktuře daňových příjmů, přestože má vysoké příjmy z této daně, Švédsko už nemá hlavní výnosy z přímých daní, ale z daní nepřímých.

**Tabulka 10 Shluk 3, rok 2019** <sup>(1)</sup>

Stát <sup>(2)</sup>	DPPO/HDP <sup>(3)</sup>	DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup>	Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup>
Belgie	3,70	8,10	1543,75
Česká republika	3,30	9,10	693,37
Dánsko	3,10	6,50	1644,71
Finsko	2,50	6,00	1099,87
Francie	2,80	6,00	1019,94
Irsko	3,10	13,60	2242,96
Německo	2,70	6,50	1127,28
Nizozemsko	3,70	9,30	1735,95
Portugalsko	3,10	8,50	648,28
Rakousko	2,80	6,40	1239,88
Slovensko	3,00	8,70	521,15
Švédsko	3,00	7,00	1411,43
Velká Británie	2,40	6,90	919,37
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>3,02</b>	<b>7,89</b>	<b>1219,07</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,40</b>	<b>2,08</b>	<b>489,97</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,13</b>	<b>0,26</b>	<b>0,40</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>1,30</b>	<b>7,60</b>	<b>1721,80</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 3, year 2019; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

Poslední shluk 4 tvoří většina nových členských států, které mají daleko nižší hodnoty než státy v předchozím shluku. Už v roce 2004 měly stejně jako v tomto roce nejnižší hodnoty pobaltské státy a dva členové Visegrádské čtyřky. V roce 2019 je doplňují země z jižní Evropy.

U států v tomto shluku došlo ke zvýšení podílu daně na HDP i na celkovém zdanění pouze u Estonska, Chorvatska, Polska a Slovinska. Naopak ve většině případů je zaznamenáno snížení, a to největší u Lotyšska, jehož naměřené hodnoty jsou v roce 2019 zanedbatelné. K dalšímu vysokému snížení došlo u Španělska a Rumunska. Příjmy těchto zemí z DPPO jsou poloviční oproti průměru EU. Z variačního koeficientu je patrné, že státy v tomto shluku, do nichž jsou zařazeny spíše nové členské státy jsou více různorodé ve zdanění právnických osob než státy v předchozím shluku, tedy původní státy EU.

**Tabulka 11 Shluk 4, rok 2019 <sup>(1)</sup>**

<b>Stát <sup>(2)</sup></b>	<b>DPPO/HDP <sup>(3)</sup></b>	<b>DPPO/Celk. zdanění <sup>(4)</sup></b>	<b>Příjmy z DPPO na obyvatele <sup>(5)</sup></b>
Bulharsko	2,00	6,50	173,17
Estonsko	1,80	5,40	384,28
Chorvatsko	2,40	6,10	315,34
Itálie	1,90	4,60	575,02
Litva	1,60	5,10	271,67
Lotyšsko	0,20	0,50	24,84
Maďarsko	1,20	3,20	176,87
Polsko	2,20	6,10	310,11
Rumunsko	2,10	7,80	241,33
Řecko	2,20	5,30	379,59
Slovinsko	2,00	5,20	458,21
Španělsko	2,10	5,80	548,76
<b>Průměr <sup>(6)</sup></b>	<b>1,81</b>	<b>5,13</b>	<b>321,60</b>
<b>Směrodatná odchylka <sup>(7)</sup></b>	<b>0,60</b>	<b>1,83</b>	<b>160,09</b>
<b>Variační koeficient <sup>(8)</sup></b>	<b>0,33</b>	<b>0,36</b>	<b>0,50</b>
<b>Variační rozpětí <sup>(9)</sup></b>	<b>2,20</b>	<b>7,30</b>	<b>550,18</b>

<sup>(1)</sup> Cluster 4, year 2019; <sup>(2)</sup> State; <sup>(3)</sup> CIT/HDP; <sup>(4)</sup> CIT/Total taxation; <sup>(5)</sup> Revenues from CIT per capita; <sup>(6)</sup> Average; <sup>(7)</sup> Standard deviation; <sup>(8)</sup> Coefficient of variation; <sup>(9)</sup> Range of variation. Zdroj: vlastní zpracování

### 5.3 Vliv sazeb DPPO a životní úrovně

Pro vysvětlení výsledků shlukové analýzy byly vybrány ukazatelé – nominální a implicitní sazba daně z příjmů právnických osob a hrubý domácí produkt na obyvatele v PPS. Pomocí těchto ukazatelů je snahou zjistit, proč byly jednotlivé státy zařazeny v daném shluku a jejich změna ve vybraných letech.

#### 5.3.1 Nominální sazba DPPO

První obrázek o výši zdanění v jednotlivých zemích poskytuje nominální (statutární) sazba z příjmů právnických osob, která je dána národním daňovým systémem. Pomocí této sazby je srovnání rychlé a nenáročné.

