

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

**Komparace daňových systémů vybraných států EU a možnosti jejich
sjednocení**

Bc. Lenka Juklová

**Diplomová práce
2013**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka Juklová**
Osobní číslo: **E10072**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**
Název tématu: **Komparace daňových systémů vybraných států EU a možnosti jejich sjednocení**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomických věd**

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

Diplomová práce bude zaměřena na analýzu daňových systémů vybraných členských států Evropské unie. Dále bude provedena komparace daňových systémů těchto států na základě vybraných znaků.

V práci budou mj. zpracovány tyto oblasti:

- definice základních pojmů,
- charakteristika vybraných států a komparace jejich daňových systémů,
- možnosti harmonizace daňových systémů vybraných států,
- závěry a doporučení.

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

ABRHÁM, Josef. Current challenges of the EU economy and policy. Praha: MAC, 2011, 119 s. ISBN 978-80-86783-53-6.
FIALA, Petr. Evropský mezičas: nové otázky evropské integrace. Brno: Barrister & Principal, 2007, 205 s. ISBN 80-87029-04-6.
HILL, Christopher, SMITH, Michael. International relations and the European Union. Oxford: Oxford University Press, 2005, 100 s. ISBN 0-19-927348-0.
KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 225 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
MAREK, Luboš. Statistika pro ekonomy : aplikace. Praha: Professional Publishing, 2005, 425 s. ISBN 80-86419-68-1.
NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, a.s., 2006, 354 s. ISBN 80-7201-593-1.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Tomáš Lelek, Ph.D.**
Ústav ekonomických věd

Datum zadání diplomové práce: **19. září 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2013**

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.

doc. Ing. Jolana Všejníková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 10. října 2012

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 6. 2013

Bc. Lenka Juklová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce panu Ing. Tomáši Lelkovi, Ph. D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Tato práce se zaměřuje na analýzu možností harmonizace daňových systémů členských států Evropské unie. Analýza bude provedena pomocí shlukové analýzy na základě vybraných kritérií.

KLÍČOVÁ SLOVA

Evropská unie, daně, daňový systém, harmonizace, shluková analýza

TITLE

Comparison of the tax Systems of Selected Countries of European Union and the Possibility of Integration the Tax Systems

ANNOTATION

The purpose of this study is to compare the tax systems of the member states of the European Union and the analysis of the capability of the tax systems according to selected criteria.

KEYWORDS

The European Union, tax, tax system, harmonization, cluster analysis

OBSAH

ÚVOD	1
1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ	3
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM A JEHO PRVKY	3
1.2 DEFINICE DANĚ	4
1.3 FUNKCE DANÍ	4
1.4 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ	5
1.4.1 <i>Daňový objekt</i>	5
1.4.2 <i>Daňový subjekt</i>	5
1.4.3 <i>Daňový základ</i>	5
1.4.4 <i>Daňová sazba</i>	5
1.5 DĚLENÍ DANÍ	6
1.5.1 <i>Přímé daně</i>	6
1.5.2 <i>Nepřímé daně</i>	9
1.6 MĚŘENÍ DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ	10
1.7 DŮSLEDKY A VLIV DANÍ NA EKONOMIKU	12
1.8 DAŇOVÁ KONKURENCE	13
1.9 DAŇOVÁ KOORDINACE	14
1.10 DAŇOVÁ HARMONIZACE	14
2 DAŇOVÁ POLITIKA EVROPSKÉ UNIE	17
2.1 DAŇOVÁ KVÓTA EVROPSKÉ UNIE	19
2.2 PŘÍMÉ DANĚ	21
2.2.1 <i>Daň z příjmů fyzických osob</i>	22
2.2.2 <i>Daň z příjmů právnických osob</i>	24
2.3 SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ	28
2.4 NEPŘÍMÉ DANĚ	30
2.4.1 <i>Daň z přidané hodnoty</i>	30
2.4.2 <i>Spotřební daně</i>	33
3 ZJIŠTĚNÍ MOŽNOSTI SLOUČENÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ NA ZÁKLADĚ JEJICH PODOBNOSTI	36
3.1 SHLUKOVÁ ANALÝZA	36
3.2 MATICE DAT	36
3.2.1 <i>Složitost daňového systému</i>	36
3.2.2 <i>Produktivita práce zaměstnanců</i>	37
3.2.3 <i>Velikost veřejného sektoru</i>	37
3.2.4 <i>Složená daňová kvóta</i>	37
3.2.5 <i>Podíl sociálních příspěvků na celkových daňových příjmech</i>	37
3.2.6 <i>Den daňové svobody</i>	38
3.2.7 <i>Průměrná sazba daně z příjmu právnických osob</i>	38
3.2.8 <i>Průměrná sazba daně z příjmu fyzických osob</i>	38
3.2.9 <i>Efektivní daňová sazba</i>	38
3.3 OVĚŘENÍ MULTIKOLINEARITY	39
3.4 STANDARDIZACE DAT	41
3.5 VOLBA ZPŮSOBU SHLUKOVÁNÍ	42
3.6 VOLBA VZDÁLENOSTI SHLUKŮ	42
3.7 VOLBA METRIKY SHLUKOVÁNÍ	43
3.7.1 <i>Kofenitický korelační koeficient</i>	44
3.7.2 <i>Koeficient Delta</i>	44
3.7.3 <i>Výsledek výběru metriky shlukování</i>	45
3.8 REALIZACE SHLUKOVÉ ANALÝZY	45
4 VYHODNOCENÍ VÝSLEDKU SHLUKOVÉ ANALÝZY	47
4.1 VÝBĚR POČTU SHLUKŮ	47
4.2 VZDÁLENOST SHLUKŮ	48
4.3 HODNOCENÍ KRITÉRIÍ STATŮ	50

4.4 INTERPRETACE VÝSLEDKŮ ANALÝZY	52
ZÁVĚR.....	54
POUŽITÁ LITERATURA	56
SEZNAM PŘÍLOH	62

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Data pro shlukovou analýzu	39
Tabulka 2 Test normality	40
Tabulka 3 Korelační analýza	41
Tabulka 4 Výsledek standardizace dat.....	1
Tabulka 5 Výběr metriky shlukování.....	45
Tabulka 6 Vzdálenost spojení	49
Tabulka 7 Shluk 1	50
Tabulka 8 Shluk 2	50
Tabulka 9 Shluk 3	50
Tabulka 10 Shluk 4	51
Tabulka 11 Průměrné hodnoty kritérií shluků.....	51

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1 Průměr podílu daní na celkových daňových v roce 2011	18
Obrázek 2 Vývoj složené daňové kvóty mezi lety 2001 - 2011.....	19
Obrázek 3 Daňová kvóta v jednotlivých členských státech v roce 2011.....	19
Obrázek 4 Podíl daně z příjmů fyzických osob za rok 2010	23
Obrázek 5 Podíl sociálních příspěvků na celkové částce vybrané z daní za rok 2010	29
Obrázek 6 Daň z příjmů právnických osob v roce 2010.....	27
Obrázek 7 Podíl daně z přidané hodnoty za rok 2010	32
Obrázek 8 Podíl spotřebních daní v roce 2010.....	35
Obrázek 9 Výsledek shlukové analýzy	46
Obrázek 10 Seskupení států do shluků	47

ÚVOD

Jedním z úkolů veřejného sektoru je zajištění potřebných veřejných statků a k dosažení tohoto cíle je potřebné mimo jiné i poměrně velké množství finančních prostředků. Největší podíl příjmů do státního rozpočtu plyne z daní.

Každý stát má odlišný kulturně historický vývoj, který je dán přírodními a klimatickými vlivy, společenskými zvyklostmi, náboženstvím anebo náladou ve společnosti. Tento faktor se odráží mimo jiné i ve velikosti veřejného sektoru, daňové zátěže a ochoty obyvatel daně platit. Díky tomu byly daně donedávna považovány za základní prvek národní suverenity, neboť potřeby a zvyky občanů států jsou poměrně odlišné a bez adekvátních příjmů nemohou vlády prosazovat svou politiku. Ale se vznikem Evropských společenství a s postupným propojováním trhu se z daní stala jedna z překážek obchodu. Je nutné zdůraznit, že se vznikem společného trhu Evropské unie je daňová politika zásadní otázkou pro všechny členské státy a opatření přijatá jednou zemí mohou mít vliv nejen na ni samotnou, ale i na ostatní státy.

Harmonizace daní je upravena novelizacemi Římské smlouvy, která byla přijatá v roce 1957. Tato smlouva uvádí požadavek jednomyslného přijímání těchto opatření v oblasti harmonizace daní, což činilo a do současné doby činí harmonizační proces velmi nelehkým, neboť zájmy států v této oblasti jsou značně odlišné.

Základním předpokladem harmonizace daní je úprava daňových systémů alespoň v té míře, že členské státy mají stejné druhy daní. V současné době jsou harmonizovány pouze nepřímé daně, kdy je dáno rozmezí, ve kterém mohou být jednotlivé produkty zdaněny. Otázkou však nadále zůstává harmonizace přímých daní. V tomto ohledu je problematická zejména daň z příjmu právnických osob, neboť základ této daně je považován za mobilní a nízká daňová sazba může být konkurenční výhodou oproti ostatním státům. Vzhledem k tomu, že lidé stále častěji využívají možnost práce mimo svoji rodnou zemi, jeví se jako potřebná i harmonizace daně z příjmů fyzických osob.

Ačkoli si daňová politika Evropské unie může v budoucnu stanovit nové priority, její základní zásada, kterou je potřeba předcházet tomu, aby daňová politika některých členských států měla nežádoucí vliv na státy jiné, se zřejmě příliš měnit nebude. Díky tomuto cíli bylo třeba vyřešit rozdílnost daní v členských státech a daňové soustavy přijatelně harmonizovat a tím dosáhnout přiblížení hospodářské politiky a ekonomické úrovně jednotlivých zemí.

Cílem práce je porovnání daňových systémů členských států Evropské unie a ověření, zda lze na základě vybraných prvků daňové systémy více harmonizovat.

Ještě před samotnou analýzou je třeba definovat základní pojmy jako je daň, daňový systém, měření daňového zatížení, důsledky a vliv daní, daňová konkurence, koordinace a harmonizace. Tyto pojmy budou vysvětleny v první kapitole této práce.

Ve druhé kapitole bude rozebrána historie daňové harmonizace v Evropské unii, její současný stav a předpokládaný vývoj. Dále je zde demonstrován podíl daně z příjmů fyzických a právnických osob a spotřební daně a daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech a hrubém domácím produktu.

Třetí část práce je zaměřena na shlukovou analýzu, kdy budou nejprve popsána kritéria a zohledněn výběr, dále budou analyzovány předpoklady shlukové analýzy a na závěr samotné její provedení.

Ve čtvrté kapitole budou interpretovány výsledky shlukové analýzy a učiněny závěry práce.

1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Tato kapitola je zaměřena na teoretické vymezení základních pojmů, jako je daňový systém, daň, měření daňového zatížení, daňová koordinace, harmonizace a další, které se vztahují k tématu práce.

1.1 Daňový systém a jeho prvky

Daňový systém představuje souhrn všech daní, které jsou v daném státě zavedeny. Jeho úkolem je plnění jednotlivých funkcí daní, protože každá daň se v různých systémech chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků, které jsou na daňový systém kladené. Dále je třeba zdůraznit, že daňové soustavy jednotlivých států jsou ovlivněny odlišnými ekonomickými, politickými a sociologickými vlivy [49]. Proto nelze stanovit univerzální daňový systém, který by splňoval požadavky všech států.

Do daňového systému jsou zahrnuty i jiné příjmy veřejných rozpočtů, i když se nenazývají daně, jejich správu vykonávají jiné než územní finanční orgány, často i podle jiných procesních předpisů. Z ekonomického hlediska však jsou daněmi, popř. stojí velmi blízko daním. Jedná se o:

- cla,
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- pojistné na veřejné zdravotní pojištění,
- správní, soudní a jiné místní poplatky [39].

Dále v daňových systémech figurují daně, které mají menší výnosy a jsou specifické pro různé země, např. v Rakousku je zavedeno mnoho druhů ekologických daní nebo v Bulharsku je zdaněno zvláštní sazbou luxusní zboží. Do této kategorie patří i daně a poplatky, které jsou příjmem místních samospráv, jako např. daně z majetku [20].

Požadavky na správně sestavený a efektivní daňový systém definoval Adam Smith v díle Pojednání o podstatě a původu bohatství národů a dalo by se říci, že se do současnosti příliš nezměnily. Mezi tato kritéria lze zařadit:

- efektivnost zdanění, tzn. ovlivňování chování ekonomických subjektů zamýšleným směrem,
- daňová spravedlnost,

- právní perfektnost a politická průhlednost, kdy daňové zákony musí být přijímány transparentně a veřejnost s nimi musí být seznámena,
- jednoduchost, neboť je podstatné, aby daňové předpisy byly pro poplatníky pochopitelné, dále jednoduchým daňovým systémem lze dosáhnout snížení nákladů na výběr daní,
- pružnost, protože by měl reagovat na ekonomický vývoj [55].

1.2 Definice daně

Daň představuje určitou povinnou platbu, která je legislativně zakotvená. Je právně vymahatelná a jednostranná. Daně jsou občané povinni platit v určitých obdobích, při jistých právních činnostech či jiných okolnostech [43].

Peková charakterizuje daň jako povinnou, pravidelně se opakující, zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu, která je zároveň nenávratná a neekvivalentní. Dalo by se říci, že daně jsou cenou za veřejné služby, nástroj redistribuce a stabilizace ekonomiky [46].

Ekonomická podstata daně představuje zejména příjem výsledků z činnosti hospodářských a jiných subjektů. Příjemcem je stát či jiný pověřený veřejnoprávní subjekt. Podle ekonomického hlediska jsou daně charakterizovány jako pohyb finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému a vytváří tak prostředky k provádění hospodářské politiky.

Této definici odpovídají i jiné povinné platby, jež nemají název daň. Jedná se o cla, povinné příspěvky na sociální zabezpečení, dary půjčky či místní poplatky.

1.3 Funkce daní

Funkce daně úzce souvisí s její ekonomickou rolí a udává ji její smysl. Mezi nejčastěji zmiňované funkce patří:

- fiskální, která představuje zejména zajištění příjmů státu a veřejnoprávním korporacím a jedná se o nejdůležitější funkci,
- alokační, jež by měla zmírňovat neefektivnost v alokaci zdrojů na trhu,
- redistribuční, která je požadována, existuje-li přímá úměra se společenskou neakceptací při rozdělení důchodů a bohatství, které vzniklo fungováním trhu [35].

- stabilizační funkce, jejímž úkolem je zmírnění opakujících se výkyvů v ekonomice státu a představuje hlavní záměr zachování cenové stability [56],
- stimulační, která představuje způsob využití daňových nástrojů k ovlivnění chodu či činnosti ekonomických jednotek a dále se zaměřuje na tempo rozvoje těchto jednotek [38].

1.4 Konstrukční prvky daně

Na základě ekonomické podstaty jsou daňové prvky státními příjmy, jež vznikají na základě vztahu mezi subjektem povinným (tedy poplatníkem nebo plátcem) a subjektem oprávněným (tedy státem), kteří musejí být jasně stanoveny. Dále musí být u každé daně jednoznačně definován daňový objekt, daňový základ a daňová sazba.

1.4.1 Daňový objekt

Daňový objekt představuje právní skutečnost hmotného rázu, se kterou je legislativně spojována daňová povinnost. Příkladem tohoto prvku jsou důchody, vlastnictví, spotřeba, příjmy a podobně [27].

1.4.2 Daňový subjekt

Daňovým subjektem jsou označeny osoby, které jsou povinny plnit daňové povinnosti. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků definuje dvě základní kategorie – poplatníky a plátce. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Naproti tomu plátcem daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům [61].

1.4.3 Daňový základ

Mrkývka se ve své publikaci věnuje daňovému základu, který představuje prvek, stanovující kvalitu objektu, jež podléhá zdanění. Kvalita je vyjádřena finanční částkou v případě valorických daní, naopak u specifických daní je vyjádřena v nepeněžních jednotkách.

1.4.4 Daňová sazba

Daňová sazba představuje další z prvků daní. Tento prvek se určuje prostřednictvím daňového základu. Tato problematika je velmi rozsáhlá, uvádím pouze nejzákladnější dělení.

Mrkývka rozlišuje pevnou sazbu a procentuální sazbu, která se dále dělí na lineární, progresivní a regresivní sazby [43]. Progresivní je taková sazba daně, kdy existují různé sazby daní pro odlišná pásma příjmů, přičemž se tyto sazby s rostoucím příjmem zvyšují. To znamená, že celý výdělek je zdaněn jednou sazbou, která se odvíjí od jeho výše. Výhodou tohoto způsobu určení daně je větší spravedlnost. Ale na druhou stranu poskytuje příležitost k daňovým únikům a nemotivuje poplatníky k vysokým příjmům, proto se tento způsob vyměření daně v Evropské unii příliš nevyužívá. Z tohoto hlediska je výhodná klouzavá progresse, kdy se sazba daně sice zvyšuje s příjmem, ale vždy je vyšší sazbou zdaněn pouze důchod přesahující danou hranici [52].

V rámci Evropské unie byla definovaná tzv. efektivní daňová sazba, která se vypočítá jako podíl daňové povinnosti a sociální pojištění a důchodu. Tato sazba zohledňuje odlišnou výši slev a úlev na daních v členských státech a tím umožňuje relevantní porovnání zdanění [51].

1.5 Dělení daní

Daně se dělí do širokého spektra kategorií podle různých hledisek. Kubátová uvádí, že daně lze třídit podle:

- způsobu uložení,
- objektu,
- vztahu k důchodu poplatníka,
- podle dopadu,
- vztahu sazby k základu,
- daňového určení [38].

Vzhledem k tématu práce je nejdůležitější hledisko vztah na důchod poplatníka, protože pro otázky harmonizace daní v rámci Evropské unie je podstatné rozdělení daní na přímé a nepřímé [44].

1.5.1 Přímé daně

Přímé daně jsou dávky, které platí subjekt na úkor svého důchodu a nelze je přenést na jiný subjekt. Jejich dalším znakem je, že jsou adresné a přihlížejí k majetkové situaci osoby. Dělí se na daně důchodové a majetkové, přičemž největší váha je ve většině zemí prisuzována právě osobním důchodovým daním [39].

Daň z příjmu fyzických osob

Důchodové daně z příjmu fyzických osob jsou obecně považovány za nejdůležitější a je jim přisuzována největší míra spravedlnosti, komplexnosti a ekonomické spravedlnosti.

