



# EVROPSKÝ SEMESTR – TEMATICKÝ PŘEHLED

## ZDANĚNÍ

### 1. ÚVOD

Přestože se hospodářské podmínky v poslední době zlepšují, Evropská unie se stále potýká s následky krize, jejichž součástí je i nedostatek investic a prohlubující se nerovnosti. Proto řada občanů v rámci celé EU vyzývá k tomu, aby byla věnována větší pozornost sociální spravedlnosti.

Zdanění hraje ústřední roli při utváření spravedlivé společnosti a silné ekonomiky. Může pomoci při řešení nerovností, a to nejen podporou sociální mobility, ale také snížením nerovností v příjmech na trhu.

Daňová politika může mít zásadní vliv také na rozhodování v oblasti zaměstnanosti, na výši investic a na ochotu podnikatelů expandovat<sup>1</sup>, což vše vede k většímu růstu.

Daňové politiky se tedy poměřují podle čtyř priorit:

- podpora investic,
- podpora zaměstnanosti,
- snižování nerovností,
- zajištění plnění daňových povinností.

Tento přehled nastiňuje výzvy v oblasti daňové politiky, jimž země EU v těchto oblastech čelí. Dále představuje politické nástroje, které by mohly pomoci při jejich řešení. A konečně pak zkoumá aktuální

stav v dotčených zemích na základě souboru ukazatelů a nedávných daňových reforem.

**Tento přehled se nezabývá problematikou vyhýbání se daňovým povinnostem**, o které pojednává samostatný přehled. Analýzu, která je zde uvedena, je navíc nutno vnímat ve spojení s tematickými přehledy s následující tematikou:

- Výzkum a inovace
- Účast žen na trhu práce
- Nehlášená práce
- Aktivní politiky na trhu práce
- Nerovnost
- Sociální začleňování
- Boj proti korupci
- Bydlení

### 2. VÝZVY DAŇOVÉ POLITIKY, KTERÝM ČELÍ VLÁDY STÁTŮ EU

#### 2.1. Podpora investic

Mezi zeměmi EU existují velké rozdíly v úrovni celkového zdanění.

V roce 2017 se bude odhadovaný předpokládaný poměr daní k HDP<sup>2</sup> v zemích EU-28 pohybovat mezi 24,1 % v Irsku a 45,6 % v Dánsku (obrázek 1).

<sup>1</sup> Další informace o této problematice viz: Evropská komise (2017), Daňová politika v Evropské unii: přehled za rok 2017, připravuje se.

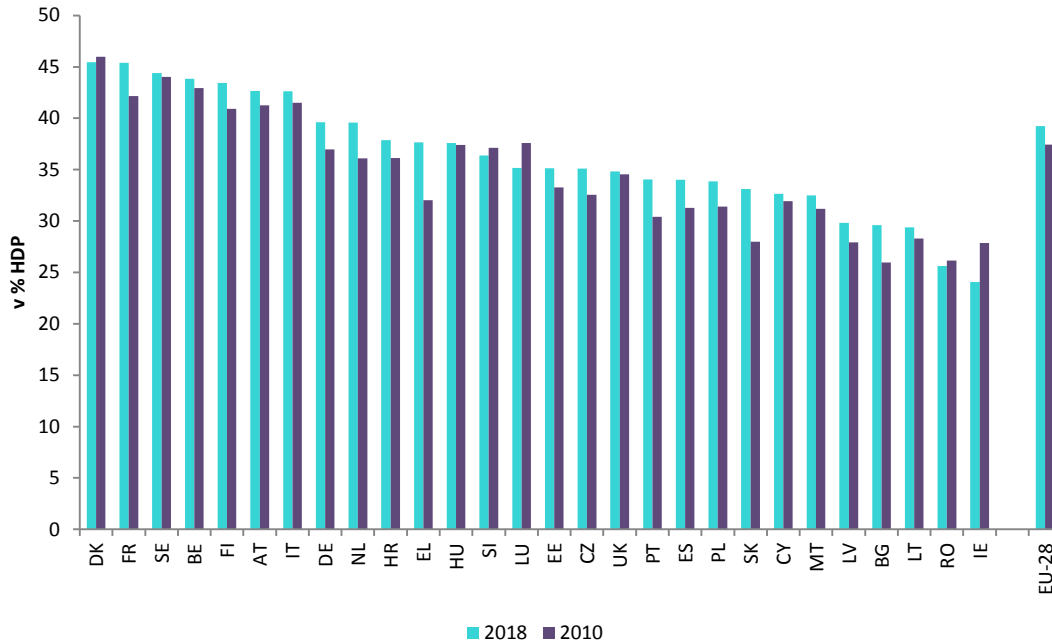
<sup>2</sup> Toto opatření zahrnuje skutečně vyplacené příspěvky na sociální zabezpečení, ale nezohledňuje příspěvky, které jsou považovány za uhrazené některými vládami za státní zaměstnance formou započtení.

Rozdíly v celkové úrovni zdanění fakticky odrážejí rozdíly v sociálních preferencích v oblasti veřejných statků.

Zatím nejsou k dispozici přesvědčivé důkazy o důsledcích celkové úrovně

zdanění na hospodářský růst. Nyní však již lépe rozumíme tomu, jak jednotlivé složky daňového systému ovlivňují růst prostřednictvím kanálů celkové produktivity faktorů, růstu kapitálu nebo nabídky práce.

**Obrázek 1: Celkové daňové zatížení v zemích EU vyjádřené jako procento HDP, 2012 a 2018**



*Evropská komise, AMECO.*

*Zdroj:*

**Je dostatečně prokázáno, že daně z příjmu právnických a fyzických osob mají dopad na růst a investice.** Daně z příjmu právnických osob ovlivňují jak umístění podniků, tak domácí i zahraniční přímé investice.

Hlavními faktory určujícími ekonomické dopady zdanění jsou daňové sazby, způsob stanovení daňového základu a aspekty týkající se plnění daňových povinností. Produktivní investice mohou být ovlivněny daňovým zacházením s různými zdroji financování, podobou daňových pobídek a časem, který podniky vynaloží na plnění daňových povinností.

Rozdíly v daních z příjmu právnických osob mohou způsobit přesouvání zisku

nadnárodními společnostmi ze zemí s vysokým zdaněním do zemí se zdaněním nízkým.

**Efektivní daňové sazby zachycují celou řadu faktorů přesahujících rámec zákonných sazeb daní z příjmu právnických osob,** jako jsou například prvky základu daně, zdroj financování (dluh, nerozdělený zisk nebo nový kapitál) a aktivum, do něhož se investuje (strojní zařízení, nehmotná aktiva, zásoby a finanční aktiva).

Níže uvedený obrázek ukazuje rozdíly v efektivních průměrných sazbách daně z příjmu právnických osob, které se pohybují v rozmezí od 38,4 % ve Francii po 9 % v Bulharsku.

**Obrázek 2: Efektivní průměrné sazby daně z příjmu právnických osob členských států EU v procentech, 2016**



Zdroj: ZEW (2016), *Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology: intermediate report 2016*. Projekt pro Evropskou komisi.

Pozn.: 1) Efektivní průměrná sazba daně z příjmu právnických osob, kterou hradí společnosti u investic nedosahujících určité meze, které vytvářejí zisky převyšující obvyklou návratnost kapitálu. 2) Pro zohlednění slevy na podíly ve společnostech na Kypru, v Belgii a v Itálii se předpokládá, že sazby těchto slev odpovídají tržní úrokové sazbě v daném modelu.

**Rozhodování o tom, zda investovat méně nebo více, je ovlivněno efektivní mezní sazbou daně,** tj. daňovým zatížením posledního eura investovaného do projektu, který právě dosahuje hranice rentability („mezní“ investice).

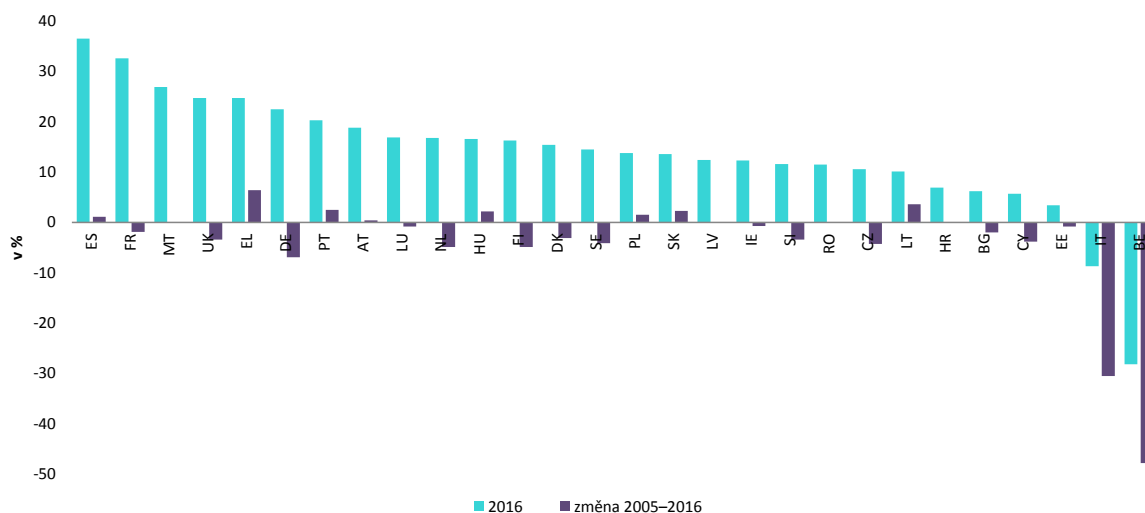
Čím nižší je efektivní mezní sazba daně, tím více daný daňový systém podporuje investice.

Existuje několik způsobů, jak snížit efektivní mezní sazbu daně a vytvořit

daňový systém podporující investice. Mezi ně patří například:

- poskytování rychlejších odpisových plánů nebo okamžité započtení nákladů,
- odčitatelnost kapitálových nákladů,
- zlepšení podmínek pro převádění ztrát,
- nabídka daňových pobídek na výzkum a vývoj.

**Obrázek 3: Efektivní mezní sazby daně z příjmu právnických osob v zemích EU v procentech, 2016**



Zdroj: ZEW (2016), *effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology: intermediate report 2016. Projekt pro Evropskou komisi.*

Poznámky: 1) Tento ukazatel vychází z modelu Devereux/Griffith. 2) Pro účely zohlednění slevy na podíly ve společnostech na Kypru, v Belgii a v Itálii se předpokládá, že sazby těchto slev odpovídají tržní úrokové sazbě v daném modelu.

## 2.2. Podpora tvorby pracovních míst a zaměstnanosti

**Zdanění práce ovlivňuje jak rozhodování jednotlivců o tom, zda a kolik pracovat (nabídka práce), tak rozhodování zaměstnavatelů při náborech zaměstnanců, neboť zvyšuje náklady na práci (poptávku po práci)<sup>3</sup>.** Nabídka práce u některých skupin obyvatelstva (pracovníci s nízkou kvalifikací, mládež, starší osoby a druhé výdělečně činné osoby) je obzvláště citlivá na daně a příspěvky na sociální zabezpečení<sup>4</sup>.