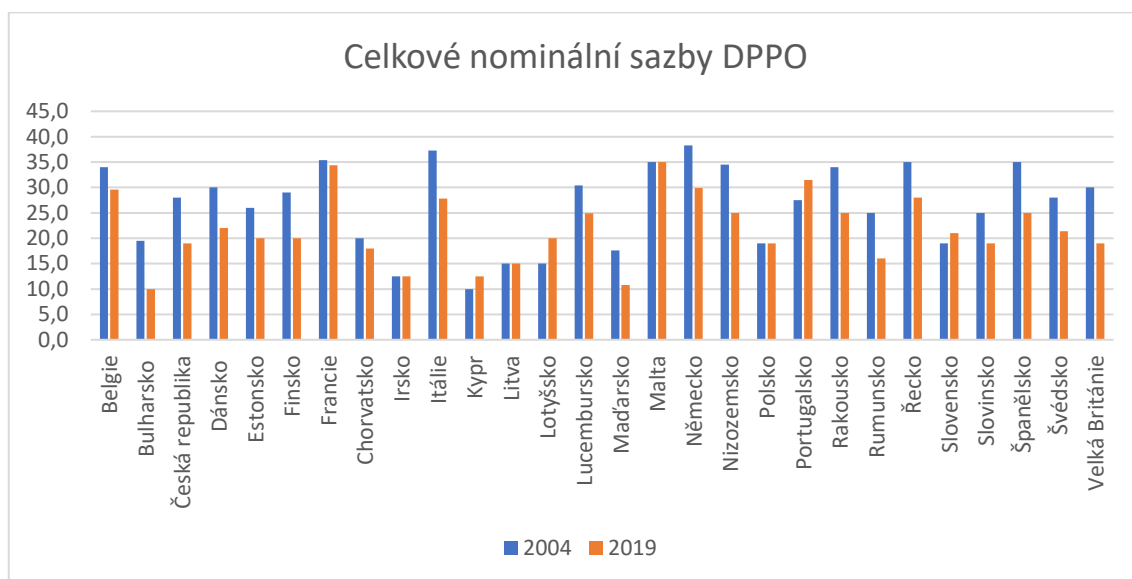
Evropská komise uvádí celkové nominální sazby korporátních daní, které v sobě zahrnují i různé přírážky či lokální daně. Kromě nich některé země využívají i snížené sazby, což znamená určitou formu progresivního zdanění či podporu určitých oblastí, například malých a středních podniků.

Ve státech Evropské unie již dlouhodobě dochází ke snižování sazeb daní z příjmů právnických osob, avšak tento trend není stejný ve všech zemích, což dokazuje následující graf 6. Kypr, Lotyšsko, Portugalsko a Slovensko jsou státy, ve kterých došlo k opačnému stavu, tedy ke zvýšení sazeb. Neměnné sazby zůstaly v Irsku, Litvě, Maltě a Polsku. U ostatních států se sazby snížily.

Nejnižší sazbu daně z příjmů firem měly v roce 2004 ze všech států Kypr (10 %), Irsko (12,5 %), Litva a Lotyšsko (15 % obě země). Naopak nejvyšší byly u Německa (38,3 %), Itálie (37,3 %) a Francie (35,4 %). V roce 2019 byla nejnižší sazba v Bulharsku (10 %), Irsku a Kypru (12,5 % obě země). Nejvyšší sazbu měly Malta (35 %), Francie (34,4 %) a Portugalsko (31,5 %). Průměrné snížení všech států mezi těmito lety je o 4,8 %.

Původní členské státy jsou charakteristické vyššími sazbami daně oproti novým členským státům. V roce 2004 měly původní státy EU (15) v průměru výši sazeb 31,4 %, zatímco nové státy EU (13) jen 21,1 %. V roce 2019 je tento rozdíl snížen a je to 25,1 % a 18,1 %. Vybočujícími státy těchto dvou skupin jsou Irsko a Malta. Irsko patřící do EU (15) mělo v obou letech nízkou sazbu 12,5 % a Malta patřící do EU (13) měla oba roky vysokou sazbu 35 %.