Mezi nesporné výhody zdanění tohoto typu lze zařadit, že:

- odpovídá principu platební schopnosti,
- výnosy daně jsou pružné,
- nezpůsobuje distorze v cenách,
- působí jako makroekonomický stabilizátor,
- velikost daňového břemena poplatníka je zřejmá,
- odpadá problém se zdrojem platby daně.

Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou příjmy:

- ze závislé činnosti a funkční požitky,
- z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou jedinci, kteří pobírají příjmy uvedené výše [39]. Díky stále se zvyšujícímu pohybu zboží a služeb bylo třeba rozlišit rezidenty a nerezidenty pro daňové účely. Daňovým rezidentem je takový subjekt, jehož daňová povinnost je v dané zemi neomezená, což znamená, že jsou zdaněny jeho celosvětové příjmy, a to bez ohledu na to, zda je jejich zdroj v tomto státě či ve státech jiných. Např. v České republice za rezidenta považuje osoba, která má zde trvalé bydliště nebo zde pobývá více než 183 dní za rok. Naproti tomu nerezident pro daňové účely je subjekt, který v daném státě nesplňuje podmínky stanovené pro rezidenta. Jeho daňová povinnost v daném státě je omezená a vztahuje se pouze na příjmy, jejichž zdroj je v této zemi [49]. Z této definice vyplývá, že pokud má osoba příjem ze státu, v němž není rezidentem, dochází k dvojímu zdanění, což může být překážkou volného trhu. Na tuto problematiku bude brán zřetel v následujícím textu.

Základem daně je celkový zdanitelný důchod, který se snižuje o odečitatelné položky, jako jsou slevy na dani a nulové sazby pro nejnižší příjmy [39]. Daňové úlevy se dělí na standardní a nestandardní.

- Za standardní úlevu se považuje sleva na poplatníka, která je obvykle stanovena pevnou částkou a je ve výši minimálních sociálních výdajů jednotlivce, dále slevy na partnera, se kterým poplatník žije ve společné domácnosti a nedosahuje stanoveného příjmu, na invalidu, vyživované dítě, studenta, asistenta nebo na vodícího psa, které jsou obvykle určeny pevnou částkou.
- Nestandardní odpočty jsou limitovány do určité výše a jsou aplikovány z důvodů dosažení makroekonomických cílů vlády, jako např. podpora hypoték a darů pro charitativní účely [52].

V některých zemích je zaveden tzv. důchodový splitting, což znamená, že jsou manželé nebo členové domácnosti zdaněni společně, jako by pobírali stejný důchod. Dále pak mohou být použita odlišná pravidla pro ženaté a svobodné nebo zohlednění počtu členů domácnosti [39].

Sazby daně jsou stanoveny buďto jednotnou procentuální sazbou, progresivní nebo klouzavě progresivní. Pokud je použita jednotná sazba, obvykle existuje takové daňové úlevy a odpočty, aby bylo dosaženo alespoň minimální daňové spravedlnosti.

Daň z příjmu právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu. Za daňové rezidenty je pokládána společnost, která má sídlo anebo vedení na území daného státu [38].

Daň z příjmu právnických osob je značně diskutovaná a objevují se názory, že nemá opodstatnění, protože zisky právnických osob se nakonec stanou důchody fyzických osob a tak jsou i zdaněny. Negativa této daně spočívají především v:

- nemají zvláštní zdaňovací kapacitu,
- přesouvají daň na jiné subjekty,
- je obtížné definovat zdanitelný zisk.

Naopak zastánci této daně uvádějí, že na právnické osoby má být uvalena daň, protože:

- společnosti platí za využívání veřejných služeb,

- daň kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky,
- jsou zdaňovány zisky, které by jinak unikly zdanění,
- je významným nástrojem hospodářské politiky.

Základ daně se odvíjí od účetního zisku. Problémem je, že každý stát užívá odlišnou úpravu, což znemožňuje mezinárodní komparaci. Rozdíly jsou patrné především ve stanovování daňově uznatelných nákladů, daňových odpisů a daňových úlev.

Právnické osoby mají také nárok na slevy z daňové povinnosti. Např. si mohou odečíst daňovou ztrátu, stanovenou částku za každého zaměstnance se zdravotním postižením nebo výši poskytnutého daru. Slevy a jejich výše se liší stát od státu.

Sazba korporátní daně nebývá progresivní, ale je obvykle stanovena jednou sazbou [38].

Sociální pojištění

Součástí daně z příjmů fyzických osob je sociální pojištění, které má povinnost platit jak zaměstnavatel, tak i zaměstnanec a obvykle zahrnuje:

- pojistné na nemocenské pojištění
- pojistné na důchodové pojištění
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Obvykle bývají stanoveny minimální odvody a stropy [10].

1.5.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou charakteristické tím, že je poplatník odvádějící daň neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na subjekt jiný, jsou součástí cen zboží a služeb či převodů a pronájmů, vyměřují se ve stejné výši pro osoby s různou výší příjmů a nejsou adresné. Do této skupiny patří daně ze spotřeby a obrátů, daň s přidané hodnoty a cla.

Daň z přidané hodnoty

Jak z názvu daně z přidané hodnoty vyplývá, jedná se o zdanění přidané hodnoty, tedy hodnoty, kterou plátce přidává k hodnotě nakoupeného zboží nebo provedených služeb. Pozitivem tohoto mechanismu je, že odstraňuje duplicitu daně [52]. Jako další výhody lze uvést:

- neutralita ke spotřebě spotřebitelů i výrobců a umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobních inputů,

- možnost zdanit služby,
- výhodnost pro mezinárodní obchod, protože technika umožňuje vývoz bez daně,
- odolnost proti daňovým únikům,
- spolehlivost výnosů pro stát.

Naopak největší nevýhodou daně z přidané hodnoty je značná administrativní náročnost. Kubátová uvádí, že za další slabiny lze považovat náročnost přechodu na novou daň a obavy ze zvýšení inflace.

Naprostá většina států používá více sazeb daně z přidané hodnoty. Každá má tzv. základní sazbu, která je obvykle uvalena na největší množství zboží a služeb, a jednu nebo více snížených. Snížené sazby jsou zavedeny kvůli snížení regresivnosti daně, zlevněním základních výrobků, anebo k předcházení daňových úniků, zavedením nižších sazeb na služby, které jsou obtížně zdanitelné [39].

Spotřební daň

Spotřební daň se uvaluje na výrobky, které vykazují nepružnou elasticitu poptávky i nabídky a jejich spotřeba se dlouhodobě nemění. Tímto je zaručen stabilní a lehce odhadnutelný výnos. Hlavními produkty jsou alkoholické nápoje, tabák a motoristické potřeby bez ohledu na to jestli byly vyrobeny v tuzemsku nebo dovezeny ze zahraničí [51].

Cílem spotřebních daní je:

- omezení spotřeby vybraných produktů,
- příliv peněz do státní pokladny,
- harmonizace daní Evropské unie [39].

1.6 Měření daňového zatížení

Z důvodu budování společného trhu, větší migrace osob a snahám o co největší přiblížení politik členských států, vznikla potřeba změřit daňové zatížení subjektů v jednotlivých zemích Evropské unie. Pro tento účel se jeví vhodné poměrové ukazatele. Nejčastěji používaný ukazatel pro porovnání daňového zatížení států je daňová kvóta [52]. Tento ukazatel vyjadřuje úroveň daňových výnosů ve vztahu k hrubému domácímu produktu v běžných cenách. Existují tyto druhy daňové kvóty:

- jednoduchá, která se vypočítá jako poměr celkových příjmů veřejných rozpočtů plynoucích z přímých i nepřímých daní a hrubého domácího produktu v běžných cenách,
- složená, která představuje podíl daní včetně pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení a hrubého domácího produktu země,
- konsolidovaná, která se vypočítá jako podíl výnosu z vybraných daní a pojistného na sociální zabezpečení, poplatky, clo a sociální pojistné zaměstnanců veřejného sektoru a hrubého domácího produktu v běžných cenách [26].

Dále je možné daňovou kvótu modifikovat jak pro celkové daňové výnosy, tak pro výnosy dílčí nebo i pro jednotlivé daně. Co se tohoto ukazatele týká, jeho výsledky jsou ovlivněny metodikou výpočtu [14]. Odchylky mohou být způsobeny např.:

- konstrukcí poměrového ukazatele, zejména měření HDP,
- rozdílnou strukturou výnosu z daní,
- fází hospodářského cyklu,
- rozdílnou úrovní a rozsahem daňově uznatelných nákladů,
- realizací daňových výhod v oblasti osvobození příjmů, nezdavitelných částí, slev na dani a úlev z titulu investičních pobídek;
- vyvádění části pojistného ze mzdy do soukromých fondů, což snižuje výši daňové kvóty,
- nezdavitelné příjmy z titulu tzv. šedé ekonomiky;
- vládní záruky za půjčky;
- daně stanovené ze sociálních dávek, protože v některých zemích se žádné daně ze sociálních dávek neplatí, v některých zemích se zdaňuje pouze důchod z důchodového pojištění nad určitou hranici, jinde je stanovena daň z důchodového pojištění v závislosti na věku důchodce a v řadě států jsou sociální dávky zdaněny.

Lze konstatovat, že vyšší daňové kvóty ovlivňují i další faktory, které formují jak daňové systémy, jako např. výše daně a pojistného nebo HDP na obyvatele. Struktura daňové kvóty je v mezinárodních komparacích uváděna zpravidla podle metodiky OECD s vymezením těchto skupin:

- daně z důchodů, ze zisků a kapitálových výnosů,
- příspěvky na sociální zabezpečení,
- daně z mezd a pracovních sil,
- daně majetkové,
- daně ze zboží a služeb,
- ostatní daně [51].

1.7 Důsledky a vliv daní na ekonomiku

Adam Smith ve svém díle Bohatství národů, obhajuje myšlenku, že v zájmu bohatství národa by měly být zavedeny co nejnižší daně, protože považuje státní výdaje za neproduktivní, ale i přes to uznává, že některé funkce státu nelze ničím nahradit. Na rozdíl od vlastností daňové soustavy, tato myšlenka dnes již neplatí, neboť se obecně prosazuje myšlenka sociálního smíru [55].

Je nutné si uvědomit, že daně jsou uvaleny pouze tržní činnosti, což je znevýhodňuje nad činnostmi netržními. Daň ovlivňuje jak produkci, tak spotřebu, způsobuje změny v jejich struktuře a v důsledku tyto změny pak působí na relativní ceny komodit [50].

Daně, jejichž sazba není paušální, mají substituční a důchodový efekt. Důchodový efekt znamená, že daň subjektu odčerpává část jeho disponibilního důchodu, buď přímo, nebo tak, že ho nutí platit vyšší cenu za zboží a služby. Tento efekt mají všechny daně a jeho velikost se odvíjí od výše daně. Substituční efekt je situace, kdy poplatník mění své preference se změnou jeho mezních užitek ze spotřeby zboží, výnosu práce, volného času apod. Tento efekt nevyvolávají pouze paušální daně a jeho velikost je přímo úměrná mezní sazbě daně.

Mimo to nevhodně sestavený daňový systém má vliv jak na motivaci k pracovním výkonům, tak i na motivaci k úsporám. Pokud je zdanění příliš vysoké, jedinci upřednostňují svůj volný čas před prací a také spotřebu před úsporami a vzniká motivaci obyvatel země k netržním činnostem, např. lidé si sami staví domy, udržují a opravují auta apod., aby se tak vyhnuli povinnosti platit daně. Tím se snižuje celková efektivnost ekonomiky [52].

A dalším důsledkem je, že je ohrožen úkol daňového systému, kterým je zajišťovat výnosy, které postačí k pokrytí veřejných výdajů, příznivě ovlivňovat růst, konkurenceschopnost a zaměstnanost země [60].

Téměř všechny daně mají vliv na alokaci zdrojů ve společnosti a představují také určité náklady. Pomocí daňové politiky lze tyto náklady minimalizovat nebo může přispět k rozvoji některých aktivit, jako např. spoření či investice, od některých činností pak může také odrazovat. Daňové systémy mají své charakteristické rysy, které jsou určovány ekonomickými podmínkami, politickým systémem země a kulturně-historickými podmínkami. Mezi ekonomické vlivy patří např.:

- struktura ekonomiky a její vývoj,
- odvětvová a geografická struktura,
- struktura pracovních sil, míra inflace,
- míra zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu.

Každá země má své zvyklosti ve způsobu zdaňování, své způsoby prosazování daňových zákonů, právní uspořádání státu. Vliv má také rozvoj výpočetní techniky, technický pokrok. Všechny tyto faktory ovlivňují strukturu daní a daňových výnosů v jednotlivých zemích [52].

1.8 Daňová konkurence

Žák definuje konkurenci jako model organizace trhu, na němž jednotlivé subjekty vedou soutěž o co nejlepší podmínky při získávání výrobních zdrojů, jejich užití i při prodeji konečné produkce [60]. Konkurence obecně bývá označována jako pozitivní jev, ale konkurence v oblasti daní je problematická.

Názory na daňovou konkurenci se mezi odborníky různí. Je výhodná jednak pro státy s nižšími daňovými sazbami a základy, kterým se zvýší počet poplatníků a tím výnosy z daní, ale i pro subjekty daně platící, kterým se sníží daňové břemeno. Naproti tomu nutné zdůraznit, že se nejedná o konkurenci na trhu a působí na ni politické, historické, kulturní a jiné vlivy. Dalším problémem je, že jak z definice daně vyplývá, jedná se o neekvivalentní finanční transfer, což znamená, že subjekt daně platící za ni nedostává žádnou protihodnotu a může způsobit tlak na omezování a snižování veřejných výdajů, který může vyvrcholit nepřiměřenými restrikcemi veřejného sektoru [38].

Dále je nutné podotknout, že daňová konkurence je záležitostí především daní, jejichž základ je možné přesunout do jiné země. Nejvíce se týká základů daně z přidané hodnoty,

daně ze zisku právnických osob a příjmů z finančních kapitálů. A proto vede k nadměrnému zatížení nemobilních faktorů a to především práce naopak snižuje zatížení mobilních faktorů hlavně kapitálu, dále vede k nevhodné struktuře vládních výdajů protože se vláda snaží pobídkami přilákat kapitál.

Současnou daňovou konkurenci v Evropské unii lze chápat jako výsledek selhání harmonizačního procesu než jako záměr [44].

1.9 Daňová koordinace

Prvním stupněm sbližování a sjednocování daňových systémů na mezinárodní úrovni, který je zároveň chápán jako přípravná fáze před samotnou daňovou harmonizací, je daňová koordinace. Pojem daňová koordinace lze charakterizovat jako vzájemné sladování daňových soustav, vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění, jejichž cílem je omezení arbitrážních obchodů [38]. Nutnou součástí je informovanost mezi státy, která představuje především výměnu dat o daňových rezidentech i nerezidentech jednotlivých států, vzájemná spolupráce mezi daňovými orgány. Daňová koordinace není záležitostí jenom Evropské unie, ale snahy v tomto ohledu jsou iniciovány i ze strany jiných mezinárodních organizací [44].

1.10 Daňová harmonizace

Druhá polovina 20. století probíhala ve znamení stále postupující globalizace, která měla za následek značný posun v mezinárodním obchodě, a tím vzniku mezinárodních společností, mobilita pracovních sil způsobila potřebu harmonizace daňových systémů [51]. Dalším důvodem pro daňovou harmonizaci byla snaha o propojení evropských zemí v rámci jednotného trhu a o legální či nelegální přesun daňových základů do zemí s nižším zdaněním a vyhýbaní se tak daňové povinnosti. Mimo to bylo nutné upravit podmínky volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb.

Pojem daňová harmonizace lze definovat jako přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Daňovou harmonizací můžeme označit jako mechanismus, pomocí něhož jsou odstraňovány překážky ve fungování společného vnitřního trhu nebo faktory, které poškozují hospodářskou soutěž [44].

Proces harmonizace daňové soustavy obvykle probíhá ve třech fázích, přičemž nemusí vždy dojít na všechny fáze:

- určení druhu daně, jež má být harmonizována

- harmonizace daňového základu
- harmonizace daňové sazby [38].

Požadavky na daňovou harmonizaci jsou různé. Buďto se jedná o harmonizaci v podobě

- přizpůsobení daňového systému členského státu tak, aby bylo dosaženo společného cíle Evropské unie,
- sjednocení rozdělení daní ve všech členských státech, kdy jsou sazby jednotlivých daní různé,
- stejné rozdělení daní ve všech státech se stejnými sazbami, ale tento model je v současné době nereálný.

V současné době harmonizace daní v Evropské unii směřuje k druhému bodu, tedy k standardizaci daní.

Možností, která zohledňuje různou životní úroveň v členských státech, je tzv. dílčí harmonizace. Tento pojem označuje situaci, kdy stát aplikuje pro některé daně společná a pro některé stále praktikuje národní pravidla.

Daňová harmonizace je jedním z prostředků, pomocí něhož lze úspěšně realizovat myšlenku jednotného trhu Evropské unie. Můžeme ji rozdělit na pozitivní a negativní. Pozitivní daňová harmonizace je taková, kdy jsou implementovány legislativní nástroje, jenž vytváří stejná pravidla platná pro všechny členské státy, a byly jimi jednohlasně schváleny. Pokud jsou pravidla vytvářena Evropským soudním dvorem, jedná se o harmonizaci negativní. Tato rozhodnutí nejsou závazná pro všechny členské státy, protože judikatura Evropského soudního dvora platí pouze pro stát, o kterém rozhoduje.

Mezi negativní dopady daňové harmonizace jsou zahrnovány především:

- omezení fiskální autonomie států,
- nerovnováha v daňových systémech, protože daňové systémy jednotlivých zemí odpovídají jejich ekonomickým, politickým a kulturněhistorickým podmínkám,
- vyšší daňové sazby, neboť mezi daňovými systémy nepůsobí konkurence,
- růst veřejných výdajů, protože vlády nejsou nuceny šetřit,
- harmonizace vlivem vyšších sazeb zpomaluje růst ekonomiky.

V následujících bodech jsou vyjmenovány nejčastěji uváděné přínosy daňové harmonizace:

- omezování daňových úniků,
- usnadnění volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb,
- v případě daní dochází k tržnímu selhání, a proto konkurence nevede k efektivní alokaci zdrojů, kterou naopak může zvýšit daňová harmonizace,
- státy svým daňovým systémem ovlivňují i jiné státy (existence externalit),
- daňové systémy některých států mohou mít vliv na světové ceny, chránit domácí produkci a znevýhodňovat jiné státy a těmto situacím může harmonizace zabránit nebo je omezit [44].