Níže uvedený obrázek znázorňuje míru zaměstnanosti celkové populace a osob s nízkým vzděláním. To může naznačit, kde se daná země potýká s problémem při posilování celkové zaměstnanosti nebo zaměstnanosti konkrétních skupin.

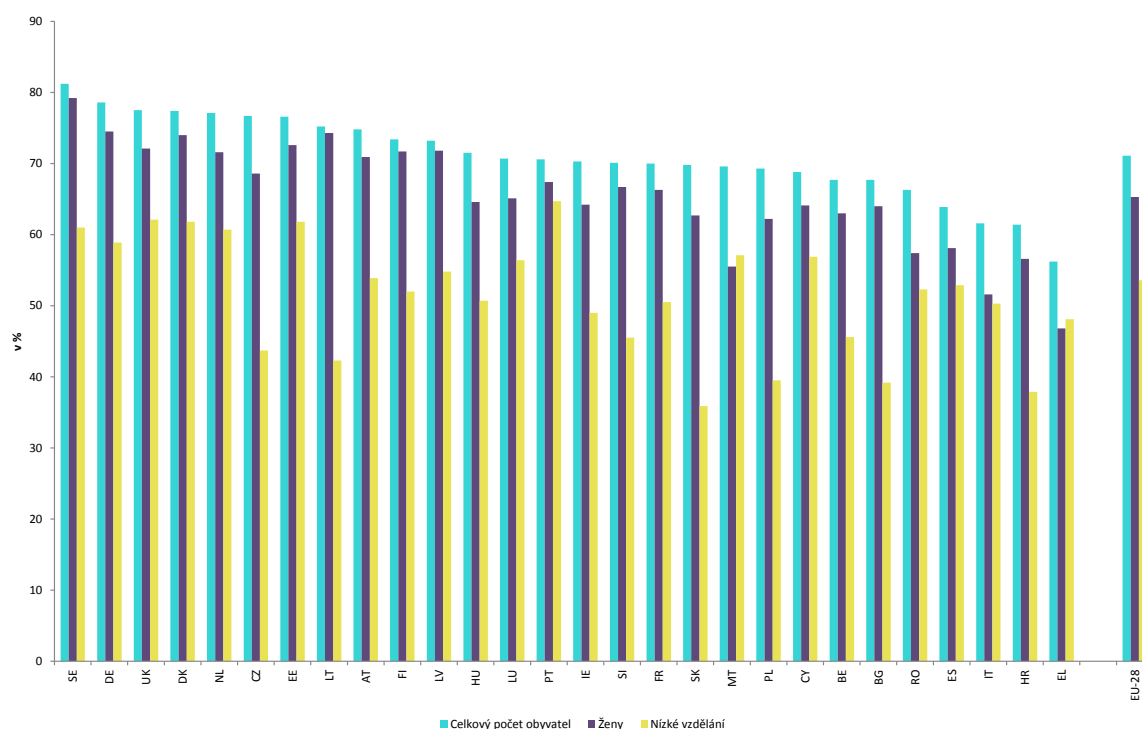
Míra zaměstnanosti v zemích EU se v posledních letech sice zlepšila, ale situace v jednotlivých zemích se liší. Stejně tak se v jednotlivých zemích liší rozdíly mezi mírou zaměstnanosti osob s nízkým vzděláním a celkovou zaměstnaností.

Největší rozdíl mezi těmito dvěma veličinami zaznamenalo Slovensko (33,9 procentního bodu) a nejmenší Portugalsko (5,9 procentního bodu).

<sup>3</sup> Toto rozhodování závisí také na sociálních dávkách, které daná osoba může získat, pokud nepracuje nebo pracuje jen na částečný úvazek. Další faktory ovlivňující dopad daňových systémů a systémů sociálních dávek na nabídku práce viz různé ukazatele, které jsou k dispozici ve společné databázi Evropské komise a OECD týkající se ukazatelů daní a sociálních dávek.

<sup>4</sup> Viz například Costas Meghir a David Phillips (2010), *Labour Supply and Taxes*, v Institute for Fiscal Studies (ed.), *The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, s. 202–274.

**Obrázek 4: Míra zaměstnanosti celkové populace; ženy a pracovníci s nízkou kvalifikací, 2016**



Zdroj: Eurostat, 2017.

Pozn.: 1) Věková skupina 20–64 let. 2) „Nízké vzdělání“ označuje úrovně 0–2 ISCED. 3) Míra zaměstnanosti žen se používá jako zástupný údaj pro druhou výdělečně činnou osobu. Je uznávaným faktem, že nemusí být nutně totožné. 4) Míra zaměstnanosti se neměří v ekvivalentech plného pracovního úvazku.

**Daňové zatížení měří poměrný rozdíl mezi náklady na zaměstnance, které nese zaměstnavatel, a čistou mzdou zaměstnance.** Proto měří jak pobídky k práci (na straně nabídky práce), tak k náboru zaměstnanců (na straně poptávky po práci).

V letech 2010 až 2016 se v EU v průměru snížilo daňové zatížení osob, které vydělávaly 50 % průměrné mzdy. V jednotlivých zemích se však tato hodnota pohybuje různými směry; v 15 zemích se zvýšila a v 10 se snížila).

Struktura daňového zatížení je důležitá z krátkodobého hlediska, neboť jednotlivé jeho složky mohou ovlivňovat buď poptávku po práci, nebo nabídku práce.

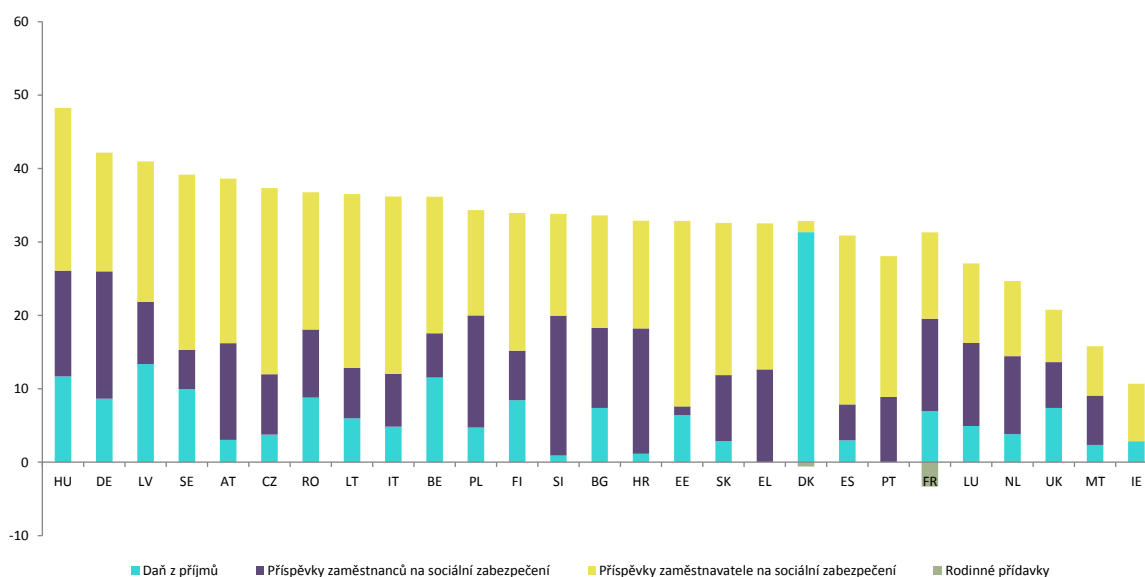
Níže uvedený údaj rozděluje daňové zatížení svobodného zaměstnance s průměrnou mzdou na jednotlivé složky:

- daň z příjmu fyzických osob
- sociální příspěvky zaměstnavatele
- sociální příspěvky zaměstnanců
- rodinné přídatky<sup>5</sup>.

Ukazuje daňové zatížení svobodného zaměstnance, který vydělává 50 % průměrné mzdy.

<sup>5</sup> Ve Francii a Dánsku snižují celkové daňové zatížení rodinné přídatky.

**Obrázek 5: Složení daňového zatížení nízkopříjmových osob v různých zemích EU, 2016**



Zdroj: Databáze ukazatelů daní a dávek Evropské komise založená na modelu daní a dávek OECD, aktualizovaná dne 10. dubna 2017.

Poznámky: 1) Nejsou k dispozici žádné aktuální údaje o Kypru. 2) Vzhledem k tomu, že údaje se týkají svobodných bezdětných osob vydělávajících 50 % průměrné mzdy.

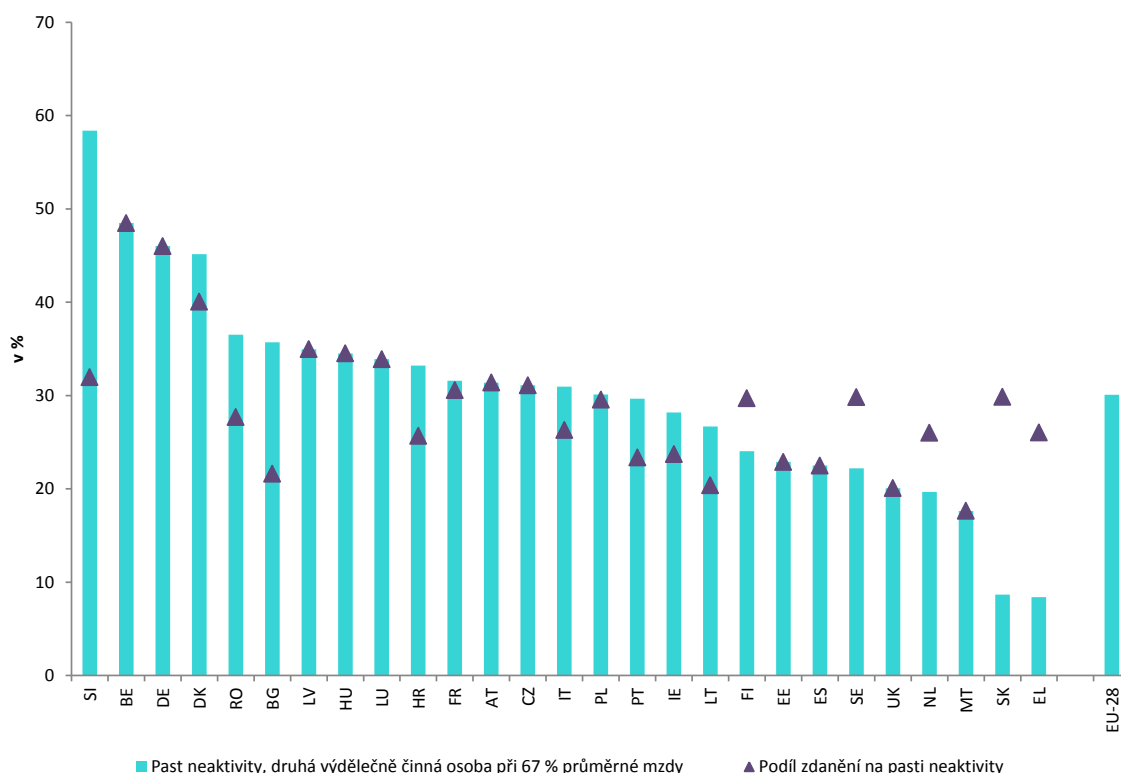
Vlastnosti daňového systému, jako jsou například **přenositelné daňové dobropisy a míra společného zdanění**, společně s vlastnostmi systému dávek, jako je například odejmutí dávek na základě průzkumu majetkových poměrů, **mohou přispět k vysokým mezním sazbám daní u druhé výdělečně činné osoby, která přechází z neaktivity do zaměstnání nebo zvyšuje svůj příjem.**

Je třeba uvést, že rozhodování o tom, zda se vrátit do zaměstnání nebo si navýšit úvazek, mohou ovlivnit i další faktory, jako je dostupnost cenově dostupných a vysoce kvalitních služeb formální péče, zejména péče o děti, jakož i dobře navržené politiky rovnováhy mezi pracovním a soukromým životem.