**Graf 6 Celkové nominální sazby DPPO v letech 2004 a 2019 <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> Top statutory corporate income tax rates in years 2004 and 2019. Zdroj: Evropská komise, vlastní zpracování

### 5.3.2 Implicitní sazba DPPO

Nominální (statutární) sazby daní z příjmů firem mají nižší vypovídací schopnost o skutečné míře zdanění, jelikož existují různé metody a doby odpisování, uplatnění ztrát a další daňové úlevy, které mohou upravit skutečnou výši zaplacené daně. Z tohoto důvodu Evropská komise používá implicitní sazby na kapitál. Implicitní sazba z kapitálu je vyjádřena podílem inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů, kteří podléhají domácímu zdanění. (MFČR, 2007)

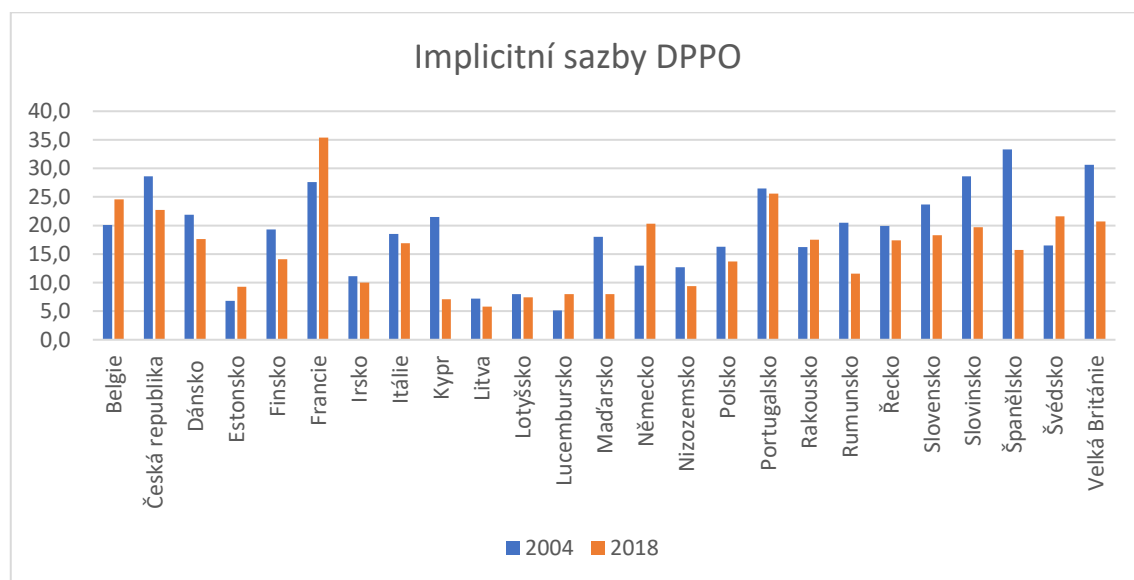
Následující graf 7 ukazuje implicitní sazby z příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech. Jedná se o poměr výnosů z daně z příjmů nebo zisků společností (včetně zisků z držby) a veškerým zdanitelným kapitálem a příjmem z podnikání společností. Vypovídací schopnost tohoto grafu není stoprocentní, protože chybí data za Bulharsko, Chorvatsko a Maltu. Pro rok 2019 nebyla zveřejněna data, proto jsou porovnávány roky 2004 a 2018.

I v případě implicitních sazeb došlo mezi lety ke snížení, průměrné o 2,9, což není tak vysoké oproti nominálním sazbám. V těchto letech se zvýšily sazby u sedmi států (Belgie, Estonsko, Francie, Lucembursko, Německo, Rakousko a Švédsko) a v ostatních zemích se sazby snižovaly.

V obou letech mají nejnižší sazby (do 10 %) pobaltské státy (Estonsko, Litva a Lotyšsko) společně s Lucemburskem. V roce 2018 se k těmto státům s nízkým daňovým zatížením připojilo Maďarsko a Nizozemsko. Nejvyšší implicitní sazby v roce 2004 mělo Španělsko (33,3 %), Velká Británie (30,6 %) a Česká republika společně se Slovinskem (obě 28,6 %). V roce 2018 to byla Francie (35,4 %), Portugalsko (25,6 %) a Belgie (24,6 %).

Z hlediska implicitních sazeb, již nelze říci, že jsou zde výraznější rozdíly mezi původními a novými členskými státy. Stále mají průměrně vyšší sazby původní země EU, ale rozdíl již není tak výrazný jako u nominálních sazeb.