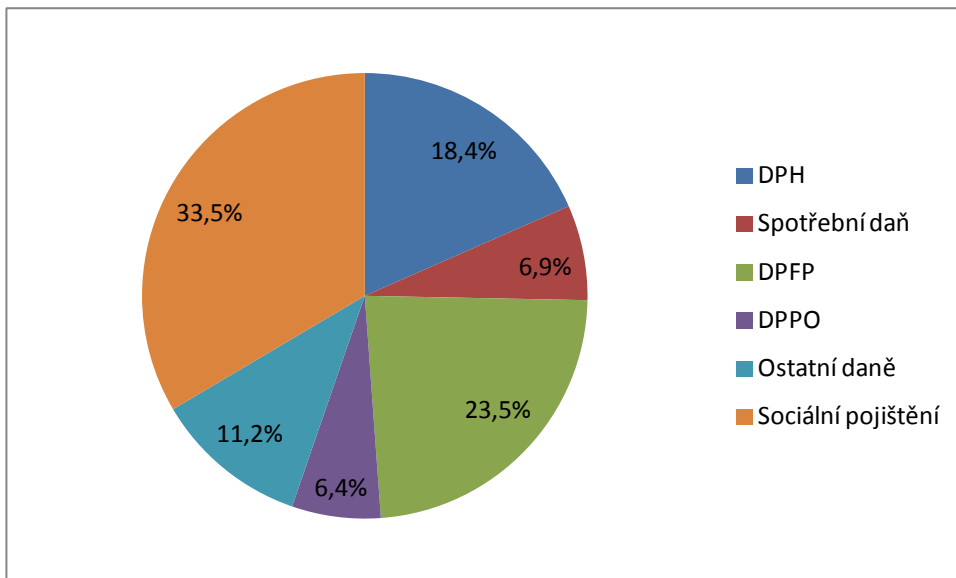
2 DAŇOVÁ POLITIKA EVROPSKÉ UNIE

Tato kapitola je zaměřena na problematiku daní v Evropské unii a je zde popsán vývoj daňové harmonizace a poté následuje porovnání významu jednotlivých daní členských států Evropské unie.

Na úvod je nutné podotknout, že daňová politika byla vždy pokládána za symbol národní suverenity státu. Tato autonomie zůstává zachována i v Evropské unii, ale přesto však vývoj evropské integrace vyžaduje pro potřeby fungování jednotného trhu od svých aktérů spolupráci v daňové oblasti, ať už formou nutné výměny informací, harmonizace či alespoň koordinace daňových systémů **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..**

Vzhledem k tématu práce, kterým je harmonizace daní v Evropské unii, budou v následujícím textu rozebrány pouze daně, které Evropská komise označila, jako významné, ze kterých by měla plynout naprostá většina daňových příjmů a jichž se harmonizace týká. Mezi tyto daně patří:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- sociální pojištění,
- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daň [47].



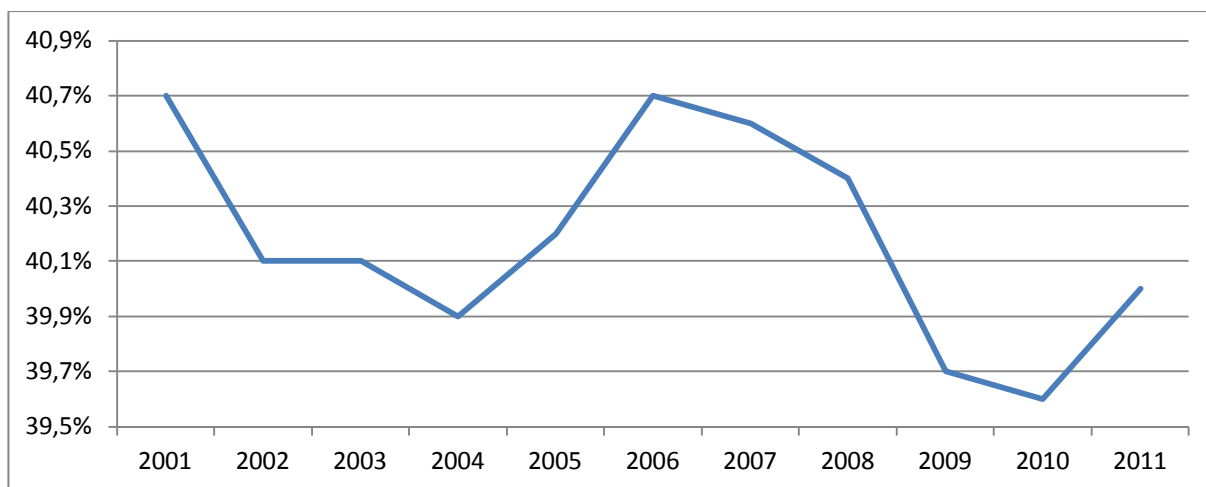
Obrázek 1 Průměr podílu daní na celkových daňových příjmech v roce 2011

Zdroj: data:[19], vlastní úprava

Na obrázku 1 je patrný kromě druhů daní i vážený průměr jejich podílu na celkových daňových příjmech Evropské unie v roce 2011. Největší podíl představuje sociální pojištění, na kterém je vybrána více než třetina z celkové částky. Tento fakt je způsoben především penzijním zajištěním obyvatel a dotovanou zdravotní péčí, které v mnohých státech zajišťuje stát. Naopak nejmenší podíl zastupuje daň z příjmu právnických osob, což může být způsobeno snahou států neodradit možné investory od usídlení se na jejich území.

2.1 Daňová kvóta Evropské unie

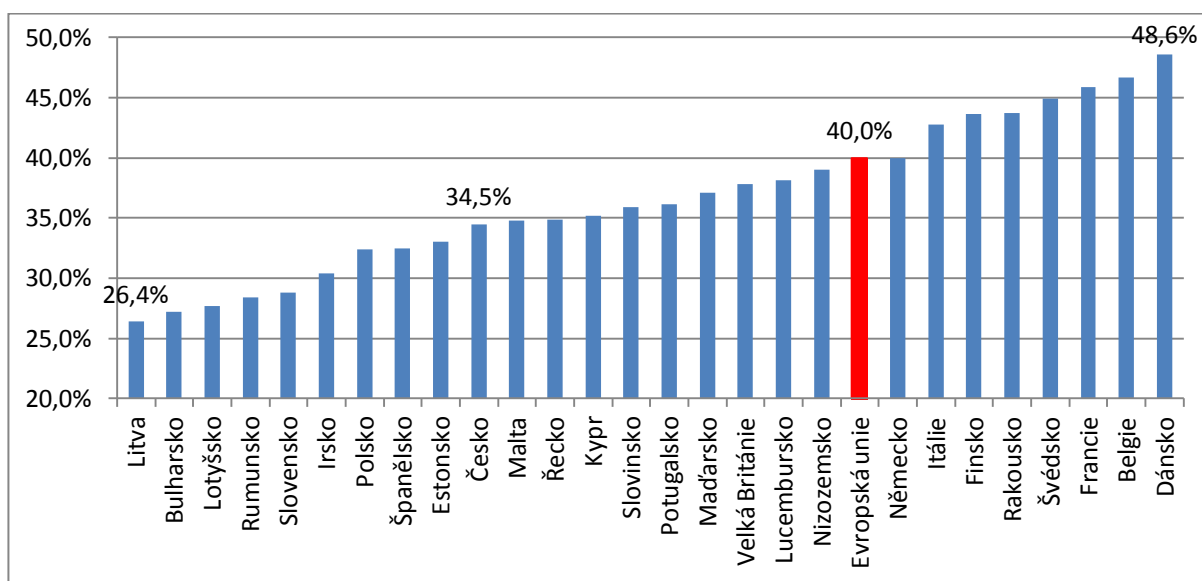
Složená daňová kvóta představuje podíl daní včetně pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení a hrubého domácího produktu země nebo společenství zemí.



Obrázek 2 Vývoj složené daňové kvóty mezi lety 2001 - 2011

Zdroj: data: [19], vlastní zpracování

Na obrázku 2, který znázorňuje vývoj složené daňové kvóty v Evropské unii mezi lety 2001 až 2011, je patrné, že průměrné daňové zatížení se pohybuje okolo 40%, což představuje 4,9 bilionů Eur. V roce 2004, kdy došlo k rozšíření o 10 nových členů, je patrný mírný propad, protože nové státy měly nižší daňovou kvótu než stávající státy. Dále je zřejmé, že daňová kvóta odráží vývoj hospodářství, protože v roce 2009 a 2010 dosahuje nejnižších hodnot vlivem celosvětové hospodářské recese [32].



Obrázek 3 Daňová kvóta v jednotlivých členských státech v roce 2011

Zdroj: data:[19], vlastní úprava

Na obrázku 3 je patrná výše složené daňové kvóty jednotlivých států Evropské unie v roce 2011. Dlouhou dobu v tomto ohledu drželo první příčku Švédsko, kde je zakořeněná tradice sociálního státu a je tedy nutné najít zdroje pro jeho financování. V roce 2006 však vláda schválila snížení některých daní, a proto v současnosti nejvyšší podíl výnosu z daní a sociálního zabezpečení v poměru k HDP vykazuje Dánsko. Důvodem tohoto prvenství je nutnost shromáždit značné množství prostředků především na financování štedré sociální sítě, nadprůměrné kvality veřejných služeb, školství, dalších sociálních sektorů a mimo to klade velký důraz na šetrnost k životnímu prostředí. Navíc je zde nízká nezaměstnanost, která do roku 2009 činila pouze 1,9%, ale do konce roku 2012 stoupla na 6,3%. Ačkoliv má Dánsko poměrně velký veřejný sektor, až do recese v roce 2009 byly veřejné finance velmi silné se stálým rozpočtovým přebytkem, který byl v rámci členských států nejvyšší, v roce 2010 dánská ekonomika byla ve schodku 4%, ale nyní se dostává opět do kladných čísel [5].

Druhá nejvyšší daňová kvóta je v Belgii, jejíž veřejné prostředky jsou vynakládány mimo obvyklé výdaje i na vytvoření zvláštního fondu „předfinancování“ nákladů na stárnutí obyvatel, do kterého se vláda zavázala, že bude přispívat od 0,3% HDP v roce 2010 až 1,5% HDP v roce 2013. Dalším problémem, který je potřeba vyřešit je reforma trhu práce a podpora vytváření nových pracovních míst, konkrétně zvýšení celkové zaměstnanosti praceschopného obyvatelstva. V Belgii se podařilo podstatně zvýšit počet vysokoškolských studentů, včetně vhodného oborového zaměření, avšak za cenu vysokých nákladů, které nejsou dlouhodobě udržitelné a ohrožují kvalitu výuky [4].

Nejnižší daňovou z členských států mají Litva a Bulharsko. Bulharsko je jednou z nejméně rozvinutých zemí v Evropské unii. V důsledku kolapsu bulharské ekonomiky v roce 1996, kdy inflace dosahovala až 300%, bylo v roce 1998 Mezinárodním měnovým fondem odsouhlaseno uplatňování fixního měnového kursu k Německé marce a později k Euru. Toto ustálení měny nutí vládu k rozpočtové odpovědnosti, proto hospodaří pouze s mírnými schodky. Nízká daňová zátěž je odrazem snahy o rozvoj území, ale výnosy z daní dlouhodobě pokrýt důchody a dávky, proto došlo k jejich rapidnímu snížení a tato situace zhoršuje boj s vysokou nezaměstnaností. Litva a Lotyšsko se dávají za příklad rozpočtové odpovědnosti a nízké nezaměstnanosti, ale pravdou je, že tento fakt je do jisté míry způsoben vysokou mírou migrace obyvatel. Neboť ve chvíli, kdy dojde k propadu HDP, zvýšení daní nebo zaměstnanosti obyvatel se odstěhují do jiných zemí [45].

2.2 Přímé daně

Přímé daně na rozdíl od nepřímých neovlivňují v takovém rozsahu společný trh, a proto některé aspekty přímého zdanění nemusejí být vůbec harmonizovány nebo koordinovány a jsou ponechány podle principu subsidiarity na uvážení členskými státy. Ale pokud má přímé zdanění dopad na fungování jednotného trhu, státy musí zajistit, aby jejich daňové zákony umožňovaly volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu [13]. Jednotný trh lépe funguje, pokud dojde k přiblížení či sjednocení také přímých daní členských států.

Jak však již bylo uvedeno, daňové politiky jednotlivých zemí sledují mnoho dalších cílů, které se mezi zeměmi liší, a v oblasti sjednocování přímých daní nebylo dosud dosaženo významnější shody. Sbližování přímých daní je zaměřeno především na rozšiřování spolupráce mezi členskými státy tak, aby nedocházelo k daňovým únikům nebo naopak k dvojímu zdanění. Touto problematikou se zabývá Směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která je účinná od 1. ledna 1977 a upravuje vzájemné poskytování údajů sloužících ke správnému vyměření daní z příjmů a majetku, způsoby výměny těchto údajů, lhůty pro jejich poskytnutí nebo také důvody, pro které může být sdělení údajů odmítnuto.

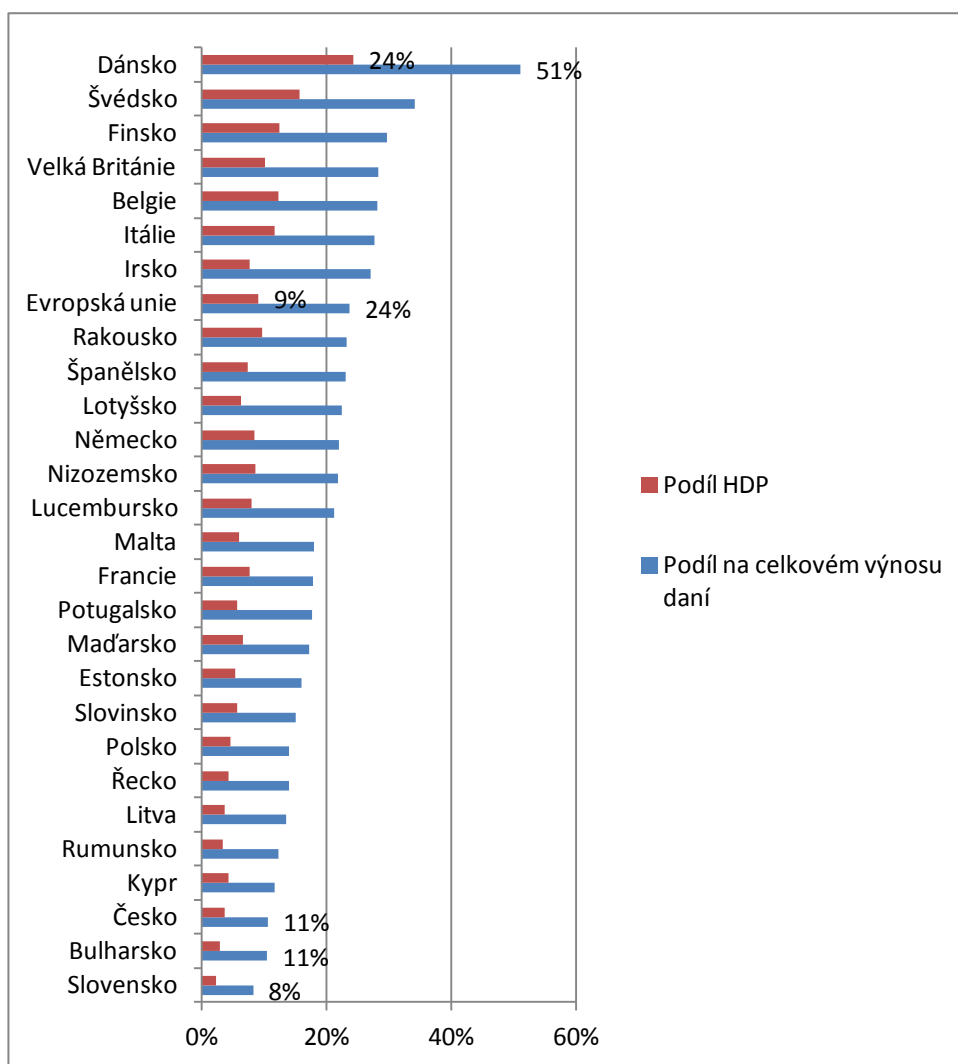
V současné době probíhá harmonizace přímých daní především na základě činnosti Evropského soudního dvora a sbližování národních soustav přímých daní prostřednictvím pozitivní harmonizace nepostupuje. Překážkou další harmonizace je postoj členských států, které ji vnímají jako zásah do své fiskální suverenity a omezení možností využívat přímé daně jako nástroje hospodářské politiky. Dalším důvodem pro pozastavení harmonizace jsou rozdílných účetních systémů v členských zemích. V některých státech je hospodářský výsledek shodný se základem daně a v jiných zemích se pro zjištění základu daně musí hospodářský výsledek dále upravovat [51]. Na základě těchto zjištění se Evropské komise snaží zvýšit koordinaci daňových legislativ členských států. Nedostatečná koordinace systémů přímých daní by mohla způsobit narušení daňových příjmů, což může mít vliv na udržitelnost financování sociálních politik členských států. Cílem koordinace není nahradit národní daňové systémy, ale zajistit, aby neharmonizované daňové systémy spolu nejen nebyly v rozporu, ale aby navzájem spolupracovaly [12].

2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Harmonizace daně z příjmů fyzických osob je upravena ve Směrnici o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která je účinná od 1. 7. 2005. Jejím účelem je snaha o zabránění daňovým únikům pomocí zavedení povinnosti předávání informací ohledně fyzických osob, kterým jsou vypláceny úroky z úspor v jiném členském státě, než ve kterém jsou daňovými rezidenty. Tyto informace by měly vést k zdaňování úrokových příjmů ze zahraničí v souladu s právními předpisy, které jsou platné ve státě bydliště pro daňové účely [51].

Další překážkou harmonizace daně z příjmu fyzických osob je, že členské státy používají různá pravidla pro vyměřování příspěvky na penzijní pojištění a jejich osvobození, výnosů z investic, kapitálových zisků a důchodových dávek. Od důchodů jsou odlišnými způsoby odečteny úlevy, přičemž někdy jsou jako slevy na dani, jindy jsou odečteny od daňového základu. Pokud jde o problematiku dvojího zdanění vyplývající z nesouladu daňových systémů, Komise doporučuje širší uplatnění systému, kdy je spojen odpočet ze základu daně penzijních příspěvků a výnosů se zdaněním výhod a s lepší koordinací daňových předpisů jednotlivých členských států. Tento systém je již používán v jedenácti členských státech.

Komise uznává, že zcela jednotná pravidla pro zaměstnanecké penzijní pojištění nebude snadné dosáhnout v situaci, kdy se mezi státy výrazně liší sociální zabezpečení a zaměstnaneckého penzijního pojištění. Mimo to se Komise zabývá, jak by bylo možné nejlépe zamezit dvojímu zdanění a jak vyřešit koordinaci daňových předpisů jednotlivých členských států. Řešením by mohlo být jednostranné snížení daňové zátěže, dvoustranné dohody nebo multilaterální smlouvy nebo koordinace daňových zákonů na úrovni Evropské unie [17].