Níže uvedený obrázek znázorňuje past neaktivity pro druhé výdělečně činné osoby v zemích EU<sup>6</sup>. Ve většině zemí zdanění poměrně značně přispívá k vytvoření této pasti pro druhé výdělečně činné osoby v případech, kdy hlavní výdělečně činná osoba pracuje za průměrnou mzdu.

<sup>6</sup> Past neaktivity – neboli implicitní daň z návratu neaktivních osob do práce – měří část dodatečně hrubé mzdy, která je zdaněna v případě, kdy neaktivní osoba (která nemá nárok na dávky v nezaměstnanosti, avšak má nárok na sociální pomoc stanovenou na základě výše příjmu) nastoupí do zaměstnání. Jinými slovy lze říci, že tento ukazatel měří finanční pobídky k přechodu z nečinnosti (a sociální pomoci) k zaměstnanosti.

**Obrázek 6: Past neaktivity pro druhou výdělečně činnou osobu v zemích EU, 2015**



Zdroj: Databáze Evropské komise s ukazateli daní a dávek sestavená na základě modelu daní a dávek OECD. Pozn.: 1) Údaje o pastích jsou uvedeny pro druhou výdělečně činnou osobu ve výši 67 % průměrné mzdy v rodině se dvěma výdělečně činnými osobami a dvěma dětmi; hlavní výdělečně činná osoba má průměrnou mzdu (PM). 2) „Příspěvek daňové politiky“ označuje míru, v jaké přispívá zdanění k pasti neaktivity, v procentních bodech (dále k němu přispívá například také odejmutí dávek v nezaměstnanosti, sociálních dávek a příspěvků na bydlení).

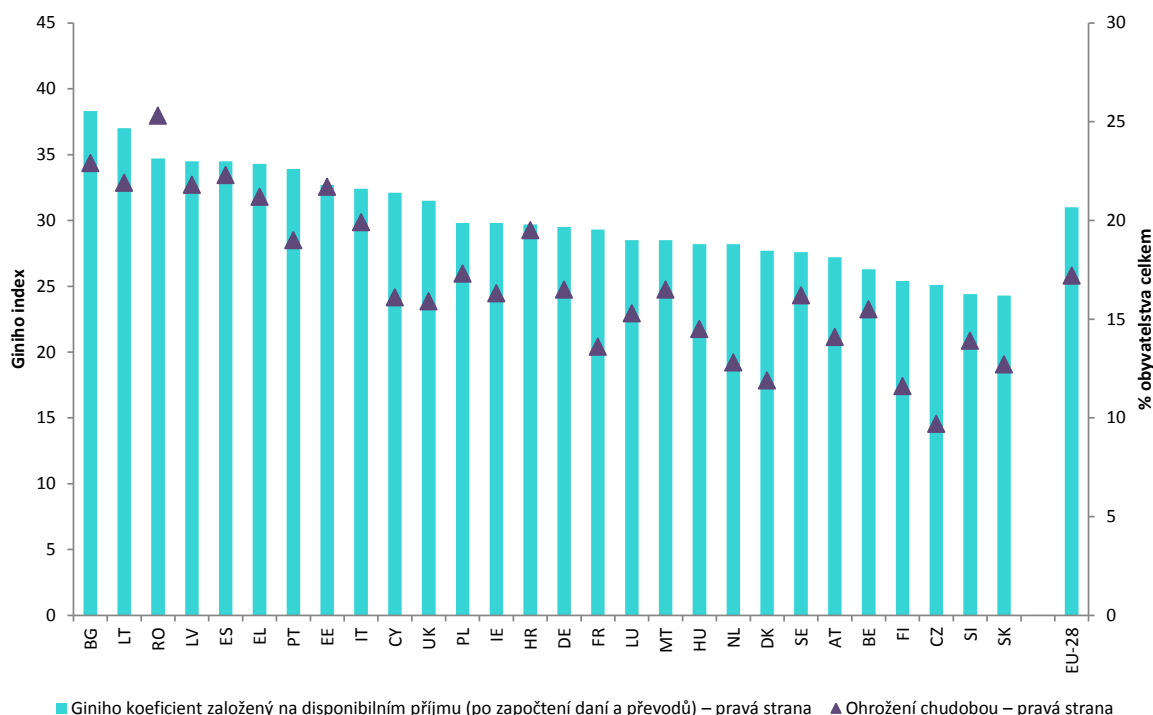
### 2.3. Odstranění nerovností a podpora sociální mobility

Níže uvedené údaje znázorňují **nerovnost disponibilního příjmu** (po započtení daní a dávek) podle Giniho indexu společně s procentuálním podílem obyvatel **ohrožených chudobou** v jednotlivých zemích EU.

Přestože EU má jeden z nejvyspělejších systémů sociálního zabezpečení na světě, stále v něm existují určité výrazné nerovnosti.

Nejvyšší úroveň nerovnosti příjmů po započtení daní a převodů vykazuje Litva, Rumunsko, Bulharsko, Lotyšsko a Estonsko.

Obrázek 7: Úroveň nerovnosti příjmů v zemích EU, 2016



Zdroj: Eurostat, EU-SILC, 2016.

Poznámky: 1) Svislá osa: Giniho koeficienty. Tato škála se pohybuje od 0 do 100. Hodnota 0 odpovídá absolutní rovnosti (stejný příjem pro každého), hodnota 100 odpovídá maximální nerovnosti (všechny příjmy jsou rozděleny pouze jedné osobě, ostatní nemají nic). Důchody jsou zahrnuty do sociálních transferů. 2) Vodorovná osa: míra ohrožení chudobou vyjádřená procentem z celkového počtu obyvatel. Tento ukazatel doplňuje Giniho koeficient s cílem poskytnout přesnější představu o sociálních výzvách v zemích EU. Zobrazuje podíl celkového obyvatelstva, které vydělává méně než 60 % mediánu ekvivalizovaného příjmu po sociálních transferech. 3) Pro IE, IT, LU nejsou k dispozici údaje za rok 2016, byly tedy použity údaje za rok 2015. 4) Průměr zemí EU-28 je vypočten jako aritmetický průměr jednotlivých vnitrostátních údajů.

Zvyšující se akumulace bohatství v soukromých rukách v Evropě za posledních 40 let a nárůst nerovnosti vyvolaly intenzivní veřejnou diskusi o spravedlivosti stávajících daňových systémů.

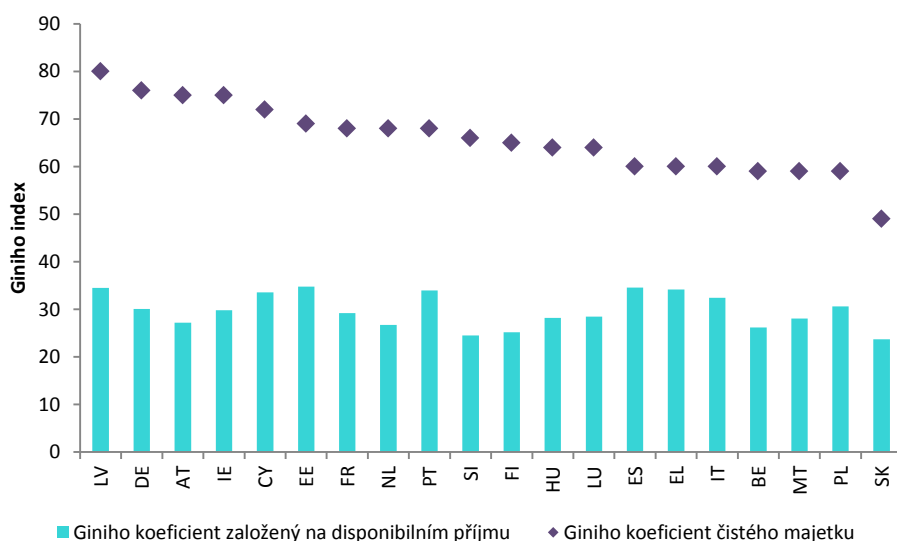
**Majetková nerovnost převyšuje příjmovou nerovnost** (obrázek 7). To

vedlo k poznání, že nerovnost je nutno řešit z hlediska společné perspektivy příjmů i majetku.

Dostupné údaje naznačují, že majetková nerovnost představuje obzvláště významný problém v Lotyšsku, Německu, Rakousku a Irsku.



**Obrázek 8: Úroveň rovnosti příjmů (2016) a majetkové nerovnosti (2014)**



Zdroj: Výpočty Evropské komise založené na průzkumu financování a spotřeby domácností ECB 2016 a Eurostatu 2016.

Pozn.: Čistý majetek je definován jako rozdíl mezi celkovými aktivy domácností a jejich celkovými závazky.

**Větší nerovnost je spojena s nižší mírou sociální mobility,** neboť nerovnost ovlivňuje příležitosti<sup>7</sup>. Sociální mobilita může být jak v rámci jedné generace, tak mezigenerační.

**Mobilita v rámci jedné generace** označuje šanci na to, že se člověk během svého života posune směrem nahoru nebo dolů (například na příjmovém žebříčku).

**Mezigenerační mobilita** označuje, do jaké míry se socioekonomické charakteristiky lidí odvíjejí od socioekonomických charakteristik jejich rodičů.

Mezigenerační mobilita je důležitým ukazatelem toho, zda jednotlivec může ve společnosti uspět bez ohledu na své socioekonomické prostředí. Je úzce spojena s **rovností příležitostí**.

#### 2.4. Plnění daňových povinností<sup>8</sup>

Daňové úniky obecně zahrnují nelegální postupy, kdy je daňová povinnost skrývána nebo ignorována, tj. daňový poplatník zaplatí nižší daň, než je ze zákona povinen, protože daňovým úřadům zatají příjmy či informace.

Mezi daňové úniky patří například vykazování nižších tržeb s cílem snížit platby DPH. Dalším příkladem je nehlášená práce, kdy není hrazena daň z příjmu fyzických osob ani příspěvky na sociální zabezpečení.

Existuje celá řada odhadů výše daně, která by měla být vybrána, ale nakonec vybrána není. Výpadek příjmů z DPH je však jediný výpadek příjmů z daní, pro který existují srovnávací odhady založené na společné metodice pro všechny země EU.

<sup>7</sup> Corak, M. (2013), *Income Inequality, Equality of Opportunity, and Intergenerational Mobility*. Diskusní dokument IZA č. 7520.

<sup>8</sup> Problematikou agresivního daňového plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem se zabýváme v samostatném přehledu.