**Graf 7 Implicitní sazby DPPO v letech 2004 a 2018** <sup>(1)</sup>

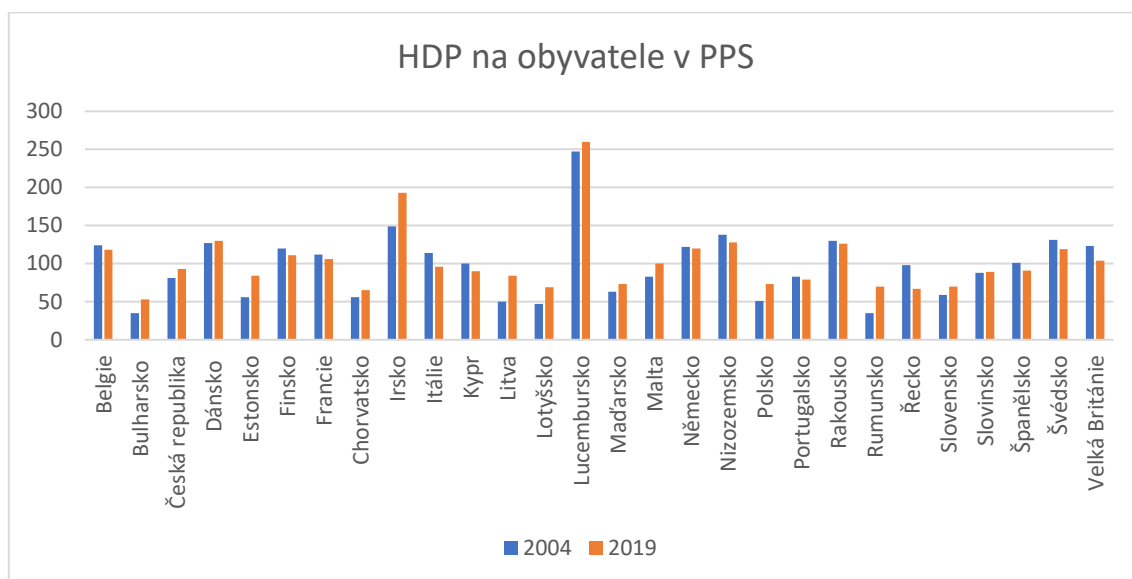


<sup>(1)</sup> *Implicit tax rate – corporate income in years 2004 and 2018. Zdroj: Evropská komise, vlastní zpracování*

### 5.3.3 HDP na obyvatele v PPS

Hrubý domácí produkt na obyvatele ve standardu kupní síly (PPS) je měřítkem ekonomické výkonnosti a životní úrovně obyvatel při mezinárodním srovnávání. Představuje reálný objem HDP, tedy očištěné o rozdíly v cenové úrovni v jednotlivých zemích použitím parit kupní síly, které jsou vyjádřeny v poměru k průměru EU (EU 28 = 100). Pokud index dosahuje vyšší hodnoty než 100, znamená to, že HDP na obyvatele je v této zemi vyšší, než je průměr EU (28). (ČSÚ, 2019)

**Graf 8 HDP na obyvatele v PPS v letech 2004 a 2019** <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> GDP per capita in PPS in years 2004 and 2019. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Z dat vyplývá, že v původních členských státech je vyšší životní úroveň než ve státech nových. V obou letech měly nejvyšší hodnoty Lucembursko, poté Irsko a Nizozemsko. Nejnižší životní úroveň převládá v Bulharsku, Rumunsku, Chorvatsku či v pobaltských státech (Estonsko, Litva, Lotyšsko). Za zmínku stojí fakt, že u původních členských států průměrně HDP na obyvatele klesá, a naopak u nových států EU začíná růst.

## 5.4 Vyhodnocení výsledků

Výsledky shlukové analýzy potvrzují, že mezi státy Evropské unie existují významné rozdíly, co se týká zdanění právnických osob. V roce 2004 nelze jednoznačně rozdělit státy dle jejich podobnosti na původní země EU a nové členské země. Tento závěr spíše vyplývá z výsledků roku 2019. Původní členské státy jsou charakteristické vyššími podíly daně na HDP, na celkovém zdanění a mají i vyšší příjmy z této daně. Mezi faktory, které mohou tuto skutečnost vysvětlit, práce poukazuje na vyšší sazby korporátní daně, vyšší ekonomickou výkonnost a životní úroveň v těchto zemích. Nové země EU mají naopak v průměru nižší nominální i implicitní sazby a HDP na obyvatele. Další faktor působící na rozdílnost mezi státy je jejich poloha či historie.

Při porovnání výstupů ze shlukové analýzy je vidět, že v roce 2019 došlo k většímu vzájemnému přiblížení států a zároveň se snížil počet skupin států. Podle podobných znaků v obou letech, lze zařadit státy do následujících skupin:

Do první skupiny je zařazeno Lucembursko, které vytvářelo v obou letech první shluk. Je charakteristické nejvyššími příjmy z korporátně daně na obyvatele a vysokými podíly na HDP i na celkovém zdanění. Přesto tento stát nemá vysoké daňové zatížení, ale převyšuje země EU svou ekonomickou výkonností. Tato skupina je dále rozšířena o rozlohově podobné státy Maltu a Kypr, který se v roce 2019 nejvíce přiblížily Lucembursku svými podíly, přesto výše jejich příjmů z této daně je mnohonásobně nižší než v Lucembursku.

Druhou skupinu tvoří Belgie, Dánsko, Francie, Německo, Rakousko a Švédsko. Jedná se o původní státy EU. Tyto státy jsou charakteristické vysokou životní úrovní a používají vyšší sazby DPPO. Jejich podíly korporátní daně na HDP i na celkovém zdanění jsou průměrné, ale měly vysoké příjmy na obyvatele z této daně oproti průměru EU. Dále je vidět, že u všech tří zkoumaných ukazatelů jejich hodnoty během let vzrostly.