Obrázek 4 Podíl daně z příjmů fyzických osob za rok 2010

Zdroj: data: [19], vlastní zpracování

Na obrázku 4 je zřejmý podíl daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých členských státech, který je vyjádřený jako procento HDP a celkových daňových příjmů za rok 2010. V Evropské unii představuje 24% daňových výnosů a 9% HDP. Nejvyšší příjmy z daně z příjmu fyzických osob jsou v Dánsku, kde zdanění fyzických osob vytváří více než polovinu všech příjmů z daní a téměř třetinu HDP. Důvodem tohoto prvenství je, že sociální výdaje, které jsou v jiných státech obvykle placeny ze sociálního pojištění, jsou zde hrazeny z daně z příjmů fyzických osob [34]. Daň z příjmů fyzických osob v Dánsku je značně progresivní a je placena jak na státní tak i na místní úrovni. Na centrální úrovni nepodléhá dani příjem do 42 900 Dánských korun, 3,67 % je zdaněn příjem do 389 900 Dánských korun a 15 % nad 389 900 Dánských korun a na místní úrovni se sazby pohybují od 20 do 27 %. Je nutno dodat, že vysoké příjmy z této daně jsou vykompenzovány nejnižšími příjmy ze sociálního pojištění, které je suverénně nejnižší ze všech členských států. Další v pořadí jsou Finsko

a Švédsko, které jsou proslulé vysokým zdaněním důchodů, čím je dosaženo poměrně vysokého stupně rovnosti mezi obyvateli [23].

Naopak nejnižší příjmy z daně z příjmů fyzických osob jsou v Bulharsku, Slovenské a České republice, kde je její výnos menší než 12%. V Bulharsku jsou nízké výnosy způsobeny nejnižší sazbou daně z příjmu fyzických osob v Evropské unii, která činí pouze 10% [24].

V České republice je sazba daně z příjmů 15% a na Slovensku její výše činí 19%. Ale efektivní sazba daně je ve skutečnosti nižší, protože v obou zemích jsou zavedeny možnosti odpočtů, které základ daně výrazně snižují. Podíváme-li se na konkrétní částky, efektivní daňová sazba se sociální a zdravotními příspěvky poplatníka, jehož mzda pochází z České republiky, nemá děti a vydělává 20 tis. Kč, je 20,75%. Ale pokud má poplatník příjem 50 tis. Kč, je efektivní daňová sazba s sociálním pojištěním 26,96% (vlastní výpočet,[61]). Nízké výnosy z daně z příjmů fyzických osob jsou do jisté míry kompenzovány výnosy ze sociálního pojištění, kde tyto dva státy obsazují první pozice mezi státy Evropské unie.

2.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Harmonizaci daní z příjmů právnických osob upravuje Směrnice o fúzích č. 90/434/EHS a Směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Oba tyto dokumenty jsou v platnosti od 1.1.1993.

Směrnice o fúzích č. 90/434/EHS upravuje zdanění v případě, že účastníky fúze, rozdělení, převodu aktiv a výměny akcií jsou právnické osoby z více členských zemí. Státy mají povinnost posuzovat fúze společností sídlících ve více členských státech shodně jako v případě společností sídlících pouze v jednom státě, aby nedocházelo k daňové diskriminaci.

Druhou směrnicí je Směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tato směrnice upravuje pojmy mateřská a dceřiná společnost a jejich zdanění s cílem zabránit dvojímu zdanění tím, že zisky dceřiné společnosti nebudou zdaňovány státem, ve kterém sídlí mateřská společnost, nebo pokud zde zdaněny budou, bude si mateřská společnost moci snížit daňový základ o daň, kterou dceřiná společnost zaplatila v jiném státě [51].

Značně rozdílné systémy daně z příjmů právnických osob v členských státech jsou příčinou problému při budování jednotného trhu. Podle Evropské komise je řešením těchto problémů ustanovení podmínek v oblasti zdaňování korporací zavedení společného

konsolidovaného základu daně. Ale některé členské státy jsou v zásadě proti jak z politických, tak i z technických důvodů [11].

V březnu 2012 Evropská komise předložila návrh, který představuje jeden ze zásadních změn ve zdanění právnických osob v Evropě. Tím je stanovení tzv. společného konsolidovaného základu daně. Pod tímto názvem se skrývá návrh na vytvoření jednotného souboru pravidel, který by umožnil právnickým osobám, jenž působí na území Evropské unie, podat jedno daňové přiznání bez ohledu na to, ve kterých zemích Evropské unie podniká. Tato daň by byla vyplacena do jednoho centrálního orgánu a následně předány do států, kde společnost působí. Cílem této iniciativy je snížení daňové distorze v celé EU, což by mělo za následek zvýšení konkurenceschopnosti a další krok na cestě k evropské hospodářské unie.

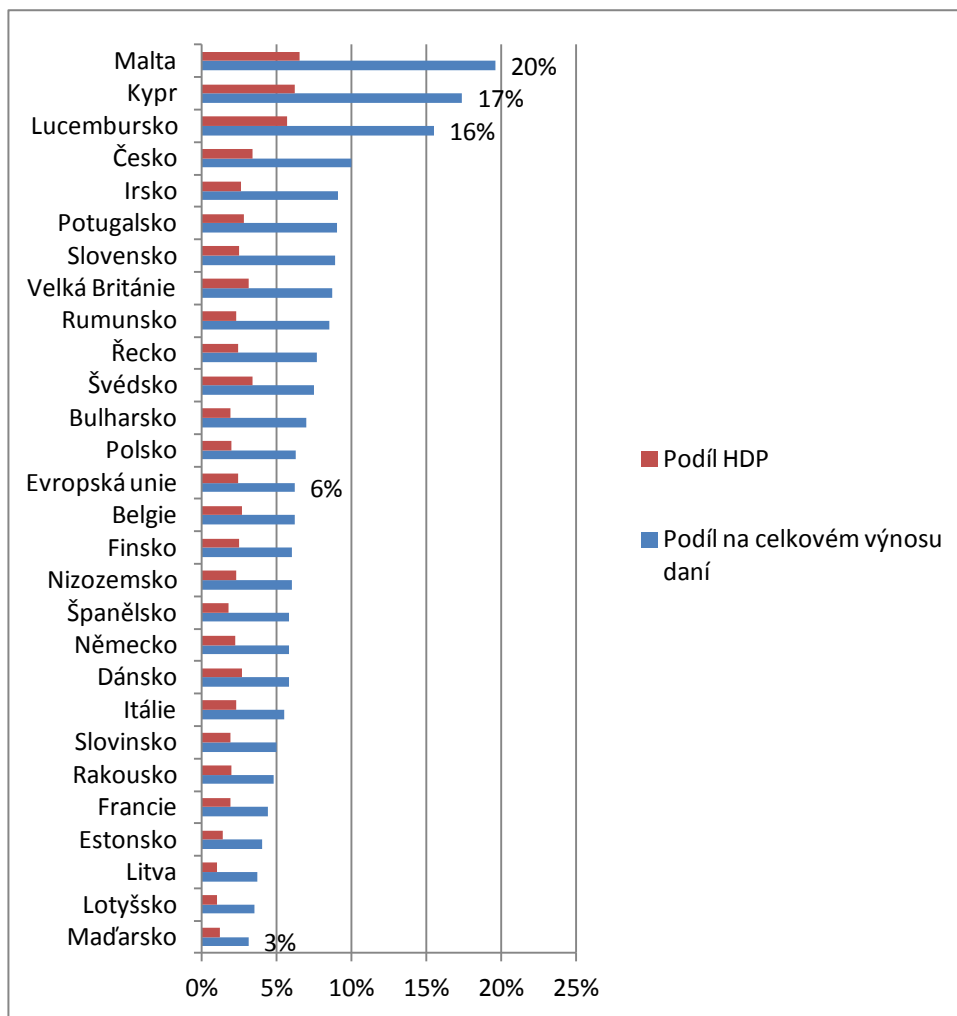
Mimo to společného konsolidovaného základu daně má výhody i pro firmy, protože harmonizovaný základ daně by snížil náklady na dodržování předpisů a zároveň vyrovnání se s jedním hlavním finančním úřadem by značně zjednodušilo daňový audit, čím by se výrazně snížila složitost a při současně riziko dvojího zdanění.

V rámci společného konsolidovaného základu daně jsou stanoveny tři kroky k výpočtu daně společnosti:

- příjem se bude určovat podle společného souboru daňových účetních předpisů, což znamená vytvoření jednotného pravidla pro stanovení základu daně a zdanitelného zisku, které mají být harmonizovány v rámci celé Evropské unie,
- budou konsolidovány příjmy společnosti jako celku z činností po celé Evropské unii,
- konsolidovaný základ daně bude poté rozdělen do členských států, ve kterých společnost působí, podle aktiv, množství pracovníků a prodeje v jednotlivých státech.

Výsledky srovnání daňové zátěže právnických osob mezi státy Evropské unie, USA a Švýcarska naznačují, že rozdíl mezi aktuálním stavem a konsolidovaným základem daně je relativně malý, i když existují výjimky, protože některé státy využívají daň z příjmu právnických osob coby konkurenční výhodu. Co se konsolidace a přidělování zisků týká, je poměrně složité se dohadovat na dopad zavedení těchto změn. Pokud by byly tyto změny zavedeny, je uvedeno, že by trvaly dva až tři roky. Dalším problémem je postoj členských států, protože některé státy mají odlišný postoj ke korporátní dani [15].

Zásadní argument pro větší harmonizaci daní z příjmů právnických osob je zřejmý z aktuální situace na Kypru. Kypr je vzhledem k nízké korporátní dani ve výši 10% považován za daňový ráj. Daňové ráje obecně a navíc daňové ráje, které jsou součástí Evropské unie a tím umožňují podnikat na celém jejím území, jsou největším lákadlem pro banky, protože je pro ně relativně jednodušší přesunout sídlo než např. pro výrobní podniky. Proto na Kypru vznikla značně přebujelá daňová soustava, která produkovala až pětinasobek HDP. Pro kyperskou ekonomiku to bylo velmi výhodné do chvíle, kdy se tyto banky dostaly do problémů při díky krizi v Řecku a potřebovaly finanční pomoc, která by měla být použita na umoření dluhu. Podmínkou finanční pomoci z evropských fondů ve výši 10 mld. Eur je nashromáždění 5,8 mld. Eur z vlastních zdrojů zdaněním bankovních vkladů, zvýšení daně z příjmů právnických osob z 10% na 12,5% a tlak na privatizaci elektráren, přístavů a telekomunikačních společností. Původně chtěla vláda část prostředků získat zavedením až 80% zdanění vkladů stádatelů, které přesáhnou 100 tis. Eur, ale na konec tato daň představovala pouze 40% s tím, že bude zvýšena podle potřeby. Tímto došlo k oslabení důvěry v bankovní systém a neposkytnutí výběru vkladů stádatelů [31]. Otázkou je, zda by tomuto šlo předejít lepším způsobem harmonizace.



Obrázek 5 Daň z příjmů právnických osob v roce 2010

Zdroj: vlastní zpracování, data:[19]

Výši daně z příjmů právnických osob v členských státech Evropské unie v roce 2010 je patrná na obrázku 6. Průměrná hodnota daně z příjmů právnických osob všech států Evropské unie je 6%. Největší podíl na daňových příjmech má tato daň na Maltě, druhým v pořadí je Kypr, u kterého tento ukazatel naznačoval možné potíže již v roce 2010, a dále a Lucembursko. Malta a Lucembursko se mohou podle iHned.cz ocitnout v podobné situaci jako Kypr [31]. Otázkou je, zda malé nebo ostrovní státy mohou nějakým jiným způsobem přitáhnout podniky na své území a konkurovat ostatním státům vzhledem k logistickým nebo i dalším problémům. Naproti tomu nejnižší výnos daně z příjmů právnických osob vykazuje Litva, Lotyšsko, Estonsko a Maďarsko.

Jedním z důvodů, proč je výnos z daně z příjmů právnických osob v pobaltských zemích tak nízký, je, že mají energeticky náročné hospodářství, kdy spolu s Českou republikou, Slovenskem, Rumunskem a Bulharskem spotřebuje na jednotku produkce pětikrát více energie než průměr Evropské unie. Jedná o dědictví strukturalizace průmyslu pro potřeby bývalého

SSSR. Jako další příčinu lze uvést, že tyto státy se snaží vytvořit příznivé prostředí pro rozvoj podnikání a přilákávání investic. Např. Litva v roce 2010 přijala jako součást protikrizových opatření snížení sazby daně ze zisku právnických osob z 20% na 15%. Dále je zde zavedeno po dobu pěti let snížení daně ze zisku o 80% a o 50% v dalších pěti letech. Zahraniční investor, který investuje více než 1 mil. USD a přitom vlastní alespoň 30% základního kapitálu firmy po dobu pěti let neplatí žádnou daň a dalších 10 let platí jen 50% daně ze zisku. A na malé firmy se vztahuje snížená 5% sazba daně ze zisku právnických osob [6].

Co se výnosu z daně z příjmů právnických osob týká, nejhůře je v tomto měření Maďarsko. V roce 2010 byla realizována celá řada změn daňového systému, která se dotkla i fyzických osob. V souladu s reformou byla snížena a zavedena jednotná daň z příjmu fyzických osob. Cílem této reformy má podle vlády být podpoření ekonomického růstu, zlepšení stavu veřejných financí a docílení poklesu rozpočtového deficitu pod maastrichtskou úroveň 3% HDP. Tíže zdanění má být přenesena od zdanění práce a podnikání ke zdanění spotřeby a obratu. Dále vláda hovoří o tom, že řešení současné krize by neměli nést důchodci, pracující a rodiny s dětmi, ale primárně banky a bohaté velké firmy, které předtím vykazovaly vysoké zisky. Naopak daňová reforma měla podpořit místní malé a střední podniky. Za účelem zajištění příjmů rozpočtu byly po nástupu vlády k moci zavedeny přechodné speciální daně v sektorech telekomunikací, energetiky, maloobchodu. Předmětem kritiky zahraničí je zatížení bankovního sektoru vysokou bankovní daní a daní z finančních transakcí. Dále došlo ke zvýšení základní sazby DPH z 25% na 27%, čímž má Maďarsko aktuálně nejvyšší sazbu DPH v Evropské unii, a rovné daně z příjmu fyzických osob ve výši 16% či zavedení snížené daně z příjmů právnických osob pro menší a střední firmy ve výši 10%, které mělo podpořit rozvoj těchto firem [7].

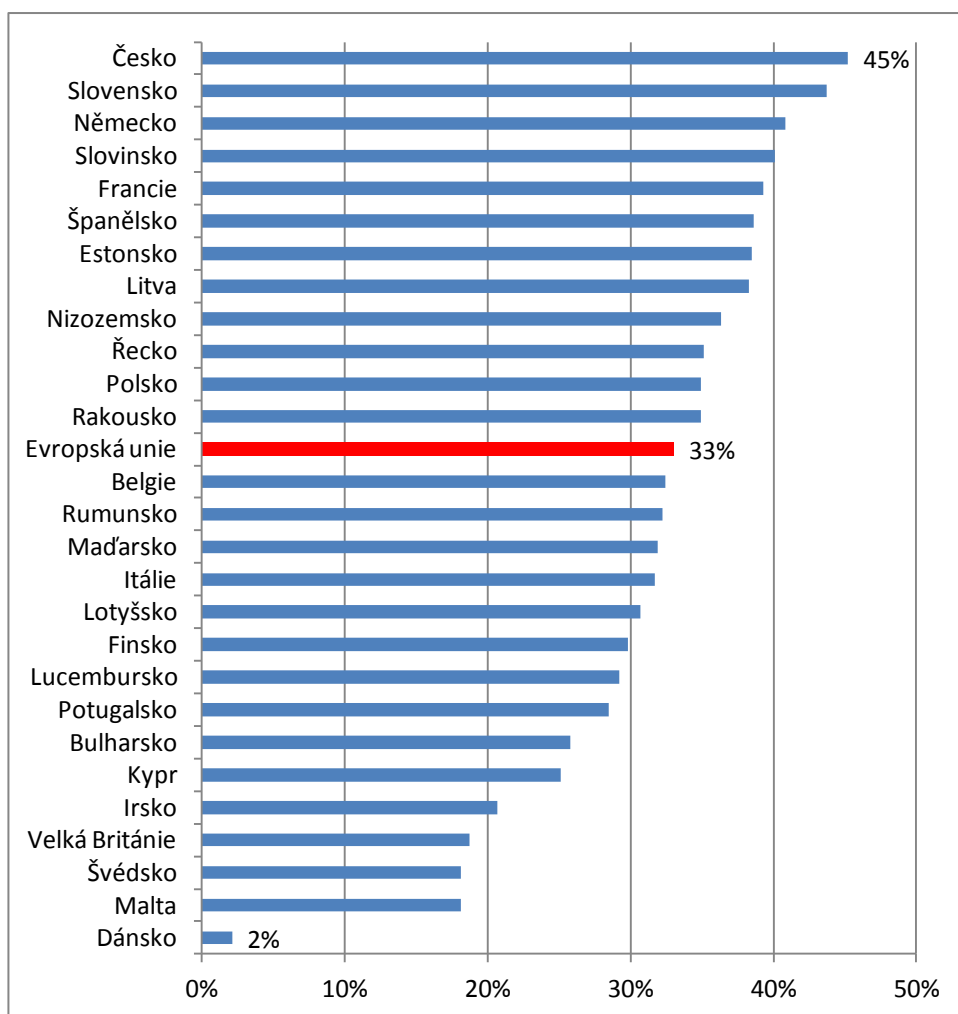
2.3 Sociální pojištění

Součástí důchodových daní jsou sociální příspěvky, které tvoří 33% ze všech daňových příjmů Evropské unii. Koordinace sociálního pojištění znamená odstranění překážky dobře fungujícího společného trhu. Evropská komise navrhuje, aby správu těchto dávek měla v kompetenci, která by měla být pro tyto účely zřízena. Speciální institucí by měl být úřad, který zabezpečuje důchodové zabezpečení. V tomto ohledu Komise Evropské unie stanoví pravidla pro činnost prováděné institucemi zaměstnaneckého penzijního pojištění. Jejím cílem je zajistit vysokou úroveň ochrany budoucích důchodců a zároveň zaručit efektivní investice vytvořením tří souborů pravidel, mezi která patří přísná pravidla ochrany příjemců a účastníků zaměstnaneckého penzijního pojištění, jejich dostatečné informování o pravidlech

důchodového systému, investiční pravidla přizpůsobena charakteristikám institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění. Instituce musí investovat v dlouhodobém horizontu a diverzifikovat svá aktiva s plným využitím výhod, které nabízí jednotný trh a euro.

Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 19. dubna 2001 s názvem "Odstranění daňových překážek pro přeshraniční poskytování zaměstnaneckého penzijního pojištění" vyzývá:

- spíše ke koordinovanému přístupu než k harmonizaci,
- k odstranění příliš restriktivních nebo diskriminačních daňových pravidel,
- k dalším opatřením k zajištění daňových příjmů členských států [16].



Obrázek 6 Podíl sociálních příspěvků na celkové částce vybrané z daní za rok 2010

Zdroj: data: [19], vlastní zpracování

Na obrázku 5 je zobrazen podíl sociálních příspěvků na celkové částce, která byla vybrána z daní za rok 2010, rozdělený podle států Evropské unie.

Česká a Slovenská republika má tomto ohledu největší příjmy, které přesahují 40%. Na Slovensku je celkem odvedeno na sociálním pojištění ve výši 13,4%. V České republice je celkové sociální pojištění o 0,1% vyšší, tedy 13,5% [26]. Toto prvenství není překvapivé vzhledem k tomu, že se ze sociálního pojištění jsou financovány kromě nemocenské nebo podpory v nezaměstnanosti i důchody, na které je použit největší podíl z vybrané částky [33]. A v těchto státech se k financování užívá převážně státní pilíř, neboť aplikace jiných způsobů jejich zajištění je pouze v počátcích a reformy této oblasti jsou zatím v nedohlednu.

Naproti tomu jednoznačně nejnižší je v Dánsku, kde je vyčíslena pouze na 2%. Důvodem je, jak už bylo vedeno výše, že hlavní výdaje na sociální politiku jsou placeny z daně z příjmů fyzických osob. Mimo to pojistné odvádí pouze zaměstnanec, přičemž na důchodovém, zdravotním či nemocenském pojištění platí od 12 % do 9 % ze své hrubé mzdy. Navíc s rostoucím příjmem odvod na pojistném, vzhledem ke stropům klesá [23].

2.4 Nepřímé daně

Nepřímé daně mají značný vliv na fungování jednotného vnitřního trhu a neměly by narušovat konkurenci na trhu. Proto jsou v této oblasti snahy o co největší harmonizaci. I přes obtíže, které přijímání harmonizačních opatření provázejí, jsou již tyto daně do značné míry harmonizovány.

2.4.1 Daň z přidané hodnoty

V době založení Evropských společenství byla daň z přidané hodnoty zavedena pouze ve Francii, ostatní státy používaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu, jehož nevýhodou bylo, že se daňové zatížení zvyšovalo podle počtu výrobních stupňů. Proto se výrobci snažili snižovat své daňové povinnosti spojováním se mezi sebou, čímž vytvářeli deformace na trhu. V tomto ohledu má daň z přidané hodnoty výhodu, protože je nezávislá na počtu výrobních stupňů, neboť je zdaňována pouze přidaná hodnota. Daň z přidané hodnoty byla vybrána jako vhodná k zavedení ve všech členských státech i přes její administrativní náročnost i proto, že daň z obratu nezaručuje daňovou neutralitu [44].

Zavedení daně z přidané hodnoty v Evropské unii je upraveno:

- První směrnici 67/227 EHS z roku 1967, která stanovila povinnost členských států zavést daň z přidané hodnoty nejpozději do 1. 1. 1970. Ale tento termín byl pro některé státy dalšími směrnicemi prodlužován.
- V Druhé směrnici je definován především předmět daně a další základní pojmy.

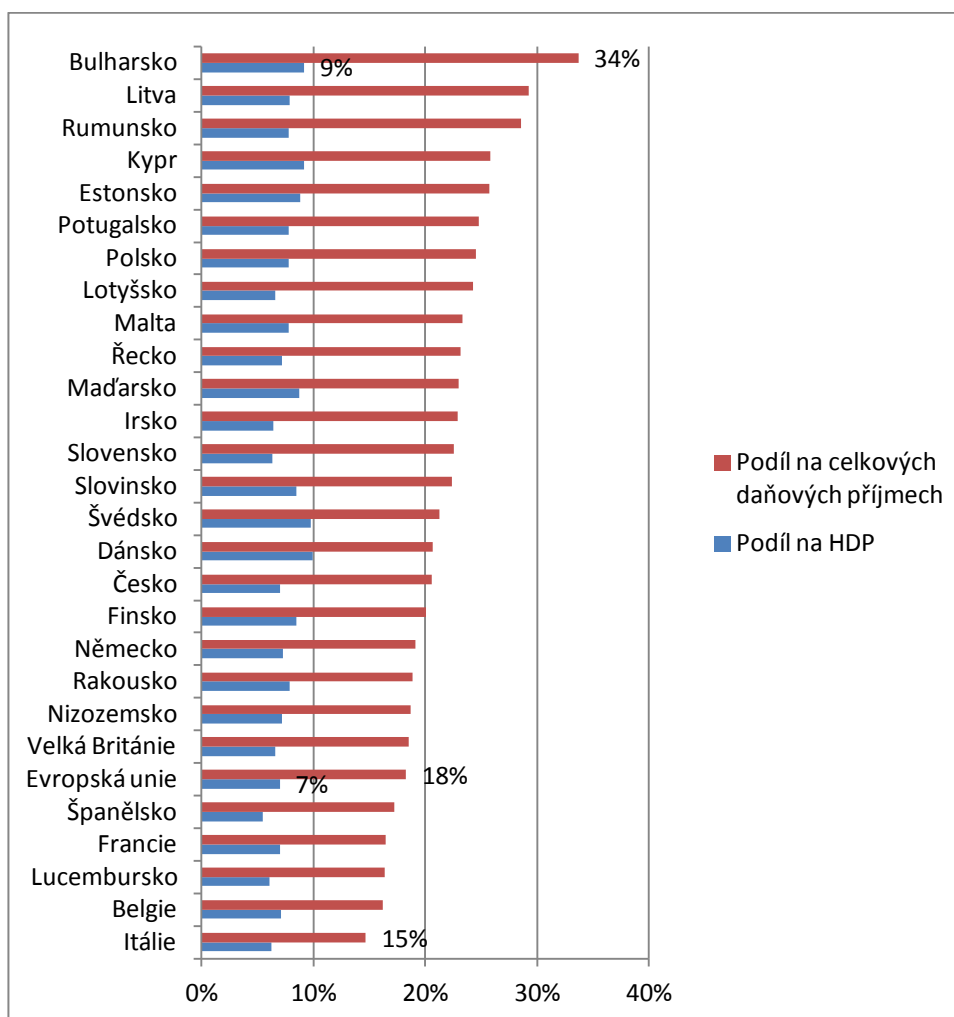
- Šestá směrnice 77/388/EHS, jejímž cílem bylo harmonizovat národní úpravy této daně, byla odstraněna většina odlišností v národních legislativách a upravovala výši odvodů výnosů daně Evropskému společenství na financování jeho činnosti. Implementací této směrnice byla dokončena strukturální harmonizace nepřímého zdanění.
- Směrnice 91/680/EHS, která zrušila daňové hranice mezi členskými státy, což vedlo ke změnám, v jejichž důsledku je nákup soukromých osob zdanován výhradně v zemi původu. Systém dovozů a vývozů mezi členskými státy navzájem nahrazen intrakomunitárním plněním s výjimkou zemí mimo EU.
- Šestou směrnicí je směrnice 92/77/EHS, pomocí které je sjednocen počet sazeb daně z přidané hodnoty a stanoveny minimální sazby daně. A s účinností od 1.1. 1993 byla stanovena výše základní sazby, která nesmí být nižší než 15 %, a snížené sazby, která nesmí být nižší než 5% a členské státy mohou aplikovat nejvýše dvě snížené sazby a mohou být uplatněny na pouze na zboží a služby uvedené v příloze. Směrnice však státům umožňovala v přechodném období uplatňovat snížené sazby nižší než 5 %.
- Směrnice 2006/112/ES, která nahradila Šestou směrnicí a se účinností od 1.1. 2007 stala novým základním dokumentem úpravy harmonizace nepřímých daní. Jejím účelem bylo především sjednotit a zpřehlednit dosavadní úpravu obsaženou ve velkém počtu směrnic a nepřinesla žádné zásadní změny v harmonizaci daně z přidané hodnoty.
- Směrnice 2008/8/ES, která je v účinnosti od 1. 1. 2010 stanoví nová pravidla pro určení místa a osoby povinné k dani a sídlo nebo provozovna poskytovatele služby, pokud je příjemcem osoba nepovinná k dani [51].

Dále bylo nutné rozhodnout, jestli bude používán princip země určení, kdy jsou zboží a služby zdanovány v zemi, kde jsou spotřebovávány. Při uplatňování tohoto principu je nutná spolupráce mezi zeměmi, neboť jinak by mohl vést k situacím narušujícím hospodářskou soutěž způsobených např. dvojím zdaněním. Nebo princip země původu, kde jsou zboží a služby zdanovány v zemi, kde jsou vyrobeny. Aby však při tomto principu nebyla narušována hospodářská soutěž, ve všech zemích by měly být zavedeny jednotné sazby [44].

Evropské komise měla původně v úmyslu zavést princip země původu, ale doposud se to nepodařilo realizovat, a proto je uplatňován princip země určení, který byl Evropskou komisí

považován pouze za přechodný. V roce 2003 Komise stanovila, že zavedení principu země původu je značně komplikované, protože jeho zavedení musí být daňové sazby mnohem více sjednoceny a většina členských států není ochotna se dohodnout na změnách nutných pro přechod na systém země původu, neboť příjmy z této daně tvoří významnou část jejich daňových příjmů a státy mají obavu o jejich ztrátu. Současný vývoj je zaměřen na zlepšení fungování současného systému, jeho zjednodušení a těsnější administrativní spolupráci [13].

Další harmonizaci je obtížné prosadit, neboť členské státy obávají, že pokud by byly daně zcela harmonizovány, budou značně omezeny možnosti jejich fiskální politiky a ohroženy daňové příjmy. Současný stav lze nazvat kompromisem mezi důsledky jednotného trhu a postoje členských států ohledně své fiskální autonomie, protože umožňuje fungování jednotného vnitřního trhu a státy mají současně možnost stanovit daňové sazby dle svých preferencí a potřeb [52].



Obrázek 7 Podíl daně z přidané hodnoty za rok 2010

Zdroj: data:[19], vlastní zpracování

Na obrázku 7 je patrný podíl daně z přidané hodnoty na celkové částce, která byla na daních vybrána, a na DPH jednotlivých členských států Evropské unie za rok 2010. Co se týká tohoto ukazatele, všechny ostatní státy převyšuje Bulharsko, kde DPH představuje 34% výnosu z daní. Hodnota všech států je pouze 18% výnosů daní, což představuje 7% HDP Evropské unie. Základní sazba DPH není o tolik vyšší než v ostatních státech, její výše činí 20 %, ale je aplikována téměř na všechny služby a zboží s výjimkou hotelových služeb, kde je snížená sazba ve výši 9 %. Některé druhy zboží a služeb jsou od DPH osvobozeny, jedná se např. o oblast zdravotnictví, školství a sportu, kultury a náboženství, dále finanční či pojišťovací služby [8]. Jak už bylo zmíněno výše, Bulharsko je jednou z nejméně rozvinutých zemí Evropské unie, a proto se snaží dosáhnout rozvoje zdaněním spotřeby na úkor práce a podnikání. Vysoký podíl na výnosu z této daně má také fakt, že je jeho měna vázaná na Euro, což zemi nutí k rozpočtové odpovědnosti, a proto musí získat potřebné finance prostřednictvím této daně. Dalo by se říci, že Belgie a Itálie jdou opačným směrem, kdy je tíha zdanění přenesena na práci a podnikání, ale spotřeba zboží a služeb je levnější.

2.4.2 Spotřební daně

Co se harmonizace spotřební daně týká, nejprve bylo potřeba určit výrobky, na které bude daň uvalena, protože mezi členskými státy byly značné rozdíly. Tyto rozdíly mohou způsobit narušení hospodářské soutěže, díky nulové nebo snížené sazbě. Harmonizace spotřební daně se podařila realizovat až v 90. letech [40]. Od 1.1. 1993 v souvislosti se zavedením společného trhu došlo k zavedení společného systému spotřebních daní a byly stanoveny výrobky, na které se musí spotřební daň vztahovat:

- tabákové výrobky,
- alkoholické nápoje,
- minerální oleje.

Členské státy mohou uplatňovat další neharmonizované daně na tyto produkty, pokud taková opatření nezpůsobí překážky volného obchodu. V tomto případě existují problémy způsobené rozdílnou politikou členských států. Např. Evropská komise zažalovala Švédsko kvůli diskriminaci dovozců alkoholu, kdy je na dovážený alkohol uvalena vyšší spotřební daň než na tuzemský, proto se nedaří prorazit dovozcům alkoholu na švédský trh.

Podobně jako u daně z přidané hodnoty, byla v roce 1992 stanovena minimální sazby spotřebních daní, přičemž každý stát může stanovit vlastní sazby [13].

U spotřebních daní je uplatňován princip země určení. Princip země původu je uplatňován pouze v případě jednotlivců, kteří nakupují zboží v zahraničí a vracejí se s ním do své země. Tito lidé nemají nárok na vrácení daně, kterou zaplatili v ceně zboží, a ve své zemi daň neplatí. Harmonizaci spotřebních daní upravuje Směrnice 92/12/EHS, která stanovuje pravidla výroby, držení a přepravy produktů, které jsou předmětem daně, a zavedla systém autorizovaných daňových skladů, které umožňují, že výrobky pohybující se mezi členskými státy jsou v tzv. režimu podmíněného osvobození od daně. Na tuto směrnici navazují další směrnice, které lze rozdělit do skupin:

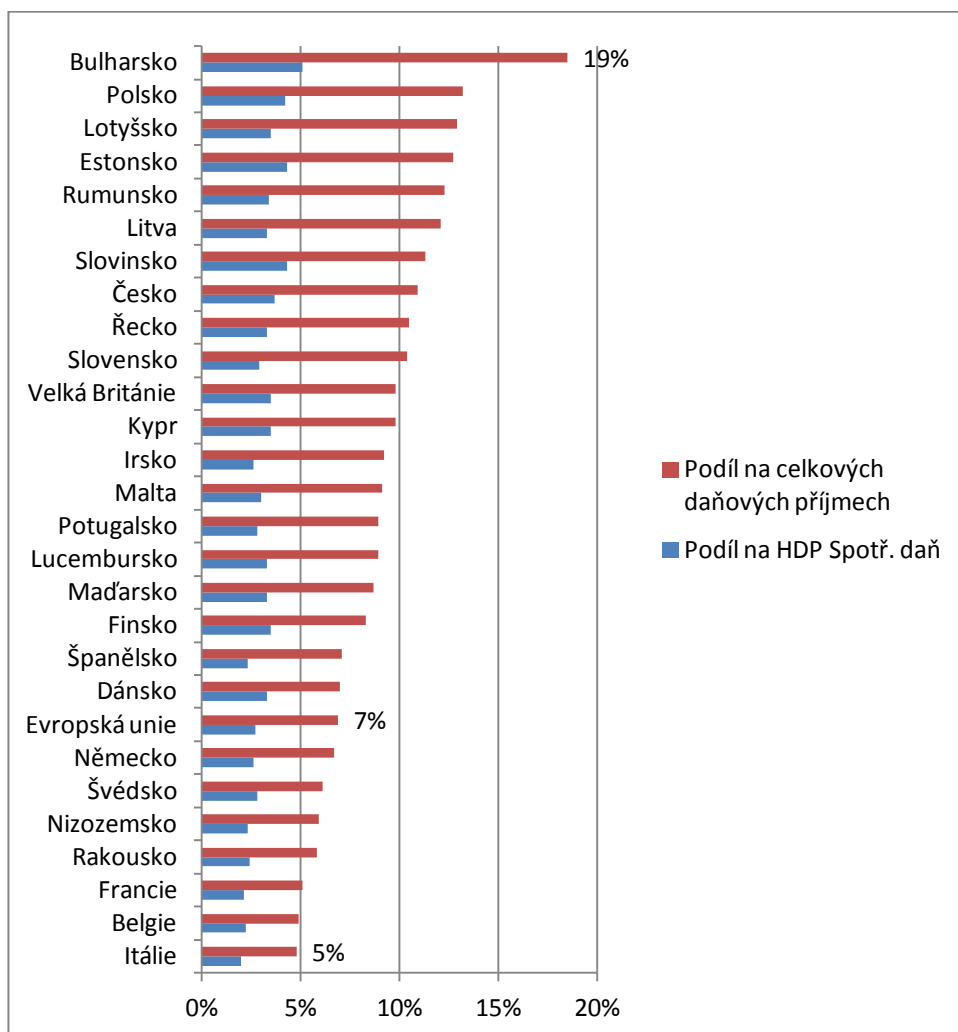
- horizontální směrnice, které obsahuje všeobecnou úpravu pro všechny druhy spotřebních daní (směrnice 92/12/EHS, která je s účinností od 1. 4. 2010 zrušena a nahrazena směrnicí 2008/118/ES),
- strukturální směrnice, které týkají se jednotlivých druhů spotřebních daní a stanovují jejich základy,
- směrnice o sazbách – tyto směrnice stanovují minimální sazby daně [44], [51].

Harmonizace sazeb alkoholu a alkoholických nápojů je velmi obtížná, protože každá země má rozdílné preference ohledně zdanění jednotlivých druhů alkoholických nápojů a členské státy mají své tradiční nápoje, pro které žádají co nejnižší zdanění [51]**Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..** Proto jsou ve směrnicích stanoveny výjimky, kdy mohou státy uplatnit sníženou sazbu daně a které platí jen pro některé státy, např. nižší sazba pro pivo vyrobené pivovary, jejichž roční produkce nepřesáhne stanovenou hranici.

Co se tabáku a tabákové výroby týká, směrnice přikazuje zdanění cigaret jak jednotkovou daní, tak i procentní daní. Ale i přes stávající úpravu se zdaňování tabákových výrobků v jednotlivých zemích v určitých oblastech liší a mohlo by být narušeno fungování jednotného trhu.

Kromě minerálních olejů byla do této nové směrnice zahrnuta i opatření ke sblížení zdanění elektřiny a dalších energetických produktů, neboť mezi členskými státy jsou v jejich zdaňování značné rozdíly a bez zavedení minimálních sazeb i na tyto produkty může být ohroženo řádné fungování jednotného trhu. Směrnice umožňuje členským státům stanovit nižší sazbu daně nebo od daně úplně osvobodit např. elektřinu pocházející z obnovitelných zdrojů nebo některé energetické produkty a elektřinu, které používají dobročinné organizace. Některým státům jsou povolena přechodná období, po která mohou uplatňovat osvobození od daně nebo snížené sazby daně na určené produkty tak, aby se omezil případný negativní

dopad zavedení nově stanovených minimálních sazeb a tyto státy se mohly plynule na novou úpravu připravit [54].