Zdanění hraje roli při podpoře sociální mobility, například:

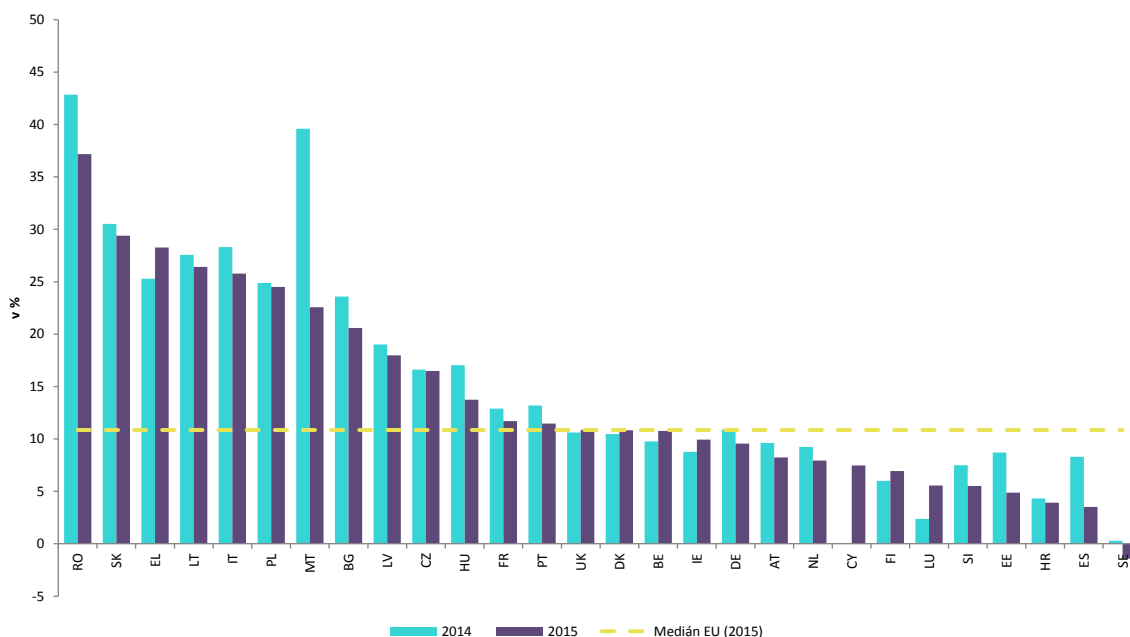
- jako zdroj financování kvalitního vzdělání,
- jako prostředek umožňující omezit přenos zvýhodnění nebo znevýhodnění z jedné generace na druhou,
- prostřednictvím přerozdělování příjmů a zejména majetku motivací k chování zvyšujícímu sociální mobilitu.

Výpadek příjmů z DPH je rozdíl mezi částkou skutečně vybrané DPH a odhadovanou částkou DPH, kterou by bylo možno teoreticky vybrat na základě pravidel DPH.

Měří účinnost opatření pro plnění povinností v oblasti DPH a jejich vymáhání v jednotlivých členských státech.

Největší výpadek příjmů z DPH byl zaznamenán v Rumunsku, na Slovensku, v Řecku a v Litvě.

**Obrázek 9: Výpadek příjmů z DPH jako procento teoretické povinnosti k DPH, 2014/2015**



Zdroj: Hammerschmid a kol., 2017, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 COUNTRIES: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131.

### 3. POLITICKÉ NÁSTROJE PRO ŘEŠENÍ PROBLÉMŮ DAŇOVÉ POLITIKY

Klíčovým rysem, který je třeba zohlednit při posuzování spravedlnosti a účinnosti daňového systému, je rozsah, v jakém

- podporuje investice,
- podporuje tvorbu pracovních míst a zaměstnanosti,
- napravuje nerovnosti,
- dosahuje vysoké úrovně plnění povinností.

Přestože někdy dochází ke kompromisům mezi cíli v oblasti efektivity a spravedlnosti, celkově lze říci, že tyto

dva cíle nejsou v žádném případě ve vzájemném rozporu.

#### 3.1. Podpora investic

**Slabé investice znamenají nižší růst,** ale rovněž snižují růst produktivity a v dlouhodobém horizontu s sebou nesou špatnou perspektivu práce a růstu.

Posilování investic tedy představuje jednu z hlavních politických priorit Komise.

Je nezbytné navrhnout takový daňový systém, který udržuje efektivní mezní daňovou sazbu na nízké úrovni, a tak zabraňuje ztrátě motivace k ziskovým investicím.

To neznamená, že je třeba snížit daňové sazby. Efektivní mezní zdanění lze namísto toho snížit zrychlenými odpisy, okamžitým započtením do nákladů nebo umožněním odčitelnosti nákladů na financování vlastním kapitálem i v případě, že je to kompenzováno změnou daňových sazeb.

Právní jistota a stabilní, předvídatelná a jednoduchá daňová pravidla jsou důležité jak pro podnikání, tak pro rozhodování investorů.

Deformace daňového systému by mohly ovlivnit přístup k finančním prostředkům a odrazovat od kapitálových investic.

**Zdanění je jedním z hlavních nástrojů podpory podnikání a inovací, které mají vlády k dispozici.** Daňová politika může pomoci snížit podnikatelské riziko a náklady na provádění podnikatelské činnosti. Zdanění pomáhá napravit selhání trhu; jako příklad mohou posloužit nedostatečné investice do výzkumu a vývoje, rizikové financování a environmentální externality, jako je například znečištění.

Dobře navržený daňový systém by tak mohl zvýšit životní úroveň tím, že poskytne pobídky pro inteligentní a ekologické investice.

Účinnost daňové správy ovlivňuje úroveň důvěry veřejnosti v celý systém. Daňoví poplatníci mají tendenci více důvěřovat organizacím, které jsou vnímány jako účinné a efektivní.

Kromě nákladů na vybírání daní je třeba zohlednit také náklady spojené s placením daní. Tyto náklady jsou často označovány jako náklady na **plnění daňových povinností**. Ty mohou odrazovat od vytváření nových podniků, podporovat šedou ekonomiku, zvyšovat neplnění povinností a poškozovat konkurenceschopnost podniků i zemí.

### 3.2. Podpora tvorby pracovních míst a zaměstnanosti

**Snížení daňového zatížení práce může být nástrojem podporujícím vyšší úroveň zaměstnanosti** zejména tam, kde vysoké pracovní náklady odrazují od nábory zaměstnanců (tj. problematika

poptávky po práci) nebo kde je nízká motivace k přijetí práce v okamžiku, kdy se pracovat nevyplatí (tj. problematika nabídky práce).

Cílené snižování daňového zatížení práce pro ohrožené a citlivější skupiny, jako jsou osoby s nízkými příjmy nebo druhé výdělečně činné osoby, může pomoci zvýšit úroveň zaměstnanosti a současně omezit chudobu a sociální vyloučení.

Vzhledem k tomu, že jen málo zemí má dostatek fiskálního prostoru, který by jim umožňoval snížit daňové zatížení práce bez jakékoli náhrady, je potřeba zvážit způsob financování těchto škrtů.

**Jednou z potenciálních možností je přesun daňového zatížení směrem k jinému daňovému základu. Potenciální prostor pro přesun daňového zatížení je závislý na stávající daňové struktuře.** Některé druhy daňových základů, jako jsou například spotřební daně, periodické zdanění nemovitostí a ekologické daně, jsou z hlediska růstu považovány za méně škodlivé.

Aktuální ekonomická literatura však upozorňuje na heterogenní reakce, nelineární účinky a rozdíly v amplitudě mezi krátkodobými a dlouhodobými účinky. Podrobný způsob stanovení určité daně je přinejmenším stejně důležitý jako struktura daňového systému.

Vysoká úroveň daňového zatížení práce společně s poměrně nízkou daňovou zátěží ve formě spotřebních daní, periodického zdanění nemovitostí a ekologických daní však může naznačovat, že existuje prostor pro přesun daňového zatížení mimo zdanění práce. Rovněž je třeba zvážit dopad rozložení zvyšujícího se zdanění v těchto oblastech.

### 3.3. Odstranění nerovností a podpora sociální mobility

Zdanění hraje roli při utváření spravedlivé společnosti, a to včetně

- zajištění správné kombinace příjmů za účelem financování veřejných výdajů,
- zmírňování nerovností, a/nebo

- podpory sociální mobility a mezigenerační spravedlnosti.

Opatření, jako je například **rovný přístup ke kvalitnímu vzdělání nebo zdravotní péči, mají za cíl zvýšit rovnost příležitostí**. Zdanění financuje tyto veřejné výdaje a spoléhá se na správnou kombinaci daní a faktické plnění daňových povinností všemi daňovými poplatníky.

**Účinným nástrojem boje proti nerovnosti příjmů prostřednictvím redistribuce mohou být také systémy daní a dávek.** I nadále je důležité zohledňovat sociální dopad daňových systémů tak, aby bylo dosaženo správné rovnováhy mezi efektivitou a spravedlivostí struktury daní v souladu s preferencemi jednotlivých zemí

Zdanění lze využít rovněž jako motivaci k určitým typům chování.

**Klíčovou úlohu hraje struktura systému.** Kromě zdanění příjmů a peněžitých dávek hraje celková struktura daňového systému<sup>9</sup> významnou úlohu při snižování nerovností v oblasti příjmů a majetku a při podpoře sociální soudržnosti.

Je důležité zajistit, aby celkové daňové zatížení občanů, které se liší podle jejich zdroje příjmů, bylo progresivní, a aby byl daňový systém soudržný a účinný. V ideálním případě by takový systém mohl pomoci napravit nerovnosti v příjmech na trhu. Přínejmenším se však musí vyhnout jejich prohlubování.

### 3.4. Plnění daňových povinností

Zlepšení plnění daňových povinností, z něhož plyne zajištění daňových příjmů pro veřejné politiky umožňující financovat vzdělání, zdravotnictví, infrastrukturu, obranu apod., má zásadní význam při vytváření spravedlivé společnosti.

**V boji proti daňovým podvodům a daňovým únikům je důležité zavést**

<sup>9</sup> Včetně DPH, daně z nemovitostí, daně z kapitálových příjmů, dědické daně a progresivního charakteru daně z příjmu fyzických osob.

**vícekanálovou strategií<sup>10</sup>.** Posílení vymáhání a kontroly jsou důležité stejně jako budování důvěry a rozvoj kultury plnění povinností.

Je nezbytné, aby daňové úřady revidovaly stávající politiky a právní rámce nebo vytvářely nové strategie s cílem zajistit, aby daňoví poplatníci plnili své povinnosti – pokud možno dobrovolně.

Přeshraniční povaha zneužívání daňového režimu a integrace vnitrostátních ekonomik v rámci celé EU vyžadují koordinovaný přístup, a to nejen prostřednictvím evropských iniciativ, ale rovněž prostřednictvím koordinace vnitrostátních politik.

## 4. PŘEHLED SOUČASNÉHO STAVU

### 4.1. Podpora investic

**Podpora investic představuje významnou prioritu v rámci nedávných daňových reforem, zejména v zemích postižených krizí.** Úsilí bylo věnováno rovněž zjednodušení podnikatelského prostředí v oblasti zdanění. Vlády jednotlivých států však mohou pro posílení investic udělat ještě více prostřednictvím své daňové politiky.