Třetí skupina států, jejichž členové také patří mezi původní členské země, se liší od druhé skupiny vyššími podíly DPPO na HDP, celkovém zdanění a průměrně dosáhly vyšších příjmů na obyvatele. Také jsou to země s vysokou životní úrovní, ale mají nižší daňové zatížení. Jedná se o Finsko, Irsko, Nizozemsko a Velkou Británii.

Čtvrtá skupina je nejvíce různorodá, jelikož obsahuje původní i nové státy EU. Je to Itálie, Portugalsko, Řecko, Slovensko, Španělsko a Česká republika. Společně měly vyšší podíly DPPO k HDP a k celkovému zdanění, než byl průměr EU přesto jejich příjmy na obyvatele z této daně jsou podprůměrné. Státy v této skupině měly průměrně nejvyšší nominální a implicitní sazby z korporátní daně ze všech skupin, ale oproti třem předchozím skupinám měly nižší životní úroveň.

Do poslední skupiny se řadí pouze nové členské státy a jejich hodnoty nejsou ani v jednom roce výrazné. Patří sem Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko a Slovinsko. Jejich podíly daně k HDP i celkovému zdanění byly ze všech států nejnižší a většina z nich měla nízké daňové zatížení. Tuto skupinu lze rozšířit o Bulharsko a Rumunsko. Přestože měly tyto dva státy vyšší podíly k celkovému zdanění, tak příjem na obyvatele a sazby korporátní daně byly stejně nízké. Navíc všechny tyto státy jsou charakteristické nízkou životní úrovní.



## Závěr

Tématem diplomové práce byla daň z příjmů právnických osob v České republice a členských státech Evropské unie. Hlavním cílem bylo vymezení skupin států na základě jejich vzájemné podobnosti ve zdanění příjmů právnických osob pomocí shlukové analýzy.

Teoretická část práce poukazuje na skutečnost, že v současnosti si stále mohou státy Evropské unie rozhodovat o tom, jakým způsobem bude vypočítána daň z příjmů právnických osob na základě svých daňových předpisů. Evropská komise se snaží již několik desítek let o harmonizaci v oblasti korporátních daní a jedním z důvodů je, aby nedocházelo k přesouvání kapitálu do zemích s výhodnějšími daňovými podmínkami. Po neúspěšné snaze o harmonizaci sazeb, se v posledních letech soustředí na společný konsolidovaný korporátní daňový základ.

V praktické části byly pro vytvoření jednotlivých shluků vybrány tři ukazatelé, a to podíl daně z příjmů právnických osob k HDP, k celkovém zdanění a roční příjmy z této daně na obyvatele. Bylo vytvořeno pět kategorií shluků v roce 2004 a čtyři v roce 2019. Ze všech států se nejvíce lišilo Lucembursko, které mělo vysoké podíly korporátní daně na HDP a na celkovém zdanění. Dosahovalo nejvyšších příjmů z této daně na obyvatele a převyšovalo ostatní státy svou ekonomickou výkonností. Značnou roli hraje v Lucembursku politika, která nabízí výhodné daňové režimy pro daňové subjekty. Díky těmto podmínkám může být nazýváno daňovým rájem. Z hlediska nejnižších hodnot již výsledky nebyly tak jednoznačné. Vyplývá však z nich, že to byly hlavně pobaltské státy, zejména Lotyšsko, které v roce 2019 vykázalo u všech ukazatelů nejnižší hodnoty.

Bylo zjištěno, že Česká republika patřila v roce 2004 mezi země s nejvyšším podílem této daně na HDP i celkovém zdanění, ale postupem času tyto podíly klesaly. Přesto při porovnání s průměrem Evropské unie si dlouhodobě držela vyšší hodnoty. Z hlediska příjmů z korporátní daně na obyvatele byla Česká republika podprůměrná, přestože byla zařazena mezi země s vysokými sazbami korporátní daně.

V posledních letech nedošlo v Evropské unii k výraznému nárůstu podílu daňových příjmů k HDP a pohybuje se okolo hranice 40 %. Ve většině zemí Evropské unie jsou to nepřímé daně, které se řadí mezi hlavní daňové výnosy. V současnosti pouze v Lucembursku, Maltě, Belgii, Dánsku, Finsku a Velké Británii jsou to přímé daně a je nutné podotknout, že větší část je vybírána z daně z příjmů fyzických osob

Práce se také zaměřila na sazby korporátní daně a na HDP na obyvatele v PPS. Je vidět, že postupem času došlo průměrně ke snížení nominálních i implicitních sazeb u daně z příjmů právnických osob, přesto se příjmy z této daně zvyšovaly. Jedním z důvodů může být zvýšení zisků korporací a nárůst mezinárodních společností. Dále bylo zjištěno, že docházelo ke zvyšování životní úrovně ve členských státech.