Obrázek 8 Podíl spotřebních daní v roce 2010

Zdroj: vlastní zpracování, data:[19]

Na obrázku 8 je patrný podíl spotřebních daní na HDP a celkové částky vybrané z daní jednotlivých států Evropské unie v roce 2010. Podíl spotřební daně vzhledem k ostatním daním v Evropské unii představuje 7%. Největší příjmy má Bulharsko a Polsko. Důvodem vysokého výnosu spotřební daně v Polsku jsou vyšší sazby a širší sortiment výrobků, na které je uvalena [7]. Naproti tomu je opět nejnižší v Itálii a Belgii.

3 ZJIŠTĚNÍ MOŽNOSTI SLOUČENÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ NA ZÁKLADĚ JEJICH PODOBNOSTI

Vzhledem k tomu, že je tato práce zaměřena na harmonizaci daní v Evropské unii, cílem analýzy v této kapitole je sloučení členských států do shluků, ve kterých si jsou země nejvíce podobné na základě vybraných charakteristik daňových systémů. Nepřímé daně již byly do jisté míry harmonizovány, proto je kapitola zaměřena především na daně přímé.

Data, která pocházejí z databáze Světové banky, Evropské komise a KPMG, budou vyhodnocena pomocí statistického programu STATISTICA 10, NC SS 8 a MS Excel 2007.

3.1 Shluková analýza

Shluková analýza je statistická metoda, jejímž účelem je vysvětlování podobnosti vícerozměrných objektů a jejich klasifikací do tříd, které se v tomto případě nazývají shluky. (Meloun) Tato analýza se obvykle skládá ze šesti základních kroků:

1. získání matice dat,
2. ověření multikolinearity,
3. standardizace matice dat,
4. volba způsobu shlukování
5. volba vzdálenosti shluků,
6. volba shlukové metody,
7. interpretace výsledků [48].

3.2 Matice dat

Pro účel shlukové analýzy byla vybrána následující kritéria a hodnoty jednotlivých charakteristik daňových systémů jsou patrné v tabulce 1.

3.2.1 Složitost daňového systému

Jedním z parametrů, podle kterých lze charakterizovat daňový systém, je jeho složitost a administrativní náročnost. Tato charakteristika lze považovat za subjektivní a tím je složitě kvantifikovatelná. Proto je v této práci vyjádřena jako počet hodin, který podle Světové banky zabrala příprava a placení daní z příjmů, z přidané hodnoty, daně z příjmu a příspěvků

na sociální zabezpečení za rok 2012. Lze usuzovat, že čím je počet hodin vyšší, tím je placení daní administrativně náročnější a složitější.

V tabulce 1 je tato kritérium označeno písmenem A.

3.2.2 Produktivita práce zaměstnanců

Daně jsou placeny občany jednotlivých zemí, proto je jedním z kritérií zvolen ukazatel produktivita práce zaměstnanců, který je vyjádřen jako HDP, které vyprodukuje jeden zaměstnanec. Pomocí této veličiny je možné demonstrovat, jak velké daně mohou obyvatelé členských zemí odvádět. Dalo by se předpokládat, že čím je větší produktivita práce obyvatel, tím mají větší příjmy a tím mohou vyšší část odvést na daních.

V tabulce 1 je tato kritérium označeno písmenem B, jeho hodnoty jsou vyjádřeny za rok 2011 v USD v porovnání s PPP v roce 1990.

3.2.3 Velikost veřejného sektoru

Finanční prostředky, které jsou vybrány na daních, jsou následně použity na financování funkcí veřejného sektoru. Proto je jako další kritérium použita velikost veřejného sektoru, která je vyjádřena jako procentuální podíl HDP a veřejných výdajů. Čím je velikost veřejného sektoru větší, tím je nutné vybrat více finančních prostředků na jeho financování.

V tabulce 1 je tato kritérium označeno písmenem C a hodnoty jsou z roku 2011.

3.2.4 Složená daňová kvóta

Podstatným kritériem pro porovnání daňových systémů je daňové zatížení subjektů v jednotlivých zemích, které lze vyjádřit složenou daňovou kvótou. Čím větší je daňová kvóta, tím je zatížení subjektů vyšší.

V tabulce 1 je tato kritérium označeno písmenem D a data pocházejí z roku 2010.

3.2.5 Podíl sociálních příspěvků na celkových daňových příjmech

Součástí daně z příjmů fyzických osob je sociální pojištění, které lze také považovat za daň. Výše tohoto pojištění se mezi státy výrazně liší. Do analýzy je sociální pojištění zahrnuto jako podíl sociálních příspěvků a celkových daňových příjmů.

V tabulce 1 je tato kritérium označeno písmenem E a hodnoty pocházejí z roku 2010.

3.2.6 Den daňové svobody

Další možností, jak změřit výši daňového zatížení, je ukazatel nazvaný den daňové svobody. Den daňové svobody představuje počet dní, kdy občané pomyslně odevzdávají celý důchod státu a poté zbytek roku jim celý důchod zůstává. Lze předpokládat, čím nastane den daňové svobody dříve, tím je daňové zatížení menší.

V tabulce 1 je toto kritérium označeno písmenem F. V analýze jsou použita data z roku 2012.

3.2.7 Průměrná sazba daně z příjmu právnických osob

Dalším kritériem, které významně ovlivňuje daňový systém, je sazba daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že každá země má odlišný způsob uplatňování sazeb, je použit průměr těchto hodnot.

V tabulce 1 je toto kritérium označeno písmenem G. Hodnoty pocházejí z roku 2013.

3.2.8 Průměrná sazba daně z příjmu fyzických osob

Další významným znakem, který má vliv na daňový systém, je sazba daně z příjmů fyzických osob. Vzhledem k tomu, že každá země má odlišný počet a výši sazeb, které používá, je použit průměr těchto hodnot.

V tabulce 1 je toto kritérium označeno písmenem H a data pocházejí z roku 2013.

3.2.9 Efektivní daňová sazba

Výše daně z příjmu fyzických osob není ovlivněna pouze sazbou, ale i odečitatelnými položkami a odpočty. Efektivní daňová sazba v sobě zahrnuje i tato zvýhodnění a z výsledku vyplývá, že se od předchozího ukazatele odlišují.

V tabulce 1 je toto kritérium označeno písmenem I. Data jsou z roku 2012.

Tabulka 1 Data pro shlukovou analýzu

Stát	A	B	C	D	E	F	G	H	I
Rakousko	170	49 220	39,8%	42,0%	34,9%	198	25,0%	50,0%	23%
Belgie	156	55 092	43,9%	43,9%	32,4%	218	34,0%	50,0%	26%
Bulharsko	454	19 198	30,9%	27,4%	25,8%	139	10,0%	10,0%	9%
Kypr	147	27 360	43,2%	35,7%	25,1%	131	10,0%	35,0%	11%
Česko	413	26 704	35,4%	33,8%	45,2%	170	19,0%	22,0%	17%
Německo	130	47 490	42,1%	47,6%	2,1%	158	25,0%	55,6%	28%
Dánsko	85	45 481	34,8%	34,2%	38,5%	163	21,0%	21,0%	22%
Estonsko	93	52 159	40,2%	31,9%	29,8%	166	24,5%	51,1%	17%
Španělsko	132	52 861	49,9%	42,1%	39,3%	208	30,0%	45,0%	32%
Finsko	207	43 276	31,9%	38,1%	40,8%	194	29,6%	45,0%	23%
Francie	202	33 366	49,6%	37,7%	35,1%	152	26,0%	42,0%	34%
Velká Británie	277	20 889	44,3%	28,2%	31,9%	195	19,0%	16,0%	25%
Řecko	80	56 769	63,1%	42,3%	20,7%	132	12,5%	48,0%	18%
Maďarsko	269	45 170	42,2%	27,1%	31,7%	185	31,4%	43,0%	19%
Irsko	264	28 935	35,6%	33,3%	30,7%	177	12,5%	24,0%	14%
Itálie	175	29 778	37,5%	37,1%	38,3%	170	15,0%	15,0%	25%
Litva	59	51 839	39,0%	27,3%	29,2%	147	28,8%	43,6%	13%
Lucembursko	139	32 664	43,0%	38,8%	18,1%	102	35,0%	35,0%	25%
Lotyšsko	127	47 698	45,3%	31,8%	36,3%	170	25,0%	52,0%	12%
Malta	286	26 867	36,2%	31,5%	34,9%	160	19,0%	32,0%	32%
Nizozemsko	275	30 855	45,2%	27,2%	28,5%	155	25,0%	48,0%	23%
Polsko	216	11 452	39,8%	45,8%	32,2%	175	16,0%	16,0%	18%
Portugalsko	207	33 172	36,5%	35,6%	43,7%	173	23,0%	19,0%	27%
Rumunsko	260	37 109	42,7%	28,1%	40,1%	159	17,0%	50,0%	15%
Švédsko	167	42 383	30,9%	31,0%	38,6%	144	30,0%	52,0%	23%
Slovinsko	122	51 303	32,7%	38,0%	18,1%	190	22,0%	56,6%	16%
Slovensko	110	47 884	35,6%	42,5%	18,7%	133	23,0%	50,0%	17%

Zdroj: Data:[19], [2][36][37][57][58][59],

vlastní zpracování

3.3 Ověření multikolinearity

Pro další analýzu je třeba testovat, zda spolu jednotlivá kritéria nekorelují. Tedy zda hodnoty jedné veličiny nejsou násobky jiné, což se nazývá multikolinearita. Pro testování multikolinearity se používá více násobný korelační koeficient, jehož předpokladem je normální normované rozdělení pravděpodobnosti [28]. Výsledek testu normálního normovaného rozdělení je patrný v tabulce 2 a tento test je proveden na hladině významnosti 0,01.

Tabulka 2 Test normality

Proměnná	Testy normality (Tabulka19)					
	N	max D	K-S p	Lilliefors p	W	p
A	27	0,13159	p > .20	p < ,20	0,91471	0,02949
B	27	0,14198	p > .20	p < ,15	0,94395	0,15251
C	27	0,12952	p > .20	p > .20	0,90901	0,02163
D	27	0,11134	p > .20	p > .20	0,94652	0,17639
E	27	0,13161	p > .20	p < ,20	0,92279	0,04612
F	27	0,06928	p > .20	p > .20	0,98882	0,98891
G	27	0,09169	p > .20	p > .20	0,96878	0,57013
H	27	0,19911	p < ,20	p < ,01	0,87958	0,00470
I	27	0,13876	p > .20	p < ,15	0,96848	0,56227

Zdroj: data: Tabulka 1, program STATISTICA, vlastní zpracování

Z testu vyplývá, že kritérium H nemá normální normované rozdělení pravděpodobnosti, protože p-hodnota, která se nachází v posledním sloupci tabulky 2 je pouze u proměnné H menší než uvažovaná hladina významnosti, tedy 0,01. Předpokládám tedy, že data nepocházejí ze základního souboru s normálním rozdělením pravděpodobností, a proto k testování korelace použijeme Spearmanův korelační koeficient.

Spearmanův korelační koeficient je neparametrický test, pro který není stanoveno žádné rozdělení pravděpodobnosti ani jiná další podmínka. Spearmanův koeficient korelace nabývá hodnot -1 až 1. Pokud se hodnota tohoto koeficientu blíží 0, znamená to, že data nejsou korelovaná. Jestliže Spearmanův korelační koeficient vyjde blízký 1 nebo -1, jde o data korelovaná. Tento koeficient se vypočítá na základě vztahu (1) [28].

$$R_s = 1 - \frac{6}{n*(n^2-1)} \sum_{i=1}^n (R_i - Q_i)^2 \quad (1)$$

Kde n je počet pozorování

R_i je pořadí náhodného výběru X seřazené do neklesající posloupnosti

Q_i je pořadí náhodného výběru Y seřazené do neklesající posloupnosti

Tabulka 3 zobrazuje výsledek Spearmanovy korelační analýzy na hladině významnosti 0,01. V tabulce jsou nejvyšší hodnoty korelace vyznačeny červenou barvou.

Tabulka 3 Korelační analýza

Proměnná	Spearmanovy korelace (Tabulka1) ChD vynechány párově Označ. korelace jsou významné na hl. p <,05000								
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
A	1,000	-0,777	-0,165	-0,405	0,319	0,220	-0,243	-0,518	0,120
B	-0,777	1,000	0,251	0,310	-0,129	0,141	0,491	0,722	0,041
C	-0,165	0,251	1,000	0,133	-0,148	-0,005	0,188	0,163	0,247
D	-0,405	0,310	0,133	1,000	-0,157	0,133	0,081	0,181	0,343
E	0,319	-0,129	-0,148	-0,157	1,000	0,430	0,094	-0,222	0,262
F	0,220	0,141	-0,005	0,133	0,430	1,000	0,197	0,000	0,267
G	-0,243	0,491	0,188	0,081	0,094	0,197	1,000	0,460	0,448
H	-0,518	0,722	0,163	0,181	-0,222	0,000	0,460	1,000	-0,066
I	0,120	0,041	0,247	0,343	0,262	0,267	0,448	-0,066	1,000

Zdroj: data: výše uvedena, vlastní zpracování, program: STATISTICA

Z tohoto je patrné, že:

- kritérium A koreluje s kritérii B, H,
- kritérium B koreluje s kritérii A, G a H,
- kritérium G koreluje s kritériem B,
- kritérium H koreluje s kritérii A, B.

Na základě Spearmanovy korelační analýzy došlo k vyloučení kritérií B a H, která nebudou dále uvažována.

3.4 Standardizace dat

Vzhledem k tomu, že data nejsou uvedena ve stejných jednotkách, je třeba je standardizovat. Standardizace matice dat změni hodnoty originálních atributů na nové, bezrozměrné atributy. Způsob výpočtu zobrazuje vzorec (2) [48].

$$Z_{il} = \frac{x_{il} - \bar{x}}{s_l} \quad (2)$$

Kde x je proměnná

\bar{x} je aritmetický průměr x

S je výběrová směrodatná odchylka

Výsledek standardizace dat, který je vypočítaný uvedeným způsobem, je uveden v příloze A.

3.5 Volba způsobu shlukování

Podle způsobu shlukování, lze postupy shlukování rozdělit na hierarchické a nehierarchické.

Hierarchická metoda spočívá v postupném spojování objektů a jejich shluků do dalších, větších shluků. Výhodou hierarchických metod je nepotřebnost informace, kolik bude shluků, neboť se tento počet určuje dodatečně, ale vznikají problémy způsob měření vzdálenosti mezi objekty a volba vhodné shlukovací metody. Hierarchická metoda se dále dělí na aglomerativní a divizní.

- Aglomerativní přístup spočívá ve spojení dvou objektů, které mají nejmenší vzdálenost, a vypočtení nové matice vzdáleností, z nichž jsou vynechány objekty z prvního shluku a tento shluk je zařazen jako celek. Nevýhodou této metody je, že mohou vzniknout nejednoznačnosti už na začátku shlukování, které se projeví až později ve velkých shlucích. Předchozí kroky není možné změnit.
- Divizní postup je obrácený. Tedy vychází z množiny všech shluků jako jediného objektu, kdy jeho postupným dělením. Nevýhodou těchto metod je, že nalezení optimálního rozkladu množiny n objektů na dvě podmnožiny však vyžaduje prozkoumání $(n-1)^2-1$ možností. Tento postup je kvůli exponenciální časové složitosti prakticky proveditelný jen pro malý počet objektů [41].

Postup nehierarchická metody je takový, že uživatel na základě svých vědeckých znalostí určí, jak by měl vypadat typický představitel jednotlivých shluků. A tímto předem stanoví i jejich přesný počet [42].

Vzhledem k tomu, že v případě této shlukové analýzy by se velmi obtížně stanovovala pro každý shluk kritéria daňových systémů, neboť neexistuje ideální daňový systém, byla vybrána hierarchická metoda. Matice dat obsahuje poměrně velký počet prvků, proto se jeví výhodnější aglomerativní přístup.

3.6 Volba vzdálenosti shluků

K přiblížení se k výsledku shlukové analýzy je nutné určit vzdálenosti mezi objekty. Pro výpočet vzdálenosti, podobnosti (respektive nepodobnosti) se ve shlukové analýze se obvykle používají následující metody:

- Minkowského vzdálenost,
- Euklidovská vzdálenost,

- Čtverec euklidovské vzdálenosti,
- Čebyševovu vzdálenost,
- Vzdálenost Manhattan (city-block),
- Hammingova.

Výsledky jednotlivých druhů vzdáleností jsou značně rozdílné, pokud data nejsou standardizována. Tím, že data použitá v této analýze byla na začátku standardizována, předešlo se možným problémům vzniklým rozdílným způsobem výpočtu vzdálenosti. Meloun uvádí, že nejčastěji je používána Euklidovská vzdálenost a proto bude použita i v následující analýze.

Euklidovská vzdálenost měří vzdálenost mezi dvěma objekty, jež jsou zadány svými hodnotami atributů v dvojrozměrném prostoru. Matice těchto vzdáleností obsahuje koeficienty nepodobnosti. Vzdálenosti mezi jednotlivými objekty jsou počítány podle Pythagorovy věty. Tedy pro každé dva objekty se euklidovská vzdálenost spočítá dle vztahu (3) [48].

$$D_E(x_i, x_j) = \sqrt{\sum_{l=1}^m (x_{il} - x_{jl})^2} \quad (3)$$

Kde x je hodnota atributu

3.7 Volba metriky shlukování

Poté, co byl zvolen způsob výpočtu vzdáleností, je nutné stanovit metriku shlukování. Metod shlukování je mnoho, ale Meloun uvádí následující:

- Průměrová metoda – vzdálenost mezi shluky je určena jako průměr z možných mezishlukových vzdáleností dvou objektů, z nichž každý patří do jiného shluku.
- Nejbližšího souseda – vytváří shluky na základě minima z možných mezishlukových vzdáleností objektů.
- Nejvzdálenějšího souseda – vzdálenost mezi shluky je daná jako největší vzdálenost mezi objekty.
- Metoda centroidní – vzdálenost shluků se vypočítá jako euklidovská vzdálenost mezi shluky.
- Wardova metoda – vychází ze snahy o minimalizaci ztráty informace při spojení více prvků.

- Mediánová metoda – je obdobou centroidní metody, ale s rozdílem, že se snaží odstranit váhy, které jsou přiřazovány různě velkým shlukům.