Většina systémů daně z příjmu právnických osob poskytuje podnikům pobídky k většímu zadlužování tím, že umožní odpočet plateb úroků, ale v případě vlastního kapitálu podobné zacházení neposkytují.

Vzhledem k tomu, že dluhové investice jsou daňově zvýhodněny, bude minimální návratnost investice před zdaněním, která je potřebná k tomu, aby byla investice rentabilní (tzv. „kapitálové náklady“), nižší u investic financovaných dluhem. Velikost tohoto upřednostňování dluhu se v rámci jednotlivých států EU liší.

**Upřednostňování dluhu vede k vyššímu zadlužování, což činí společnosti křehčími a ekonomiky**

<sup>10</sup> Problematikou agresivního daňového plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem se zabýváme v samostatném přehledu.

**náchylnějšími ke krizím.** V důsledku toho se zhoršují rizika pro finanční stabilitu a existuje tendence k nepřiměřenému množství úpadků. Zvláště problematická je tato situace pro mladé a inovativní společnosti, které často nemají přístup k externímu financování. Jsou tak znevýhodněny bez ohledu na to, že jsou důležité pro vytváření růstu do budoucna.

Asymetrické daňové zacházení s dluhem a s vlastním kapitálem využívají také některé nadnárodní společnosti, aby strategicky uspořádaly svůj dluh s cílem snížit své celkové daňové zatížení.

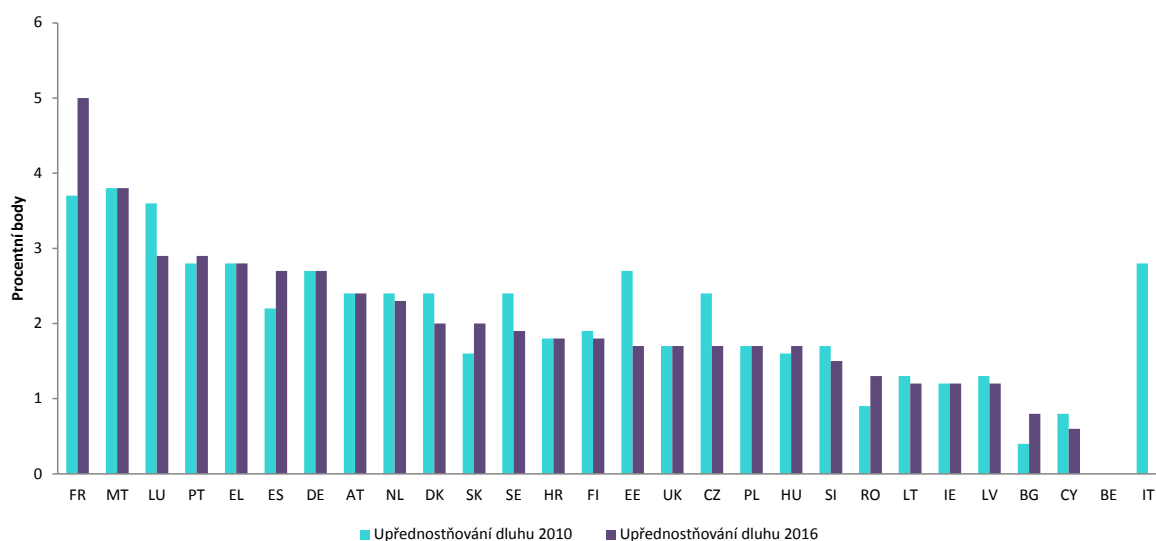
Země s největším rozdílem mezi kapitálovými náklady u kapitálového a dluhového financování (míra upřednostňování dluhu) jsou Francie, Malta, Lucembursko, Portugalsko a Řecko.

Návrh Komise týkající se **společného konsolidovaného základu daně**

**z příjmu právnických osob (CCCTB) se zabývá odstraněním deformace spočívající v upřednostňování dluhu nabídkou daňové úlevy pro růst a investice (*Allowance for Growth and Investment – AGI*).** To by umožnilo poskytnout daňový odpočet společnostem, které se pro účely financování rozhodnou preferovat navýšení vlastního kapitálu před zadlužením. Tento odpočet by se vypočetl vynásobením změny vlastního kapitálu pevnou sazbou složenou z bezrizikové úrokové míry a rizikové prémie.

AGI by byla podložena přísnými ustanoveními pro zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem. To by zajistilo podobnou úroveň daňového zvýhodnění vlastního kapitálu a dluhových nástrojů, což by vytvořilo neutrálnější daňové prostředí příznivé pro investice.

**Obrázek 10: Daňové zvýhodnění závazků oproti vlastnímu kapitálu při financování podniků v zemích EU, 2016**



Zdroj: ZEW (2016), effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology: intermediate report 2016. Projekt pro Evropskou komisi.

Poznámky: 1) Tento obrázek znázorňuje upřednostňování dluhu u daně z příjmu právnických osob, měřený jako rozdíl mezi kapitálovými náklady u nových kapitálových a dluhových investic. Kapitálové náklady měří požadovaný minimální výnos z reálné investice („mezí investice“) před zdaněním, nezbytný k dosažení stejného výnosu po zdanění jako u bezpečné investice na kapitálovém trhu. Standardní předpoklad ZEW ohledně skutečné návratnosti bezpečné investice činí 5 %. 2) Pro zohlednění slevy na podíly ve společnostech na Kypru, v Belgii a v Itálii se předpokládá, že sazby těchto slev odpovídají tržní úrokové sazbě v daném modelu. Pro Kypr zde i nadále zůstává malé zkrácení, neboť tato sleva se nevztahuje na investice do finančních aktiv.

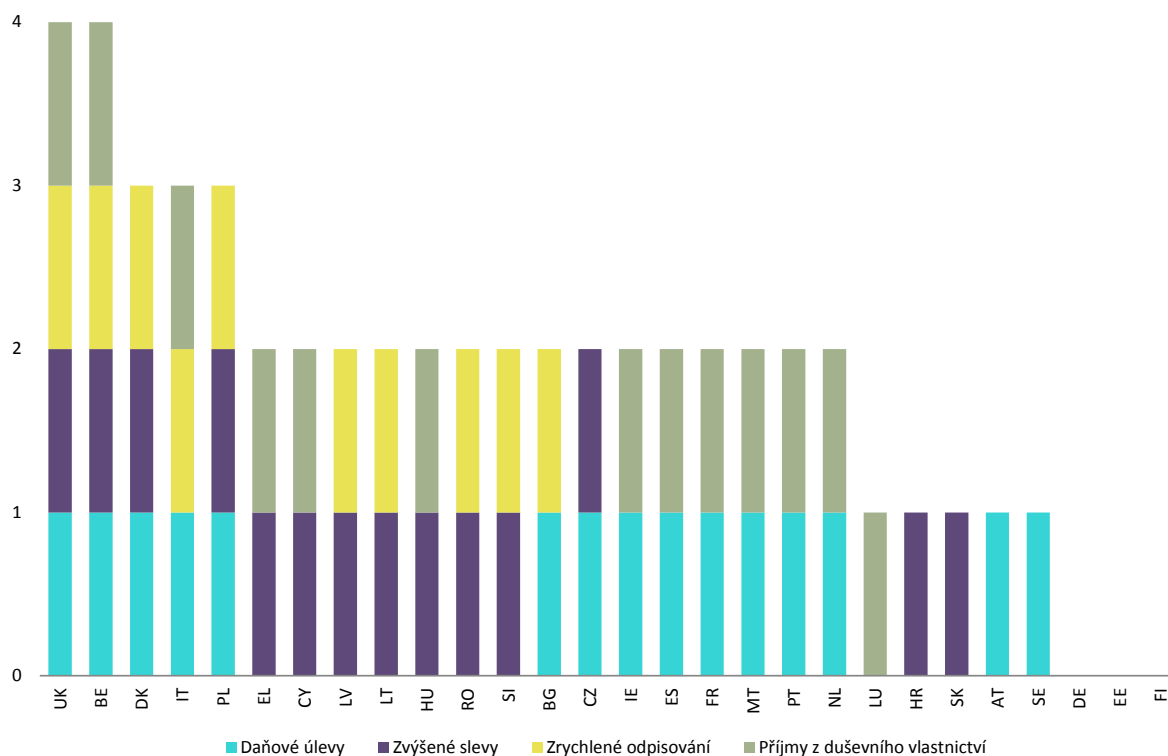
**Dobře navržené daňové pobídky v oblasti výzkumu a vývoje stimuluji investice do výzkumu a vývoje a do inovací.** Slevy na dani nebo daňové odpočty založené na skutečných nákladech na výzkum a vývoj jsou považovány za osvědčené postupy v porovnání se systémy založenými na výstupech, jako jsou například režimy pro příjmy z duševního vlastnictví.

Režimy pro příjmy z duševního vlastnictví umožňují daňovou úlevu na výstupu

u činností v oblasti výzkumu a vývoje. Z výzkumů vyplývá, že tyto režimy nepodporují výzkum a vývoj a že mohou být využívány spíše jako nástroj na přesouvání zisku, který vede k rozsáhlým ztrátám příjmů.

Celkem 25 zemí EU v současné době využívá daňové pobídky k podpoře investic do výzkumu a vývoje. Níže uvedený obrázek ukazuje typy daňových pobídek používané v jednotlivých zemích.

**Obrázek 11: Počet daňových pobídek výzkumu a vývoje v zemích EU, 2016**



Zdroj: CPB (2014) a aktualizace útvarů Komise, pokud jsou k dispozici.

Poznámky: 1) V DE, EE a FI nejsou poskytovány žádné daňové pobídky výzkumu a vývoje. 2) Pobídka se může vztahovat na daně z příjmu právnických a fyzických osob, příspěvky na sociální zabezpečení a daně ze mzdy. 3) Na obrázku jsou uvedeny pouze daňové pobídky. Není zahrnuta přímá podpora.

Stále významnější součástí kombinace investičních a inovačních politik v EU i mimo ni se stávají daňové pobídky rizikového kapitálu a neformálních investorů (tzv. „business angels“). Takové daňové pobídky byly zavedeny ve 13 zemích, jak ukazuje obrázek 11.