Na závěr lze konstatovat, že se v roce 2019 státy k sobě více přiblížily ve zdanění právnických osob, avšak byl vidět větší rozdíl mezi původními členskými státy a novými státy Evropské unie. Původní státy měly vyšší podíly korporátní daně k HDP, k celkovému zdanění i vyšší příjmy na obyvatele. Také aplikovaly vyšší nominální i implicitní sazby a vyznačovaly se vyšší ekonomickou výkonností.

## Summary

The aim of this work was to determine the similarities in corporate income taxation in the Czech Republic and other member states of the European Union based on selected indicators.

To find similarities in the states, cluster analysis is used, which divides states into clusters according to the selected indicators. These are the share of corporate income tax as percentage GDP, total taxation, and annual corporate tax income per capita. The cluster analysis is processed in the computer program STATISTICA 13 for the years 2004 and 2019.

The results confirm that there are significant differences between the Member States of the European Union as regards corporate taxation. However, it can be noted that in 2019 the Member States have become closer to each other in corporate taxation, but a greater difference has been seen between the original Member States and the new Member States of the European Union. The original states had higher shares of corporate income tax in GDP, total taxation, and higher per capita incomes. They also applied higher nominal and implicit tax rates and were characterized by higher economic performance.

**Key words:** corporate income tax, tax revenues, corporate tax rates, cluster analysis

**JEL Classification:** H25

## Seznam použité literatury

- ČSÚ. (2019). *Evropský srovnávací program*. Načteno z ČSÚ: [https://www.czso.cz/csu/czso/evropsky\\_srovnavaci\\_program?fbclid=IwAR1szilJO4S0\\_RRiMfrpkAfp6zeFBWmQ6YNIhclNU1yDr9m00xp5pHTSbxw](https://www.czso.cz/csu/czso/evropsky_srovnavaci_program?fbclid=IwAR1szilJO4S0_RRiMfrpkAfp6zeFBWmQ6YNIhclNU1yDr9m00xp5pHTSbxw)
- EUR-Lex. (2009). *Council Directive 2009/133/EC*. Načteno z EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj>
- European Commission . (2019). *Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg: Office for Publications of the European . Načteno z <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e332e8e5-a12f-11e9-9d01-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-195687560>
- European Commission. (2020). *Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland a Norway*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Načteno z <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1>
- Eurostat. (2020). *Taxation in 2019*. Načteno z Eurostat: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/11469100/2-29102020-BP-EN.pdf/059a7672-ed6d-f12c-2b0e-10ab4b34ed07>
- Eurostat. (2021). *Main national accounts tax aggregates*. Načteno z Eurostat: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV\\_10A\\_TAXAG\\_\\_custom\\_603810/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_TAXAG__custom_603810/default/table?lang=en)
- Eurostat. (2021). *Population on 1 January by age and sex*. Načteno z Eurostat: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/DEMO\\_PJAN\\_\\_custom\\_626675/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/DEMO_PJAN__custom_626675/default/table?lang=en)
- Eurostat. (2021). *Purchasing power adjusted GDP per capita*. Načteno z Eurostat: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg\\_10\\_10/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_10_10/default/table?lang=en)
- Faranecová, A., Manová, E., Meheš, M., Simonidesová, J., Stašková, S., & Blaščák, P. (2017). *Possibilities of harmonization of direct taxes in the EU*. Načteno z Scopus: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85033712876&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&st1=CCCTB&nlo=&nlr=&nls=&sid=7ac2345a829e5f09d57e429c6ca517b1&sot=b&sdt=cl&cluster=scofreetoread%2c%22all%22%2ct&sl=20&s=TITLE-ABS-KEY%28CCCTB%29&relpos=1>
- Fiala, P., Krutílek, O., & Pitrová, M. (2018). *Evropská unie*. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury.
- Finance v praxi. (2017). *Statistika míry variability*. Načteno z Finance v praxi: <https://www.financevpraxi.cz/statistika-miry-variability>