K výběru vhodné metriky shlukování je vhodné použít kofenitický korelační koeficient, který je obdobou Pearsonova korelačního koeficientu a koeficient Delta.

3.7.1 Kofenitický korelační koeficient

Kofenitický korelační koeficient je definován vzorcem (4).

$$R_{DC} = \frac{\frac{2}{n(n-1)} \sum_{i=1}^{n-1} \sum_{j=i+1}^n D_{ij} C_{ij} - \bar{D}\bar{C}}{\sqrt{\left(\frac{2}{n(n-1)} \sum_{i=1}^{n-1} \sum_{j=i+1}^n D_{ij}^2 - \bar{D}^2 \right) \left(\frac{2}{n(n-1)} \sum_{i=1}^{n-1} \sum_{j=i+1}^n C_{ij}^2 - \bar{C}^2 \right)}} \quad (4)$$

Kde n je počet proměnných

D je vzdálenost prvků v dendogramu

C je predikovaná vzdálenost prvku v dendogramu

\bar{D} je aritmetický průměr prvků v dendogramu

\bar{C} je aritmetický průměr predikované vzdálenosti prvku v dendogramu

Nejlepší technika vykazuje nejvyšší hodnotu kofenitického korelačního koeficientu, ale je-li koeficient menší než 0,75, pak není možné shlukování považovat za užitečné.

3.7.2 Koeficient Delta

Koeficient delta se vypočítá podle vztahu (5).

$$\Delta_A = \left(\frac{\sum_{j < k}^n |d_{jk} - c_{jk}|^{\frac{1}{A}}}{\sum_{j < k}^n (c_{jk})^{\frac{1}{A}}} \right)^A \quad (5)$$

Kde d je hodnota jednotlivého měření

c je vzdálenost získaná z dendogramu

A je hodnota 0,5 nebo 1

Technika je lepší a věrohodnější, čím více se koeficient Delta blíží 0 [42].

3.7.3 Výsledek výběru metriky shlukování

V tabulce 5 jsou zachyceny výsledky kofenitického koeficientu a koeficientu Delta, kde A je 1 (Delta (1)) a 0,5 (Delta (0,5)), výše uvedených metod metriky shlukování.

Tabulka 4 Výběr metriky shlukování

Metoda metriky shlukování	Druh koeficientu	Koeficient míry věrohodnosti
Jednoduchý průměr	Kofenitický koeficient	0,511948
	Delta (0,5)	0,208486
	Delta (1)	0,285096
Nejbližšího souseda	Kofenitický koeficient	0,705339
	Delta (0,5)	0,533922
	Delta (1)	0,626158
Nejvzdálenějšího souseda	Kofenitický koeficient	0,796973
	Delta (0,5)	0,137146
	Delta (1)	0,178732
Vážený průměr	Kofenitický koeficient	0,474288
	Delta (0,5)	0,376314
	Delta (1)	0,438621
Mediánová	Kofenitický koeficient	0,652286
	Delta (0,5)	0,568819
	Delta (1)	0,695996
Centroidní metoda	Kofenitický koeficient	0,747159
	Delta (0,5)	0,673281
	Delta (1)	0,760470
Wardova metoda	Kofenitický koeficient	0,443286
	Delta (0,5)	0,710397
	Delta (1)	0,749228

Zdroj: data: Tabulka 1, vlastní zpracování NS SS 8

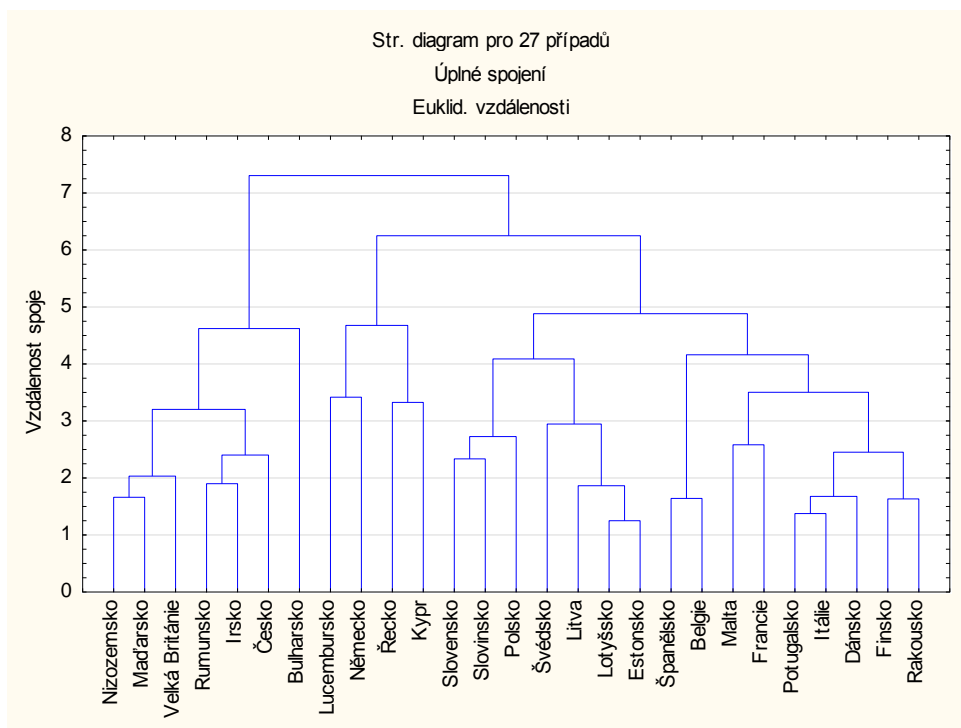
Z tabulky vyplývá, že nejvyšší kofenitický koeficient (0,796973), nejnižší koeficient Delta (0,5) (0,137146) a Delta (1) (0,178732) jsou pro metricku nejvzdálenějšího souseda. Proto bude tato metoda použita v následující analýze.

3.8 Realizace shlukové analýzy

Pro větší přehlednost výsledku shlukové analýzy je vhodné vytvoření tzv. dendogramu, který zobrazuje výstup graficky, kdy na jedné ose je znázorněna vzdálenost jednotlivých objektů a na druhé jsou jejich názvy prvků v pořadí, ve kterém jsou shlukovány.

Obrázek 9 prezentuje výsledek analýzy, jedná se o dendogram vytvořený v programu STATISTICA. Tento program nazývá metodu nejvzdálenějšího souseda metodou úplného spojení. Bližší analýza tohoto výsledku proběhne v následující kapitole.

Obrázek 9 Výsledek shlukové analýzy



Zdroj: data: Tabulka 1, program STATISTICA, vlastní zpracování

4 VYHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ SHLUKOVÉ ANALÝZY

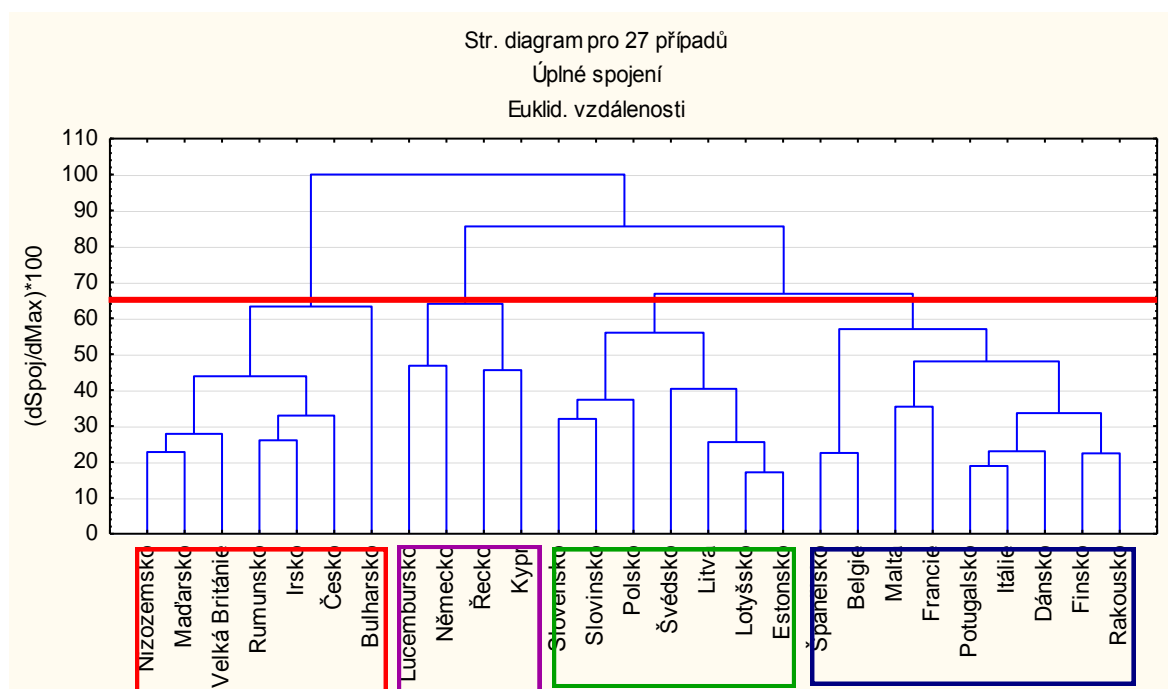
Obsahem této kapitoly je diskuse výsledků shlukové analýzy, která spočívá v určení optimálního počtu shluků a jejich porovnání.

4.1 Výběr počtu shluků

Pro stanovení počtu shluků je nutné stanovit vzdálenost, která určí počet shluků. Při pohledu na obrázek 9 se jeví jako optimální vzdálenost 65%, protože větší vzdáleností by byl vytvořen příliš velký třetí shluk a naopak menší vzdálenost by státy rozdrobila na příliš mnoho malých shluků a tím by byla ohrožena vypovídací schopnost analýzy. Z obrázku 10 je patrné, že ve vzdálenosti 65% jsou vytvořeny 4 shluky.

- První shluk tvoří 7 států: Maďarsko, Nizozemí, Velká Británie, Rumunsko, Irsko, Česko, Bulharsko.
- Druhý shluk se skládá ze 4 zemí: Lucembursko, Německo, Řecko, Kypr.
- Třetího shluku tvoří 7 států: Slovensko, Slovinsko, Polsko, Švédsko, Litva, Lotyšsko, Estonsko.
- Čtvrtý shluk skládá z 9 států: Španělsko, Belgie, Malta, Francie, Portugalsko, Itálie, Dánsko, Finsko, Rakousko.

Obrázek 10 Seskupení států do shluků



Zdroj: data: Tabulka 2, vlastní zpracování, program STATISTICA

4.2 Vzdálenost shluků

Při realizaci shlukové analýzy je podstatná vzdálenost mezi objekty. Čím je vzdálenost menší, tím si jsou země, které tvoří shluk, více podobné [42]. Tabulka 6 zobrazuje vzdálenost zemí, které tvoří shluky, mezi sebou. Co se týká kritérií použitých ve shlukové analýze, největší podobnost vykazuje daňový systém Estonska a Lotyšska, což lze vzhledem ke geografické blízkosti a historii, kdy oba státy prošly podobným vývojem, předpokládat. Dalším v pořadí států, které nepřesahují 10% vzdálenost a tím je možné je pokládat za velmi podobné, je Itálie a Portugalsko, Rakousko a Finsko, Belgie a Španělsko a Maďarsko a Nizozemí. V tabulce 6 jsou tučně vyznačeny shluky, které byly určeny již v obrázku 10, a jejich vzdálenost, ze které je patrné, že první a druhý shluk a třetí a čtvrtý shluk si jsou velmi blízké.

Tabulka 5 Vzdálenost spojení

Vzdálenost	Shluk
1,6%	Estonsko, Lotyšsko
3,3%	Itálie, Portugalsko
5,3%	Rakousko, Finsko
7,4%	Belgie, Španělsko
9,5%	Maďarsko, Nizozemsko
11,6%	Dánsko, Itálie, Portugalsko
13,9%	Estonsko, Lotyšsko, Litva
16,3%	Irsko, Rumunsko
18,8%	Velká Británie, Maďarsko, Nizozemsko
21,7%	Slovinsko, Slovensko
24,8%	Česko, Irsko, Rumunsko
27,8%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko
31,1%	Francie, Malta
34,5%	Polsko, Slovinsko, Slovensko
38,2%	Estonsko, Lotyšsko, Litva, Švédsko
42,2%	Česko, Irsko, Rumunsko, Velká Británie, Maďarsko, Nizozemsko
46,3%	Kypr, Řecko
50,6%	Německo, Lucembursko
55,0%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko, Francie, Malta
60,1%	Estonsko, Lotyšsko, Litva, Švédsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko
65,3%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko, Francie, Malta, Belgie, Španělsko
71,1%	Bulharsko, Česko, Irsko, Rumunsko, Velká Británie, Maďarsko, Nizozemsko
76,9%	Kypr, Řecko, Německo, Lucembursko
83,0%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko, Francie, Malta, Belgie, Španělsko, Estonsko, Lotyšsko, Litva, Švédsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko
90,9%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko, Francie, Malta, Belgie, Španělsko, Estonsko, Lotyšsko, Litva, Švédsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko, Kypr, Řecko, Německo, Lucembursko
100,0%	Rakousko, Finsko, Dánsko, Itálie, Portugalsko, Francie, Malta, Belgie, Španělsko, Estonsko, Lotyšsko, Litva, Švédsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko, Kypr, Řecko, Německo, Lucembursko, Bulharsko, Česko, Irsko, Rumunsko, Velká Británie, Maďarsko, Nizozemsko

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní výpočet, program STATISTICA

4.3 Hodnocení kritérií států

Tabulka 7, 8, 9 a 10 zobrazuje hodnoty kritérií zemí, které jsou přiřazeny do jednotlivých shluků.

Tabulka 6 Shluk 1

Stát	A	C	D	E	F	G	I
Bulharsko	454	31%	27%	26%	139	10%	9%
Česko	413	35%	34%	45%	170	19%	17%
Velká Británie	277	44%	28%	32%	195	19%	25%
Maďarsko	269	42%	27%	32%	185	31%	19%
Irsko	264	36%	33%	31%	177	13%	14%
Nizozemsko	275	45%	27%	29%	155	25%	23%
Rumunsko	260	43%	28%	40%	159	17%	15%

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní zpracování

Tabulka 7 Shluk 2

Stát	A	C	D	E	F	G	I
Kypr	147	43%	36%	25%	131	10%	11%
Německo	130	42%	48%	2%	158	25%	28%
Řecko	80	63%	42%	21%	132	13%	18%
Lucembursko	139	43%	39%	18%	102	35%	25%

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní zpracování

Tabulka 8 Shluk 3

Stát	A	C	D	E	F	G	I
Estonsko	93	40%	32%	30%	166	25%	17%
Litva	59	39%	27%	29%	147	29%	13%
Lotyšsko	127	45%	32%	36%	170	25%	12%
Polsko	216	40%	46%	32%	175	16%	18%
Švédsko	167	31%	31%	39%	144	30%	23%
Slovinsko	122	33%	38%	18%	190	22%	16%
Slovensko	110	36%	43%	19%	133	23%	17%

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní zpracování

Tabulka 9 Shluk 4

Stát	A	C	D	E	F	G	I
Rakousko	170	40%	42%	35%	198	25%	23%
Belgie	156	44%	44%	32%	218	34%	26%
Dánsko	85	35%	34%	39%	163	21%	22%
Španělsko	132	50%	42%	39%	208	30%	32%
Finsko	207	32%	38%	41%	194	30%	23%
Francie	202	50%	38%	35%	152	26%	34%
Itálie	175	38%	37%	38%	170	15%	25%
Malta	286	36%	32%	35%	160	19%	32%
Portugalsko	207	37%	36%	44%	173	23%	27%

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní zpracování

Pro lepší porovnání hodnot v jednotlivých slucích tabulka 11 zobrazuje průměrné hodnoty kritérií každého shluku.

Tabulka 10 Průměrné hodnoty kritérií shluků

Shluk	Složitost daňového systému	Velikost veřejného sektoru	Složená daňová kvóta	Podíl sociálních příspěvků	Počet dní daňové svobody	Průměrná sazba právnických osob	Efektivní daňová sazba
1	316,00	39%	29%	33%	168,57	19%	18%
2	124,00	48%	41%	17%	130,75	21%	20%
3	127,71	38%	35%	29%	160,71	24%	16%
4	180,00	40%	38%	38%	181,78	25%	27%

Zdroj: Data: Tabulka 1, vlastní zpracování, program Excel

Při porovnání hodnot shluků mezi sebou lze z tabulky 10 vyčíst:

- Složitost daňového systému - první shluk se velmi výrazně odlišuje od ostatních náročností daňového systému. Na druhém místě je čtvrtý shluk a zbylé dva si jsou v tomto ohledu podobné.
- Velikost veřejného sektoru - druhý shluk sdružuje největší podíl a zbylé shluky vykazují podobné hodnoty.
- Složená daňová kvóta - nejmenší složenou daňovou kvótu mají státy ve druhém shluku a ostatní jsou téměř vyrovnané.
- Podíl sociálních příspěvků – nejvyšší je ve čtvrtém shluku a naopak nejnižší ve druhém.
- Počet dní daňové svobody - je nejvyšší ve čtvrtém shluku a nejnižší ve druhém shluku, v prvním a ve třetím shluku jsou hodnoty podobné.

- Průměrná sazba právnických osob - hodnoty jsou ve všech shlucích podobné.
- Efektivní daňová sazba - nejvyšší efektivní daňovou sazbu vykazuje čtvrtý shluk a nejnižší naopak třetí shluk, zbylé dva se příliš neliší.

Zajímavé je, že daňové systémy ve druhém shluku jsou nejméně složité a zároveň mají největší veřejný sektor, nejmenší podíl sociálních příspěvků a den daňové svobody nastává už po 130 dnech, což je ze všech shluků nejdříve. Státy v prvním shluku mají suverénně nejvyšší složitost daňového systému, ale zase daňové zatížení fyzických a právnických osob je nejnižší.

4.4 Interpretace výsledků analýzy

Cílem práce, jak bylo výše uvedeno, je ověřit, zda na základě vybraných prvků lze daňové systémy hlavně z pohledu přímých daní více harmonizovat. A do jaké míry je možné v tomto ohledu dokončit integraci a zda by bylo možné vytvořit rozpočtovou unii nebo fiskální federalismus nebo sloučit daňové systémy.

Shluková analýza seskupila státy do skupin, kde si jsou jejich daňové systémy podle zadaných kritérií nejvíce podobné, proto přichází na řadu porovnání států mezi sebou.