Investice rizikového kapitálu a neformálních investorů sice vedou

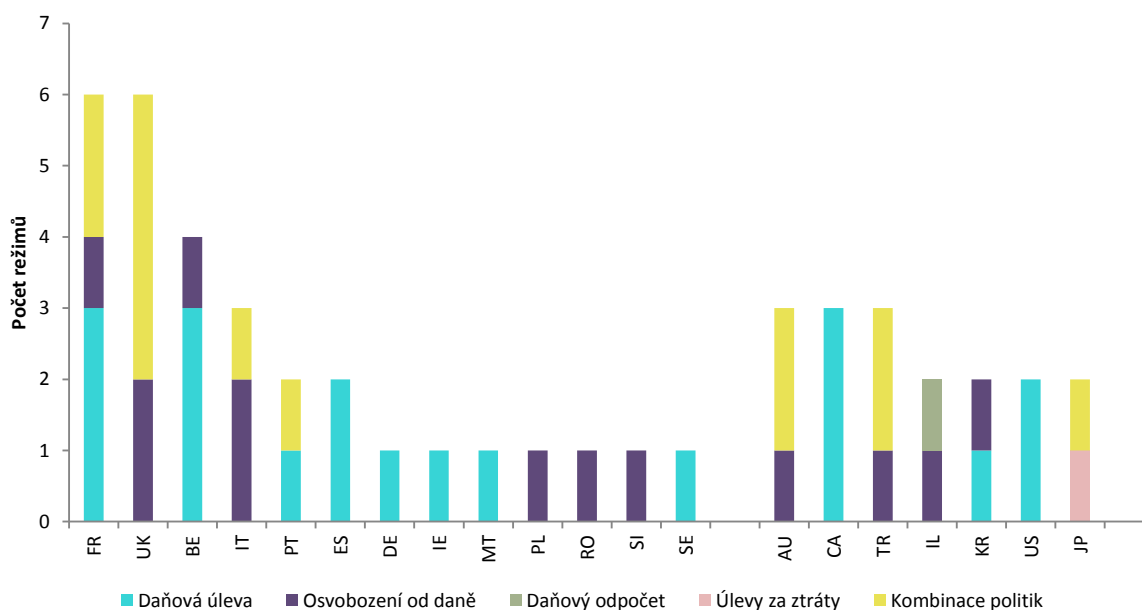
k tvorbě pracovních míst a k posílení produktivity, existuje však řada faktorů, které brzdí jejich rozvoj. Jedná se například o to, že tyto investice jsou velmi rizikové a často jsou k dispozici jen neúplné informace. Při překonávání těchto investičních překážek může hrát určitou roli i zdanění.

Nedávná studie<sup>11</sup> v rámci unie kapitálových trhů identifikovala žádoucí rysy při navrhování daňových pobídek pro rizikový kapitál a neformální investory. Systémy daňových pobídek by například mohly pomoci snížit riziko investic do malých a středních podniků a začínajících podniků tím, že budou nabízet daňové úlevy předem nebo úlevy za ztráty za výhodných podmínek. Úleva na dani z kapitálových zisků je ukazatel založený na výkonnosti a podpořil by kvalitu investic.

---

<sup>11</sup> PWC & IHS (2017), *Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels*.

**Obrázek 12: Počet daňových pobídek pro rizikový kapitál a neformální investory, které nabízejí země EU a země mimo Evropu.**



Zdroj: PWC & IHS (2017), *Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels, Final report. Studie vypracovaná pro Evropskou komisi.*

Pozn.: Kombinace politik znamená kombinaci typů pobídek. Tento údaj popisuje situaci v jednotlivých zemích dne 31. října 2016. Později byly na Kypru a v Maďarsku vytvořeny další nové daňové režimy.

### Mezi zeměmi EU stále existují značné rozdíly v nákladech na plnění daňových povinností.

Složitost daňových systémů, vysoké náklady na plnění daňových povinností a nedostatek jistoty ohledně daní blokuji produktivní zdroje a působí jako překážka podnikání a investic. Vysoké náklady na plnění daňových povinností mají obzvláštní dopad na malé a střední podniky.

Náklady na plnění daňových povinností většinou souvisejí spíše s vynaloženým časem, než že by se jednalo o přímé náklady, jako jsou například náklady spojené s vedením účetnictví.

Obrázek 12 znázorňuje počet hodin ročně, které středně velká společnost potřebuje ke splnění svých daňových povinností. Vynaložený čas zahrnuje hodiny potřebné k vyřešení daně z příjmu právnických osob, daně z přidané hodnoty a daní souvisejících se zaměstnanci, například daně ze mzdy a příspěvků na sociální zabezpečení. Čas, který tyto podniky potřebují na splnění daňových povinností, může sloužit jako dobrý ukazatel výše

nákladů na plnění daňových povinností v dané zemi.

Pro zlepšení podnikatelského prostředí existují tři možné základní linie reformy daňových systémů:

1. zjednodušení a snížení daňových povinností, zejména pro potenciální podnikatele a menší podniky;
2. rozšíření škály elektronických služeb a jejich zpřístupnění na jediném kontaktním místě;
3. zvyšování povědomí, informování a školení daňových poplatníků z řad podniků s cílem pomoci jim dodržovat daňová pravidla s využitím kanálů zahrnujících i sociální média.

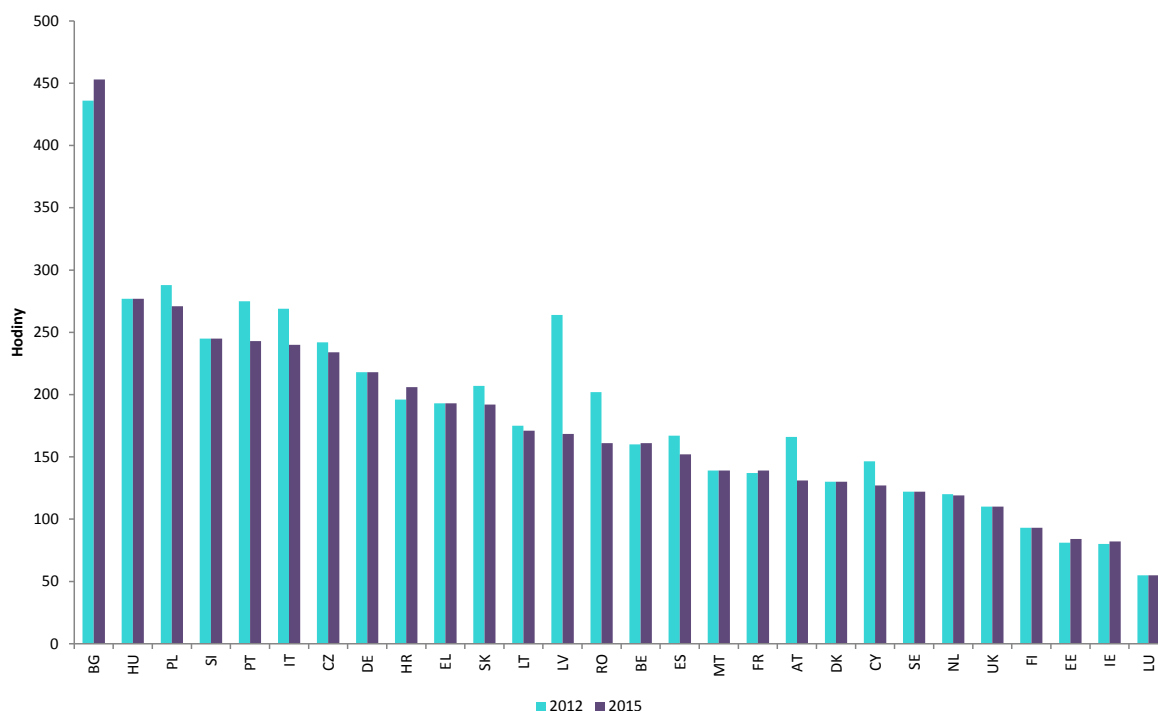
**Využívání nových inovativních obchodních modelů je důležité z hlediska zajištění bezproblémového fungování daňových systémů v budoucnu.** Státy EU se v oblasti usnadňování plnění daňových povinností stále častěji spoléhají na digitální integraci a jsou podporovány v tom, aby i nadále zjednodušovaly a zprůhledňovaly



uplatňování daňových pravidel na ekonomiku sdílení. Rovněž jsou podporovány v tom, aby usnadňovaly a zlepšovaly výběr daní tím, že budou

využívat potenciál platform spolupráce, které jsou povzbuzovány k spolupráci s vnitrostátními orgány.

**Obrázek 13: Počet hodin, které středně velká firma každoročně vynaloží na plnění svých daňových povinností, 2012 a 2015**



Zdroj: Světová banka (2016) *Doing Business 2017: Equal Opportunities for All*, Washington, DC, Světová banka.

#### 4.2. Podpora tvorby pracovních míst a zaměstnanosti

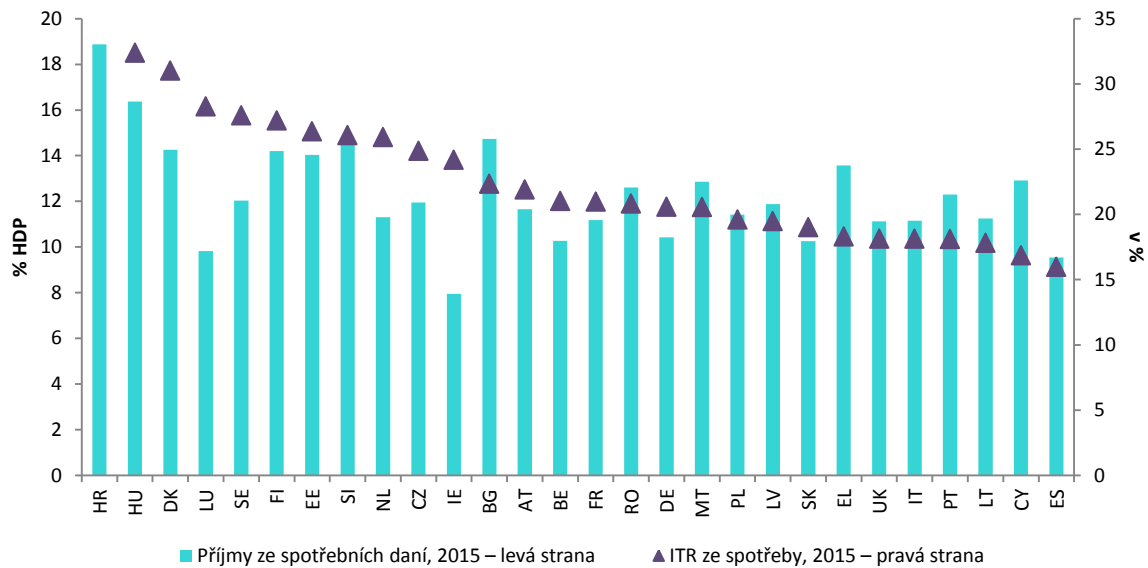
**V posledních letech celá řada zemí EU snížila celkové zdanění práce.** Několik zemí snížilo daně z práce u osob s nízkými mzdami a určitých skupin, a zároveň zvýšilo daně z práce pro skupiny s vyššími příjmy.

Neexistuje však žádný jasný trend týkající se způsobu, jakým byly tyto daňové úlevy řešeny z hlediska financování.

Při identifikaci alternativních zdrojů příjmů je také důležité zvážit potenciálně regresivní distribuční dopady zvýšení daní v těchto oblastech.

Na následujícím obrázku jsou uvedeny příjmy **ze spotřebních daní** vyjádřené procentem z HDP pro jednotlivé země EU. Znázorňuje rovněž implicitní míru zdanění spotřeby v zemích EU. Ta je definována jako poměr příjmů ze všech spotřebních daní k výdajům na konečnou spotřebu domácností.

**Obrázek 14: Daňové příjmy ze spotřebních daní a implicitní míra zdanění spotřeby, 2010-2015**



Zdroj: Evropská komise (2017), *Taxation Trends in the European Union*, vydání z roku 2017, na základě údajů Eurostatu.

Pozn.: Implicitní míra zdanění pro HR není k dispozici.

Druhým druhem zdanění, které lze považovat za prostředek kompenzace snížení v oblasti zdanění práce, je **periodické zdanění nemovitostí**.