- Ječmínek, J., Moravec, L., & Kukalová, G. (2020). *Vliv agresivního daňového plánování na inkaso daně z příjmů právnických osob*. Načteno z Scopus: [https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85086359605&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&st1=VLIV+AGRESIVN%c3%8dHO+DA%c5%87OV%c3%89HO+PL%c3%81NOV%c3%81N%c3%8d+NA%c2%a0INKASO+DAN%c4%9a+Z%c2%a0P%c5%98%c3%8dJM%c5%ae+PR%c3%81VNICK%c3%9dCH+OSOB\\*&st](https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85086359605&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&st1=VLIV+AGRESIVN%c3%8dHO+DA%c5%87OV%c3%89HO+PL%c3%81NOV%c3%81N%c3%8d+NA%c2%a0INKASO+DAN%c4%9a+Z%c2%a0P%c5%98%c3%8dJM%c5%ae+PR%c3%81VNICK%c3%9dCH+OSOB*&st)
- Klímek, P. (2008). *Shlukovací metody v Data Meningu*. Načteno z E+M Ekonomie a Management: [http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826675\\_2e7a/11\\_klimek.pdf](http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826675_2e7a/11_klimek.pdf)
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer.
- Linhartová, M. (2015). *CCCTB. Zkratka, kterou dobře zná Jean Claude Juncker*. Načteno z Euroskop: <https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-ktou-ktou-dobre-zna-jean-claude-juncker/>
- Meloun, M., Militký, J., & Hill, M. (2005). *Počítačová analýza vícerozměrných dat v příkladech*. Praha: Academia.
- MFČR. (2007). *Daňové trendy v zemích EU*. Načteno z MFČR: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2007/2007-06-26-tiskova-zprava-5695-5695>
- MFČR. (2019). *Sekundární předpisy EU*. Načteno z MFČR: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarnodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>
- Nerudová, D. (2015). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer.
- Nerudová, D. (2017). *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer.
- Rybová, J., Mráčková, A., & Obertíková, L. (2016). *Projekt společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v Evropské unii*. Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní (3. díl) (stránky 82-85). České Budějovice: Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích .
- Souček, E. (2006). *Statistika pro ekonomy*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu.
- Synek, M., Kopkáně, H., & Kubálková, M. (2009). *Manažerské výpočty a ekonomická analýza*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck.
- Szarowská, I. (2008). *Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků*. Načteno z Ekonomická fakulta Technické univerzity v Košicích: <http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii*. Praha: Nakladatelství Leges.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016*. Praha: 1. VOX a.s.

Verbeken, D., & Rakić, D. (2020). *Přímé zdanění: Zdanění fyzických a právnických osob*. Načteno z Evropský parlament:

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/80/prime-zdaneni-zdaneni-fyzickych-a-pravnicky-ch-osob>

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Shluky v roce 2004 .....	42
Tabulka 2 Shluk 1, rok 2004.....	42
Tabulka 3 Shluk 2, rok 2004.....	43
Tabulka 4 Shluk 3, rok 2004.....	44
Tabulka 5 Shluk 4, rok 2004.....	45
Tabulka 6 Shluk 5, rok 2004.....	46
Tabulka 7 Shluky v roce 2019 .....	48
Tabulka 8 Shluk 1, rok 2019.....	48
Tabulka 9 Shluk 2, rok 2019.....	49
Tabulka 10 Shluk 3, rok 2019.....	50
Tabulka 11 Shluk 4, rok 2019.....	51

## Seznam grafů

Graf 1 Podíl DPPO na HDP v letech 2004 a 2019 v % .....	36
Graf 2 Vývoj podílu DPPO na HDP v letech 2004 - 2019 v % .....	37
Graf 3 Podíl DPPO na celkovém zdanění v letech 2004 a 2019 v % .....	38
Graf 4 Vývoj podílu DPPO na celkovém zdanění v letech 2004 - 2019 v % .....	39
Graf 5 Příjmy z DPPO na obyvatele v letech 2004 a 2019 v EUR.....	40
Graf 6 Celkové nominální sazby DPPO v letech 2004 a 2019 .....	53
Graf 7 Implicitní sazby DPPO v letech 2004 a 2018.....	54
Graf 8 HDP na obyvatele v PPS v letech 2004 a 2019.....	55

## Seznam obrázků

Obrázek 1 Dendrogram shlukové analýzy, rok 2004 .....	41
Obrázek 2 Dendrogram shlukové analýzy, rok 2019 .....	47

## Seznam příloh

Příloha 1 DPPO včetně zisků z držby aktiv (v mil. EUR) (1) .....	64
Příloha 2 Počet obyvatel k 1. lednu (1).....	65
Příloha 3 Struktura daňových výnosů podle hlavních kategorií, 2019 (v % HDP) (1) ..	66

## Přílohy

**Příloha 1 DPPO včetně zisků z držby aktiv (v mil. EUR) <sup>(1)</sup>**

	<b>2004</b>	<b>2019</b>
<b>EU 28</b>	<b>288 571,8</b>	<b>433 311,6</b>
Belgium	8 985,9	17 684,5
Bulgaria	519,4	1 212,2
Czechia	4 034,5	7 384,2
Denmark	5 879,8	9 549,3
Germany	46 067,0	93 586,0
Estonia	161,2	509,1
Ireland	5 487,8	11 000,0
Greece	5 259,0	4 071,0
Spain	28 793,0	25 757,0
France	40 584,0	68 517,0
Croatia	612,0	1 285,4
Italy	33 149,0	34 708,0
Cyprus	470,9	1 304,2
Latvia	195,6	47,7
Lithuania	338,5	759,1
Luxembourg	1 571,1	3 761,1
Hungary	1 740,6	1 728,5
Malta	168,0	763,7
Netherlands	16 266,0	30 001,0
Austria	5 607,0	10 983,8
Poland	4 003,7	11 775,6
Portugal	4 308,5	6 662,1
Romania	1 934,9	4 685,2
Slovenia	524,1	953,5
Slovakia	882,2	2 840,5
Finland	5 357,0	6 069,0
Sweden	8 511,4	14 439,2
United Kingdom	57 159,7	61 273,5