První shluk

Při pohledu na první shluk na obrázku 10 je patrné, že státy do tohoto shluku patřící jsou si velmi blízké s výjimkou Bulharska, které se ke shluku připojuje ve větší vzdálenosti. Při pohledu na tabulku 7 se ztvárnění v dendogram potvrzuje, neboť při porovnání hodnot států mimo Bulharska, je zřejmé, že se hodnoty poměrových ukazatelů pohybují v rozmezí 15%. Dále by se dalo říci, že daňové systémy těchto zemí spojuje značná složitost. Z tohoto vyplývá, že daňové systémy České republiky, Velké Británie, Maďarska, Nizozemska a Rumunska by bylo možné na základě vybraných parametrů harmonizovat. Ale zároveň je nutné dodat, že první shluk se napojuje k ostatním až v posledním kroku, což značí značnou odlišnost od ostatních.

Druhý shluk

Ze struktury druhého shluku na obrázku 10 vyplývá, že státy se spojují ve větší vzdálenosti, což je znakem rozdílnosti států v tomto shluku. Nejprve se téměř ve stejné vzdálenosti spojilo Německo a Lucembursko a poté Řecko a Kypr. Tyto státy byly spojeny do jednoho shluku na základě poměrně vysoké složené daňové kvóty a velikosti veřejného

sektoru. Při pohledu na hodnoty v tabulce 8, lze konstatovat, že jsou natolik rozdílné, že by v tomto případě nebyla další harmonizace možná.

Třetí shluk

Z tabulky 9 je patrné, že státy ve třetím shluku jsou si podobné v efektivní daňové sazbě a velikosti veřejného sektoru. Obrázek 10 ukazuje, že nejbližší si jsou Litva, Lotyšsko a Estonsko a dále Slovinsko a Slovensko. Švédsko se připojuje až ve větší vzdálenosti, díky značným odlišnostem ve velikosti veřejného sektoru, průměrné sazně právnických osob a efektivní daňové sazbě. Třetí shluk je podobný čtvrtému shluku, protože se s ním spojuje v poměrně malé vzdálenosti. Podle hodnot v tabulce 9 lze říci, že daňové systémy Litvy, Lotyšska a Estonska by bylo možné více sjednotit. Další harmonizace daňových systémů Slovinska a Slovenska by byla též možná, i když s většími změnami.

Čtvrtý shluk

Z obrázku 10 je zřejmé, že nejbližší vzdálenost ve čtvrtém shluku mezi sebou mají Portugalsko, Itálie a Dánsko, Finsko a Rakousko a Španělsko a Belgie. Větší vzdálenost mezi sebou má shluk tvořící Malta a Francie. Státy si jsou podobné v kritériích - složená daňová kvóta, podíl sociálních příspěvků a efektivní sazby, kdy se hodnoty pohybují v rozmezí 15%. Při pohledu na tabulku 10 je možné se přesvědčit, že státy, které se spojily v malých vzdálenostech, by bylo možné harmonizovat, ale harmonizace shluku jako celku by byla díky rozdílným hodnotám ukazatelů obtížná.

Z analýzy vyplývá, že pokud uvažujeme výše uvedená kritéria, jsou si v tuto chvíli daňové systémy států v jednotlivých shlucích velmi podobné na úrovni 40%. V této vzdálenosti by teoreticky mohla proběhnout dílčí harmonizace, která by se týkala pouze 19 států a kdy by vzniklo 7 skupin dvou až tří členných skupin. Takováto harmonizace by ovšem neměla smysl.

ZÁVĚR

Zásadním problémem harmonizace daní je odlišný kulturně historický vývoj členských států, protože jednotlivé druhy daní představují v členských zemích odlišný význam, a také nesmíme opomenout zvyklosti občanů. Např. v Dánsku tvoří daň z příjmu fyzických osob 51% celkových daňových příjmu, naproti tomu podíl této daně na celkových daních na Slovensku je pouze 8%, což je způsobeno tím, že nízké výnosy z této daně jsou kompenzovány příjmy ze sociálního pojištění, které jsou naopak nejvyšší. Jako další příklad můžeme uvést Maltu, Kypr a Lucembursko, kteří mají o více než třetinu vyšší příjmy z daně z příjmu právnických osob než ostatní státy Evropské unie, nebo Bulharsko, které získává více než polovinu celkové částky vybrané na daních z nepřímých daní. A mimo to jsou občané zvyklí na odlišnou úroveň veřejných služeb, jejichž financování by mohlo být nevhodnou harmonizací ohroženo.

Ale i přes to se podařilo významně harmonizovat nepřímé daně. Harmonizace nepřímých daní začala nejprve ustanovením, že všechny členské státy musejí zdaňovat spotřebu daní z přidané hodnoty a byly vymezeny produkty, na které bude uvalena spotřební daň. Dále bylo určeno rozmezí, ve kterém se budou pohybovat sazby ať již snížené nebo základní sazby daně z přidané hodnoty a byl též určen maximální počet těchto sazeb. U spotřební daně byl stanoven postup jejího výpočtu a rozmezí sazeb a co se týká produktu, byla státům ponechána jistá volnost, které další produkty zdaní. Co se týká placení daní, funguje mezi státy dohoda o zamezení dvojímu zdanění, kdy je daň placena pouze jednou. Dalo by se říci, že harmonizace nepřímých daní je citlivě nastavena pro členské státy, respektuje kulturní odlišnosti mezi státy a nebrání společnému obchodu.

Ale do současnosti se členským státům Evropské unie nepodařilo shodnout na významnějším společném postupu při harmonizaci v oblasti přímých daní. Harmonizace daně z příjmu fyzických osob je problematická, protože výnos z této daně tvoří v řadě zemí podstatnou část z celkového výnosu daní, proto by její radikální změna mohla vést k ohrožení funkcí veřejného sektoru. Navíc některé země dávají přednost před vysokou daní z příjmu fyzických osob, vyššímu sociálnímu pojištění a naopak. A v této oblasti by následně muselo dojít ke změnám v systémech placení zdravotní péče a důchodového pojištění.

V oblasti přímých daní je v poslední době hodně diskutovaná harmonizace daní z příjmů právnických osob. Do této doby Evropská unie přijala některá opatření týkající se zdanění korporací, jejichž cílem je například zabránit daňovým únikům nebo dvojímu zdanění, jinak však tyto daně harmonizovány nejsou. Současná situace na Kypru je důkazem problémů,

které vznikají neharmonizovanou daní z příjmu právnických osob. Kypr je ostrovní země, proto se sem obtížně lákají investoři, proto je zde nižší sazba daně z příjmů právnických osob než v ostatních členských státech. Díky nízké korporátní dani zde vznikl přebujelý bankovní sektor, což bylo dosti výhodné do chvíle, než se banky sídlící na Kypru dostaly do potíží hlavně kvůli krizi v Řecku. Následně došlo k omezení výběru hotovosti a disponování s penězi pro klienty, dále k výraznému zdanění vkladů nad 100 000 Eur a hlavně k ohrožení důvěry v bankovní systém. Navíc aby kyperská vláda předešla pádu těchto bank, uchýlila se ke značným úsporám, prodeji státního majetku a půjčkám z evropských fondů.

Součástí této práce je ověření možnosti harmonizovat přímé daně členských států pomocí shlukové analýzy. Jako kritéria pro shlukovou analýzu byla zvolena složitost daňového systému, velikost veřejného sektoru, složená daňová kvóta, podíl sociálních příspěvků, počet dní daňové svobody, průměrná sazba právnických osob a efektivní daňová sazba. Z výsledků shlukové analýzy usuzují, že harmonizace států na základě uvedených kritérií není možná, protože hodnoty kritérií se výrazně liší. Přímé daně nelze zcela sjednotit a tak pokračovat v harmonizaci daní s cílem v budoucnu sjednotit celé daňové systémy. Z kritérií si jsou státy nejvíce podobné v oblasti průměrné sazby daně právnických osob. Některé státy jsou si významně podobné, proto by bylo možné provést pouze dílčí harmonizaci. Pro uskutečnění rozsáhlejší harmonizace by bylo třeba uskutečnit značné změny daňových systémů.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] ABRHÁM, Josef a Josef BIČ. Current challenges of the EU economy and policy. 1st pub. Praha: MAC, 2011, 119 s. ISBN 978-80-86783-53-6.
- [2] Algarvedailynews.com. Tax Freedom Days across Europe [online]. 2012 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://algarvedailynews.com/features/finance/7507-tax-freedom-days-across-europe>.
- [3] BusinessInfo.cz. Polsko: Finanční a daňový sektor [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/polsko-financni-a-danovy-sektor-19065.html>.
- [4] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Belgie: Ekonomická charakteristika země [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/belgie-ekonomicka-charakteristika-zeme-19324.html>.
- [5] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Dánsko: Ekonomická charakteristika země [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dansko-ekonomicka-charakteristika-zeme-18529.html>.
- [6] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Litva: Ekonomická charakteristika země [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/litva-financni-a-danovy-sektor-17536.html>.
- [7] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Maďarsko: Finanční a daňový sektor [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/madarsko-financni-a-danovy-sektor-18569.html>.
- [8] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Podnikatelské prostředí v Bulharsku [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/podnikatelske-prostredi-v-bulharsku-23859.html>.
- [9] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export. Švédsko: finanční a podnikatelský sektor [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/svedsko-financni-a-danovy-sektor-19253.html>.

- [10] Česká správa sociálního zabezpečení. Důchodové pojištění [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/duchodove-pojisteni/>.
- [11] COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges [online]. 2006 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxa.
- [12] COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Co-ordinating Member States direct tax systems in the Internal Market [online]. 2006 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/key_documents/index_en.htm.
- [13] COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead. Brussels [online]. 2001 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/whatsnew.htm.
- [14] Ekonom. Škrty vs. daně [online]. 2010 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-48212920-skrty-vs-dane>.
- [15] Ernst & Young: T magazine. ZÖLLKAU, York. Two steps to tax harmonization [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://tmagazine.ey.com/insights/two-steps-tax-harmonization/>.
- [16] Europa: Summaries of EU legislation. Institutions for occupational retirement provision [online]. 2011 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/social_protection/124038b_en.htm.
- [17] Europa: Summaries of EU legislation. Tackling tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions [online]. 2011 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131056_en.htm.
- [18] EUROPEAN COMMISSION. Tax policy in the European Union. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities [online]. 2000 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/econom.
- [19] European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. 2013 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

- [20] European Commission. Taxes in Europe - Tax reforms [online]. 2013 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm.
- [21] Eurostat. Government finance statistics [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data.
- [22] Evropská unie. Jednotlivé země [online]. 2013 [cit. 2013-03-07]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/countries/index_cs.htm.
- [23] Finance.cz. Daně v Dánsku [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-dansku/>.
- [24] Finance.cz. Důchodové pojištění [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-bulharsku/>.
- [25] *Finance.cz. Nejvyšší průměrnou mzdu mají Dánové [online]. 2013 [cit. 2013-03-07]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/51564-nejvyssi-prumernou-mzdu-maji-danove/>.*
- [26] *Finance.cz. Sociální pojištění zaměstnanců [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/zamestanec-socialni-pojisteni/>.*
- [27] *GROSSOVÁ, Marie Emilie. Finanční právo se zaměřením na daňové právo. Brno: KEY Publishing s.r.o., 2008. ISBN: 978-80-87071-77-9.*
- [28] *HEBÁK, Petr. Vícerozměrné statistické metody. 1. vyd. Praha: Informatorium, 2005, 239 s. ISBN 80-733-3036-9.*
- [29] *HILL, Christopher a Michael SMITH. International relations and the European Union. 4th ed. New York: Oxford University Press, 2005, xxiv, 469 p. ISBN 01-992-7348-0.*
- [30] *FIALA, Petr a Josef BIČ. Evropský mezičas: nové otázky evropské integrace. Vyd.1. Brno: Barrister, 2007, 119 s. ISBN 80-870-2904-6.*
- [31] *IHNED.cz. Ekonomika a krize Kypru v číslech. Banky má zachránit 10 miliard eur [online]. [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-evropa/c1-59570980-ekonomika-a-krize-kypru-v-cislech-banky-ma-zachranit-10-miliard-eur>.*

- [32] *IHNED.cz. Ekonomika eurozóny povolna oživuje, růst spotřebitelských cen v prosinci zrychlil [online]. 2010 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-39724250-ekonomika-eurozony-povolna-ozivuje-rust-spotrebitelskych-cen-v-prosinci-zrychlil>.*
- [33] *IHNED.cz. MIKULKA, Milan. Daňové srovnání: Podíl sociálního pojištění na daních je v ČR nejvyšší v celé EU [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-55918390-danove-srovnani-podil-socialniho-pojisteni-na-danich-je-v-cr-nejvys>.*
- [34] *Integrovaný portál MPSV. Dánsko životní a pracovní podmínky [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://portal.mpsv.cz/eures/prace_v_eu/zeme/dansko/.*
- [35] *JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN: 978-80-7380-155-7.*
- [36] *KPMG. Corporate tax rates table [online]. 2013 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>.*
- [37] *KPMG. Individual income tax rates table [online]. 2013 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>.*
- [38] *KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika: úvod do problematiky. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.*
- [39] *KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie: úvod do problematiky. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 111 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.*
- [40] *LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě: úvod do problematiky. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-320-1.*
- [41] *MAREK, Luboš. Statistika pro ekonomy: aplikace. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2005, 423 s. ISBN 80-864-1968-1.*
- [42] *MELOUN, Milan a Jiří MILITKÝ. Kompendium statistického zpracování dat. Vyd. 3., V nakl. Karolinum 1. Praha: Karolinum, 2012, 982 s. ISBN 978-80-246-2196-8.*
- [43] *MRKÝVKA, Petr. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: Nakladatelství Masarykova universita, 2004. ISBN: 80-210-3579-X.*

- [44] *NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.*
- [45] *Patria online. TREJBAL, Václav. Nezadlužené Bulharsko: Euro už nechceme [online]. 2012 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: <http://www.patria.cz/zpravodajstvi/2142030/nezadluzene-bulharsko-euro-uz-nehceme.html>.*
- [46] *PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4.*
- [47] *PreLex: Monitoring of the decision-making process between institutions. Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead [online]. [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=164839.*
- [48] *ŘEZANKOVÁ, Hana. Shluková analýza dat. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007, 196 s. ISBN 978-80-86946-26-9.*
- [49] *Sagit. Daňové pojmy [online]. 2004 [cit. 2013-06-26]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=DA_108.HTM.*
- [50] *SALIN, Pascal. Ekonomická harmonizace. Překlad David Lipka. Praha: Liberální institut, 2003, 214 s. ISBN 80-863-8926-X.*
- [51] *ŠIROKÝ, Jan, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112.*
- [52] *ŠIROKÝ, Jan, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. ISBN 978-80-7400-005-8.*
- [53] *ŠIROKÝ, Jan, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. ISBN 978-80-7400-005-8.*
- [54] *Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003.*
- [55] *SMITH, Adam. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Praha: Liberální institut, 2001, xv, 986 s. ISBN 80-863-8915-4.*

- [56] SOVOVÁ, O.; FIALA, Z. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN: 978-80-7380-223-3.
- [57] *The World Bank. Expense (% of GDP) [online]. 2013 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/GC.XPN.TOTL.GD.ZS/countries?display=default>.*
- [58] *The World Bank. GDP per person employed (constant 1990 PPP \$) [online]. 2013 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SL.GDP.PCAP.EM.KD/countries?display=default>.*
- [59] *The World Bank. Time to prepare and pay taxes (hours) [online]. 2013 [cit. 2013-06-27]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries?display=default>.*
- [60] ŽÁK, Milan. *Velká ekonomická encyklopedie. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002, 887 s. ISBN 80-720-1381-5.*
- [61] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*
- [62] *Zákon č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.*

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA A - VÝSLEDEK STANDARDIZACE DAT	1
--	---

PŘÍLOHA A - VÝSLEDEK STANDARDIZACE DAT

	A	C	D	E	F	G	I
Rakousko	-0,24386	-0,08923	1,045402	0,395322	1,243045	0,350812	0,304984
Belgie	-0,38972	0,502275	1,353616	0,132682	2,004092	1,626317	0,792849
Bulharsko	2,714888	-1,37324	-1,32297	-0,56069	-1,00205	-1,77739	-1,76475
Kypr	-0,48348	0,401286	0,023431	-0,63423	-1,30647	-1,77739	-1,4395
Česko	2,287745	-0,72402	-0,28478	1,477399	0,177578	-0,50047	-0,62639
Německo	-0,66059	0,242588	1,953821	-3,05052	-0,27905	0,350812	1,073741
Dánsko	-1,1294	-0,81059	-0,21989	0,773523	-0,08879	-0,21671	0,157146
Estonsko	-1,04606	-0,03153	-0,593	-0,14046	0,025368	0,279872	-0,65596
Španělsko	-0,63975	1,367898	1,061624	0,857568	1,623568	1,060214	1,69466
Finsko	0,141609	-1,22897	0,412754	1,015152	1,090835	0,996368	0,349335
Francie	0,089519	1,324617	0,347867	0,416333	-0,50737	0,492693	1,960768
Velká Británie	0,870879	0,559983	-1,1932	0,080154	1,128887	-0,50047	0,630227
Řecko	-1,18149	3,272268	1,094068	-1,09647	-1,26841	-1,42269	-0,50812
Maďarsko	0,787534	0,257015	-1,37164	0,059143	0,748364	1,258847	-0,24202
Irsko	0,735443	-0,69517	-0,36589	-0,04591	0,443944	-1,42269	-0,96642
Itálie	-0,19177	-0,42106	0,250536	0,752512	0,177578	-1,06799	0,615444
Litva	-1,40027	-0,20465	-1,3392	-0,2035	-0,69763	0,889958	-1,21775
Lucembursko	-0,56682	0,372432	0,526306	-1,36962	-2,40998	1,769616	0,585876
Lotyšsko	-0,69184	0,704254	-0,60922	0,5424	0,177578	0,350812	-1,29166
Malta	0,964642	-0,60861	-0,65788	0,395322	-0,20295	-0,50047	1,665092
Nizozemsko	0,850043	0,689827	-1,35542	-0,27704	-0,39321	0,350812	0,334552
Polsko	0,235373	-0,08923	1,661829	0,111671	0,36784	-0,92611	-0,50812
Portugalsko	0,141609	-0,56533	0,00721	1,319815	0,291735	0,067052	0,911119
Rumunsko	0,693771	0,32915	-1,20942	0,941613	-0,241	-0,78423	-0,90729
Švédsko	-0,27512	-1,37324	-0,73899	0,784029	-0,81178	1,060214	0,334552
Slovinsko	-0,74393	-1,11355	0,396532	-1,36962	0,938625	-0,07483	-0,67075
Slovensko	-0,86895	-0,69517	1,126511	-1,30659	-1,23036	0,067052	-0,61161

Zdroj: data: Tabulka 1, program STATISTICA, vlastní zpracování