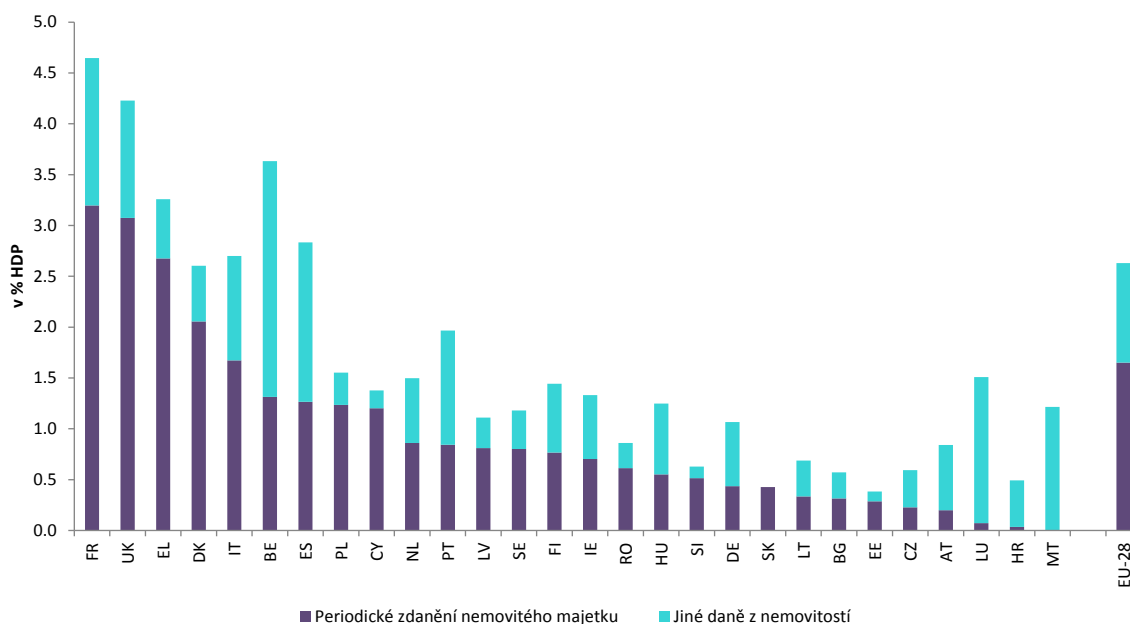
Na následujícím obrázku jsou uvedeny příjmy z periodického zdanění nemovitostí vyjádřené procentem HDP v jednotlivých zemích EU.

Periodické zdanění nemovitostí zůstává ve většině zemí EU i nadále nízké a může zde existovat prostor pro jeho zvýšení.

V zemích, kde jsou současné systémy zdanění nemovitostí do značné míry závislé na daních z převodu majetku, by vyšší efektivitu mohl přinést rovněž interní posun od daní z převodu majetku směrem k periodickému zdanění<sup>12</sup>. Podrobnou analýzu lze nalézt v tematickém přehledu týkajícím se trhu s nemovitostmi.

<sup>12</sup> Daně z převodu majetku mají tendenci odrazovat od transakcí, které by vedly k efektivnějšímu rozdělení nemovitostí, čímž se „zužuje“ trh. Tyto daně mají také negativní dopad na mobilitu pracovních sil vzhledem k vysokým transakčním nákladům vzniklým změnou vlastnictví.

**Obrázek 15: Daňové příjmy z daní z majetku vyjádřené procentem z HDP, 2015**



Zdroj: Evropská komise (2017), *Taxation Trends in the European Union*, vydání z roku 2017, na základě údajů Eurostatu.

Pozn.: Údaje nezahrnují daň z příjmu fyzických osob z imputovaného nájemného.

Třetí typ zdanění, které by mohlo být považováno za prostředek kompenzace snížení daňového zatížení práce, je **ekologické zdanění**. To může rovněž přispět ke spravedlivosti stanovením cen u negativních externalit v podobě znečišťujících nebo jinak škodlivých aktivit a pomoci při stimulaci změn chování.

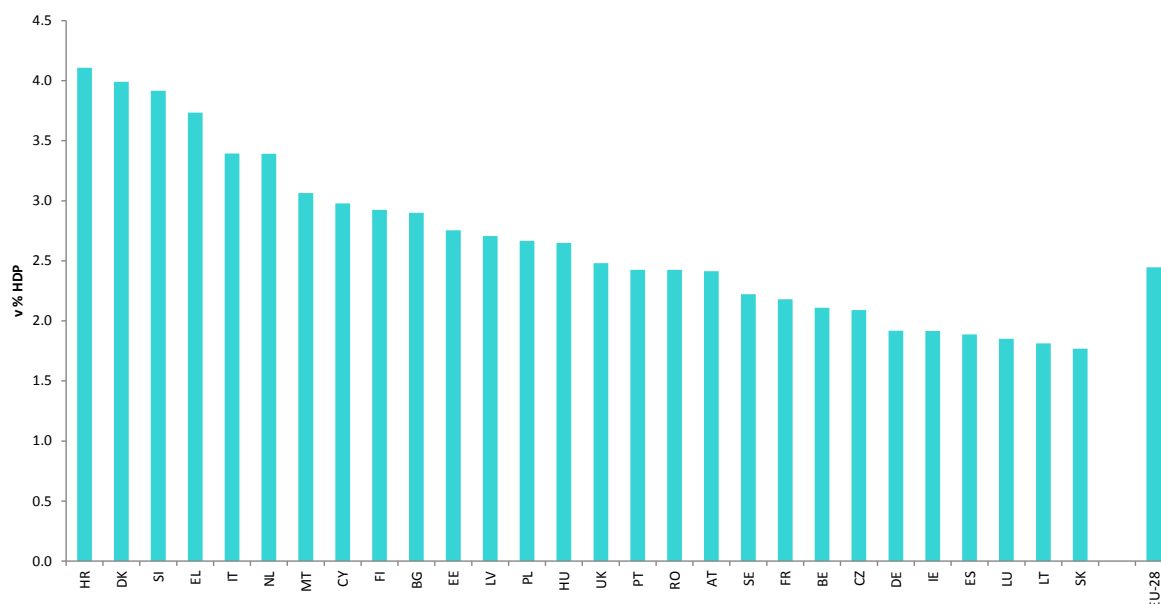
Na následujícím obrázku jsou uvedeny příjmy z ekologických daní – daň z energie, dopravy, znečištění a z přírodních zdrojů – vyjádřené procentem z HDP.

Podíl příjmů z ekologických daní na HDP se od roku 2010 mírně zvýšil, avšak jejich podíl na celkovém zdanění zaznamenal mírný pokles.

Příjmy z ekologických daní představují v průměru přibližně 2,4 % HDP a přibližně 4,1 % v zemi (Chorvatsko) s nejvyššími příjmy v poměru k HDP.

Změny příjmů z ekologických daní jsou způsobeny nejen změnami daňových sazeb, ale také změnami daňového základu. Za povšimnutí stojí, že ve stejném období poklesla jak hrubá vnitrozemská spotřeba energie, tak konečná spotřeba energie.

**Obrázek 16: Příjmy z ekologických daní, 2015**



Zdroj: Evropská komise (2017), *Taxation Trends in the European Union*, vydání z roku 2017, na základě údajů Eurostatu.

Pozn.: Ekologické daně spadají do čtyř hlavních kategorií – energetika, doprava, znečištění a přírodní zdroje. Energetické daně zahrnují daně z energetických produktů používaných jak pro účely přepravy, tak pro účely pevně instalovaných zařízení. Zdanění dopravy zahrnuje daně spojené s vlastnictvím a užíváním motorových vozidel. Zahrnuje také daně z ostatních dopravních zařízení, jako jsou letadla a související dopravní služby. Daně ze znečištění zahrnují daně z naměřených nebo odhadovaných emisí z ovzduší (kromě daní z emisí oxidu uhličitého) a z vody, z nakládání s odpady a z hluku. Daně z přírodních zdrojů zahrnují veškeré daně spojené s těžbou nebo využíváním určitého přírodního zdroje.

### 4.3. Odstranění nerovností a podpora sociální mobility

Zdanění hraje důležitou úlohu při zmírňování nerovností a při podpoře sociální mobility, ať už prostřednictvím předběžného rozdělování, přerozdělování nebo korekce či podpory určitého chování.

V Evropě fungují různé sociální modely a míra veřejných financí nezbytných k jejich financování se liší.

Zajištění dostatečných finančních prostředků na financování veřejných výdajů by se mělo opírat o:

1. správnou kombinaci daní se zohledněním investic a s přihlédnutím k zaměstnanosti a

2. zajištění toho, aby každý člen společnosti uhradil svůj spravedlivý podíl.

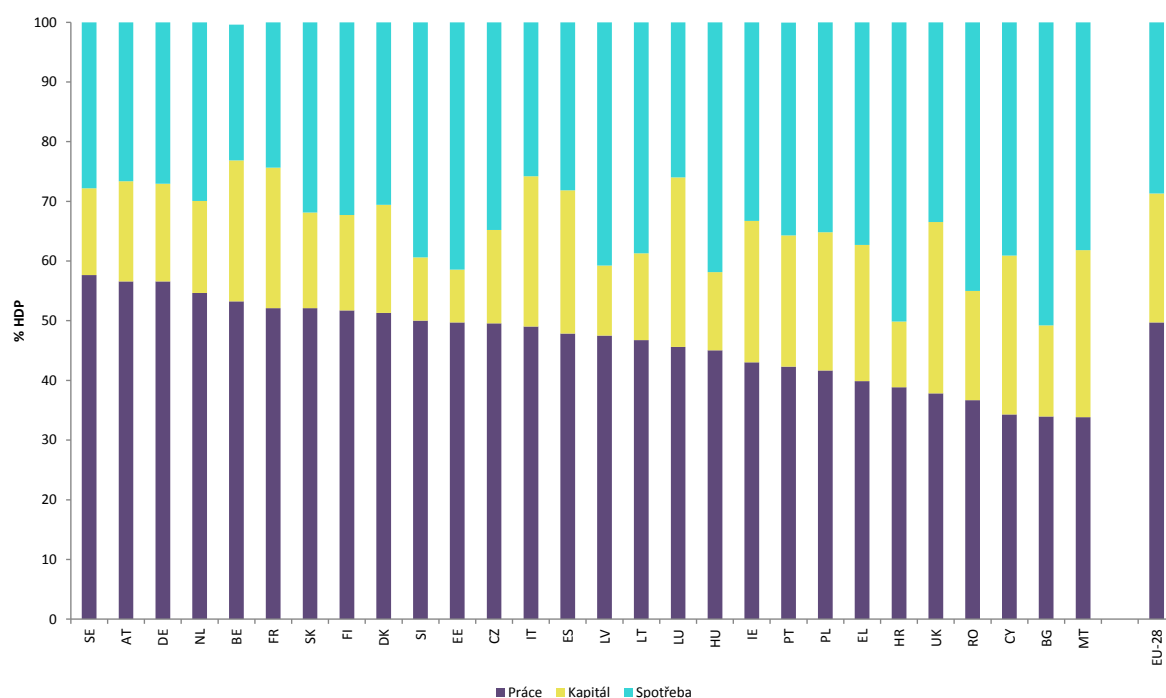
Podoba daňových systémů v jednotlivých zemích EU se liší v oblasti daňových sazeb a volby činností, které mají být zdaněny.

Obrázek 17 ukazuje strukturu zdanění podle ekonomické funkce v zemích EU, která ilustruje rozdíly mezi zeměmi.

Zdanění kapitálu může být vhodným prostředkem ke zvýšení spravedlivosti příležitostí a rovnoměrnějšímu rozdělení majetku, přičemž budou náležitě zohledněny aspekty účinnosti.

Zdanění kapitálu však s sebou v praxi přináší obtíže při prosazování plnění daňových povinností.

**Obrázek 17: Struktura zdanění podle ekonomické funkce daňového základu, 2015**



Zdroj: Evropská komise (2017), *Taxation Trends in the European Union*, vydání z roku 2017, na základě údajů Eurostatu.

Pozn.: Pro účely tohoto údaje zahrnuje zdanění „kapitálu“ veškeré ostatní kategorie, které nejsou klasifikovány jako práce nebo spotřeba.

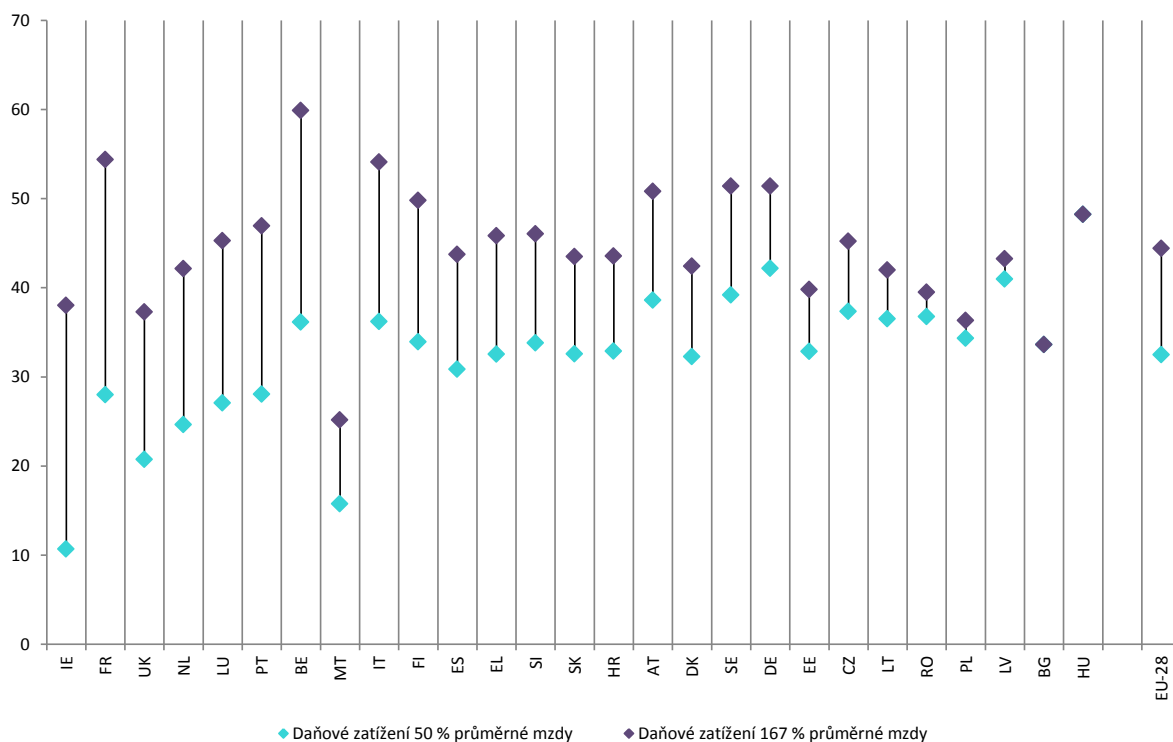
**Jedním z důležitých přerozdělovacích opatření u systémů daní a dávek je progresivní daň z příjmu fyzických osob.** Níže uvedený údaj ukazuje míru progresivnosti zdanění pracovního příjmu na základě srovnání daňového zatížení osob s vysokými příjmy a osob s nízkými příjmy.

Míra progresivnosti je teoretická a je založena na standardních sazbách. Nezohledňuje daňové podvody, daňové úniky ani vyhýbání se daňové povinnosti.

Progresivnost systémů zdanění příjmů, zejména daňové zatížení osob s nízkými příjmy, je důležitá rovněž pro vytváření pracovních míst, které poskytuje východisko z chudoby a sociálního vyloučení.

Nejprogresivnější systémy daní z pracovního příjmu mají Irsko, Francie, Spojené království a Nizozemsko. Nejméně progresivní systémy daní z pracovního příjmu mají Maďarsko, Bulharsko a Lotyšsko.

**Obrázek 18: Stupeň progresivnosti zdanění pracovního příjmu v zemích EU, 2016**



Zdroj: Databáze Evropské komise s ukazateli daní a dávek sestavená na základě údajů OECD.

Pozn.: 1) Údaje o daňovém zatížení jsou uváděny pro svobodnou výdělečně činnou bezdětnou osobu. 2) Nejsou k dispozici žádné aktuální údaje o Kypru. 3) Země jsou seřazeny sestupně podle velikosti poměru daňového zatížení u 167 % průměrné mzdy ve srovnání s daňovým zatížením u 50 % průměrné mzdy. 4) Údaje za rok 2016 dosud nejsou k dispozici pro MT, HR, LT, RO, BG..

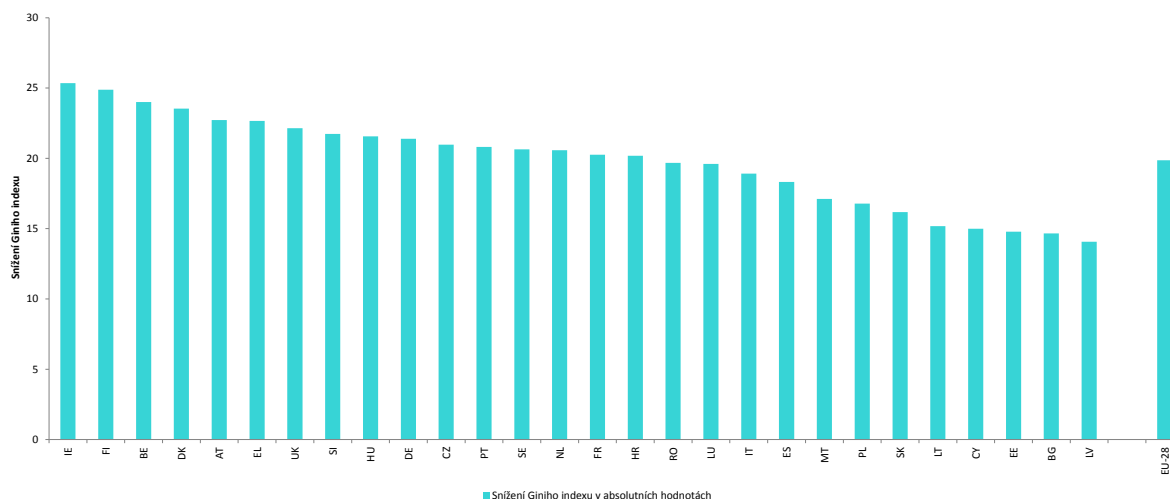
Následující obrázek znázorňuje **korekční schopnost systémů daní a dávek** porovnáním Giniho koeficientu tržního příjmu s Giniho koeficientem disponibilního příjmu (v absolutním i relativním vyjádření).

Vyplývá z něho, že systémy daní a dávek sice v boji proti příjmovým nerovnostem fungují ve všech zemích EU, avšak míra jejich dopadu je odlišná.

Příjmová nerovnost je v některých zemích EU i nadále vysoká včetně toho, že v některých zemích je přerozdělovací účinek daní a dávek relativně nízký.

Nejsilnější přerozdělovací účinky vyjádřené relativním snížením Giniho indexu vykazují Finsko, Belgie a Dánsko.

**Obrázek 19: Korekční schopnost systémů daní a dávek v zemích EU**



Zdroj: Eurostat, 2016.

Pozn.: 1) Rozdíl mezi Giniho koeficientem pro nerovnost tržního příjmu (tj. před započtením daní a dávek) a pro nerovnost disponibilního příjmu (tj. po započtení daní a dávek). Údaje týkající se příjmů jsou upraveny pro velikost domácnosti (vyrovnání). 2) Pro IE, IT a LU nejsou k dispozici údaje za rok 2016 a namísto nich byly použity údaje pro rok 2015.

#### 4.4. Plnění daňových povinností<sup>13</sup>

Zásadním nástrojem umožňujícím zvyšování spravedlivosti daňových systémů bylo a nadále zůstává vymáhání. Jedná se o maximální využití pravomoci veřejných orgánů s cílem přimět daňové poplatníky ke správnému chování. To zahrnuje přeshraniční spolupráci, účinné audity a přístup k informacím a zprávám, jakož i rychlé řízení při zpětném získávání částek.

**Dále je zcela nezbytné podporovat důvěru, transparentnost a kulturu plnění daňových povinností různými způsoby:**

- účinné informování daňových poplatníků o hodnotě, kterou přinášejí daňové příjmy; sledování a vykazování výsledků činnosti daňových orgánů,
- povzbuzování daňových poplatníků k tomu, aby se při placení daní chovali etičtěji s využitím komunikačních a vzdělávacích kampaní, jejichž cílem je objasnit, proč je důležité, aby každý uhradil svůj spravedlivý podíl. Tyto

kampaně by měly být zaměřeny zejména na mladé lidi – budoucí daňové poplatníky,

- spolupráce s podniky s cílem zlepšit plnění daňových povinností při současném využívání poznatků z behaviorální ekonomie s cílem přimět daňové poplatníky udělat správnou věc ve správný čas.

V letech 2016–2017 se země EU i nadále snažily přijímat opatření vedoucí ke zlepšení jejich systémů a pokračovaly tak v trendu posledních let.

Daňové úniky a podvody však navzdory reformám a dosaženému pokroku i nadále představují pro Evropu velký problém. Proto zůstává boj proti daňovým únikům i nadále jednou z priorit Komise, což se odráží v četných iniciativách v této oblasti.

Jednu z nich představuje modernizace systému DPH, která přispívá k boji proti podvodům. Komise v letech 2017 a 2018 přijme komplexní balíček týkající se reformy DPH s cílem bojovat proti rostoucímu riziku daňových podvodů, jakož i zjednodušit povinnosti týkající se DPH pro společnosti a umožnit členským státům větší pružnost při rozhodování o tom, jaké produkty by měly být zdaněny sníženou sazbou.

<sup>13</sup> Problematikou agresivního daňového plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem se zabýváme v samostatném přehledu.

## 5. UŽITEČNÉ ZDROJE INFORMACÍ:

- Evropská komise, Daňová politika v Evropské unii: přehled za rok 2017, připravuje se.
- Evropská komise, *Taxation Trends in the European Union*, vydání z roku 2017, Lucemburk, 2017

Datum: 28. září 2017