<sup>(1)</sup> *Taxes on the income or profits of corporations including holding gains (in millions of euros). Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování*



**Příloha 2 Počet obyvatel k 1. lednu <sup>(1)</sup>**

	<b>2004</b>	<b>2019</b>
<b>EU 28</b>	<b>492 555 798</b>	<b>513 636 429</b>
Belgium	10 396 421	11 455 519
Bulgaria	7 745 147	7 000 039
Czechia	10 195 347	10 649 800
Denmark	5 397 640	5 806 081
Germany	82 531 671	83 019 213
Estonia	1 366 250	1 324 820
Ireland	4 028 851	4 904 240
Greece	10 940 369	10 724 599
Spain	42 547 451	46 937 060
France	62 292 241	67 177 636
Croatia	4 305 725	4 076 246
Italy	57 495 900	60 359 546
Cyprus	722 893	875 899
Latvia	2 276 520	1 919 968
Lithuania	3 398 929	2 794 184
Luxembourg	454 960	613 894
Hungary	10 116 742	9 772 756
Malta	399 867	493 559
Netherlands	16 258 032	17 282 163
Austria	8 142 573	8 858 775
Poland	38 190 608	37 972 812
Portugal	10 473 050	10 276 617
Romania	21 521 142	19 414 458
Slovenia	1 996 433	2 080 908
Slovakia	5 371 875	5 450 421
Finland	5 219 732	5 517 919
Sweden	8 975 670	10 230 185
United Kingdom	59 793 759	66 647 112

<sup>(1)</sup> Population on 1 January. Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

**Příloha 3 Struktura daňových výnosů podle hlavních kategorií, 2019 (v % HDP) <sup>(1)</sup>**

	Taxes on production and imports	Of which:	Taxes on income, wealth, etc.	Of which:		Net social contributions
		VAT		Taxes on individual or household income	Taxes on the income or profits of corporations	
<b>EU28</b>	<b>13,6</b>	<b>7,2</b>	<b>13,1</b>	<b>9,6</b>	<b>2,6</b>	<b>13,3</b>
Belgium	13,9	6,8	15,8	11,4	3,7	15,7
Bulgaria	15,6	9,2	5,5	3,3	2,0	8,9
Czechia	12,1	7,6	8,4	4,9	3,3	15,6
Denmark	15,7	9,5	30,7	26,5	3,1	0,8
Germany	10,9	7,1	13,3	9,8	2,7	17,3
Estonia	14,2	8,8	7,3	5,4	1,8	11,8
Ireland	7,8	4,3	10,3	6,9	3,1	4,5
Greece	17,5	8,4	9,7	5,9	2,2	14,6
Spain	11,7	6,5	10,4	8,0	2,1	12,9
France	17,0	7,2	13,1	9,5	2,8	16,8
Croatia	20,3	13,7	6,6	3,6	2,4	11,8
Italy	14,6	6,2	14,4	11,8	1,9	13,5
Cyprus	15,1	9,3	9,7	3,3	5,9	10,7
Latvia	14,2	8,6	7,0	6,5	0,2	10,0
Lithuania	11,8	7,9	8,7	7,1	1,6	10,0
Luxembourg	11,6	6,0	16,5	9,3	5,9	12,1
Hungary	18,1	9,5	6,6	5,1	1,2	11,8
Malta	12,2	7,0	13,6	7,4	5,7	6,0
Netherlands	12,5	7,2	13,2	8,5	3,7	14,0
Austria	14,1	7,6	13,7	9,8	2,8	15,4
Poland	14,0	8,0	7,9	5,3	2,2	14,2
Portugal	15,2	8,8	9,8	6,4	3,1	11,9
Romania	10,7	6,2	4,8	2,3	2,1	11,3
Slovenia	13,8	8,0	7,9	5,3	2,0	16,0
Slovakia	12,2	7,3	7,2	3,8	3,0	15,3
Finland	14,2	9,1	15,9	12,2	2,5	11,9
Sweden	22,2	9,2	18,0	14,7	3,0	3,4
United Kingdom	13,0	7,0	13,9	9,2	2,4	8,1

<sup>(1)</sup> Structure of tax revenue, by main tax category, 2019 (as % of GDP). Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování