

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Daniel Kovačovič

# **ROVNÁ DAŇ**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Hana Marková, Csc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 20. dubna 2009

## PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze, dne 20. dubna 2009

Daniel Kovačovič

## PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí své práce, Doc. JUDr. Haně Markové, Csc. za její odborné vedení a cenné komentáře.

## Obsah

<b>Úvod</b> .....	<b>1</b>
<b>Kapitola prvni - Teoretická koncepce rovné daně</b> .....	<b>4</b>
Základní prvky právní konstrukce daní .....	4
Požadavky na daňový systém.....	5
Tradiční daňové systémy .....	8
Koncept rovné daně.....	11
<b>Kapitola druhá – Daňové soustavy vybraných států a aplikace principů rovné daně</b> .....	<b>19</b>
Daňové soustavy jednotlivých zemí – úvod .....	19
Slovenská republika .....	21
Estonsko .....	23
Litva .....	29
Lotyšsko .....	32
Bulharsko .....	35
Rumunsko .....	39
Island .....	42
Srbsko.....	44
Albánie .....	47
Makedonie .....	49
Ruská federace.....	52
Ukrajina.....	55
Kazachstán .....	59
Gruzie.....	61
<b>Závěr</b> .....	<b>65</b>

## Úvod

Daňový systém je jedním z nejvýraznějších prvků, které determinují právní vztahy mezi státem na straně jedné a jeho příslušníky na straně druhé. Konstrukce daňového systému má vliv nejen na hospodářskou politiku státu, ale zároveň odráží i postoj veřejné moci k ekonomickým subjektům (v první řadě jednotlivcům) i k ekonomice jako celku. Daňový systém je univerzálním systémem, který dává vzniknout právním vztahům, do kterých vstupuje velmi široký okruh účastníků a má tak mimo jiné velmi markantní vliv i na obecné ekonomicko–společenské uspořádání.

Daně ovlivňují ekonomickou aktivitu jednotlivců a domácností a jsou výrazným institutem, jímž veřejné právo zasahuje (pozitivně i negativně) do svobodného ekonomického rozhodování. Daňové zatížení ovlivňuje motivaci k práci i ochotě platit daně. Dosud neexistuje žádný model daňového systému, který by bylo možno bez výhrad označit za optimální. Vlastnosti daňového systému a jeho projevy ve společnosti jsou dlouhodobě středem zájmů nejen ekonomie, ale i práva, sociologie, politologie a etiky. Tato problematika je tak problematikou multidisciplinární, s širokou škálou společenských projevů a možností společenskovedního zkoumání.

V historii lze vyzorovat dlouhodobou snahu o nalezení daňového systému, který by v co nejvyšší míře splňoval požadavky především na spravedlivost a efektivitu daňového systému. Ačkoli politicko-ekonomické souvislosti se v čase mění, tento imperativ přetrvává.

Potřeba reformy daňového systému je formulována nejčastěji (a) v souvislosti s probíhajícími společenskými změnami odrážejícími se i v ekonomicko-politických vztazích, nebo (b) v souvislosti s narůstající kritikou stávajícího daňového systému, a to jak ze strany odborné veřejnosti, tak především ze strany subjektů, které se v tomto systému pohybují. Systém tzv. rovné daně (flat tax) vznikl právě z potřeby reformy stávajícího daňového systému a není tedy překvapující, že se stala velmi diskutovaným tématem v první řadě v ekonomikách, které v poslední době prošly nebo procházejí ekonomickými transformačními procesy. To se týká především evropských tzv. postkomunistických zemí, včetně České republiky. Další státy světa zvažují možnosti, které systém rovné daně nabízí

zejména v souvislosti s potřebou přilákat zahraniční kapitál nebo ve snaze posílit prvky spravedlivosti a efektivity jejich daňových systémů.

Jelikož je koncept rovné daně stále aktuálním tématem daňové teorie, vybral jsem si toto téma pro svou diplomovou práci.

Rovnou daň lze chápat jako systém s mnoha možnými modifikacemi a parametry a není ustálená přesná definice systému rovné daně. Jedním z cílů této práce je popsat tento pojem ze širšího teoretického pohledu, ukázat jeho základní vlastnosti a pokusit se formulovat zásady, na kterých je tento systém postaven. Mou hypotézou je, že rozdíly mezi systémem rovné daně a ostatními daňovými systémy jsou hlubší, než pouze nahrazení progresivních daňových sazeb sazbou lineární. Zejména se chci zaměřit na podstatné prvky daňověprávních vztahů v systému rovné daně.

Ačkoli populární i odborná literatura uvádějí řadu států světa, které zavedly rovnou daň, není z veřejné debaty ani z dostupné literatury zřejmé, jak výrazné zásahy do daňových systémů zavedení rovné daně znamená. Cílem této práce je proto popsat základní parametry zdanění příjmů ve vybraných zemích, které údajně zavedly rovnou daň, a zhodnotit, nakolik tyto systémy odpovídají konceptu rovné daně.

Koncept rovné daně je již dlouhou dobu předmětem debat především v otázce její sociální citlivosti. Spor mezi sebou vedou obhájci progresivní daně a obhájci rovné daně. Mám však za to, že tyto debaty jsou redukovány pouze na debatu o sazbě daně. Cílem této mé práce je zabývat se konceptem rovné daně v jeho komplexní podobě a proto je sazba daně sice podstanou, avšak pouze jednou z řady vlastností tohoto systému.

Názory na rovnou daň jsou velmi různé. Někteří ekonomové souhlasí s tím, že systém rovné daně nabízí mnohé výhody, mimo jiné nastartování a zrychlení hospodářského růstu, zaměstnanosti a zjednodušení daňového systému. Odpůrci naopak tvrdí, že je to systém pouze pro bohaté vrstvy obyvatelstva, kde chudší vrstvy obyvatelstva doplatí na změny více než bohatší. Liberálně zaměřeni ekonomové se hájí tím, že daňoví poplatníci, kteří mají vysoké příjmy, jsou zdaňováni neúměrně vysoko. Cílem této mé práce však není tyto otázky hodnotit, neboť jsou spíše otázkami politickými nebo ekonomicko-politickými než právními.

V první kapitole se věnuji teoretickému konceptu rovné daně. Vycházím přitom z konstrukce rovné daně formulované v 80. letech 20. století americkými ekonomy R.E.Hallem a A.Rabushkou. Popisují obecné zásady a požadavky na systém rovné daně a neopomím očekávané efekty na chování daňových subjektů.

Věnuji se teoretickým otázkám u daně z příjmu fyzických osob a u daně z příjmu právnických osob. Některé návrhy reforem na podkladě konceptu rovné daně navrhuji i sjednocení se systémem daně z přidané hodnoty. Mám však za to, že kromě sjednocení výše sazby daně není možné sjednotit systém daně z příjmů jako daně důchodové se systémem daně z přidané hodnoty jako daně obrátové. Konstrukce daňověprávních vztahů v těchto systémech jsou v řadě aspektů odlišné. Navíc v prostoru EU by vyvstala řada vážných problémů při sjednocení fungování systému daně z přidané hodnoty, který je v současnosti již plně harmonizován, a daní z příjmů, které jsou coby daně přímé v pravomoci jednotlivých členských států. Aplikace principů rovné daně na daň z přidané hodnoty by si vyžádala samostatné teoretické zkoumání. Daň z přidané hodnoty proto není předmětem této mé práce.

Z obdobných důvodů jsem se rozhodl ponechat stranou i sociálně-pojistné systémy, a to přes to, že jsou tyto systémy s daní z příjmů úzce provázány, jsou často považovány za systémy v podstatě daňové a nezřídka vykazují jisté prvky systému rovné daně (lineární sazba, široký daňový základ).

Ve druhé kapitole se věnuji popisu daňových systémů zemí, které rovnou daň již údajně zavedly. Ukazují, jak vypadá implementace rovné daně v jednotlivých případech a provádím srovnání jednotlivých systémů s teoretickým konceptem rovné daně. Mou hypotézou je, že systém rovné daně je natolik komplexním konceptem, že jeho úplná a důsledná implementace by znamenala revoluční zásahy do stávajících daňových systémů.

Hlavním cílem práce je tedy analyzovat teoretický systém rovné daně jako ucelený daňový koncept, ukázat, jak se jeho zásady mohou projevit v daňověprávních vztazích a zhodnotit míru ovlivnění daňových systémů ve vybraných zemích konceptem rovné daně.

## Kapitola první - Teoretická koncepce rovné daně

### Základní prvky právní konstrukce daní

Daň lze obecně definovat jako povinnou nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu.<sup>1</sup> K základním prvkům daňověprávního vztahu náleží podle Karfikové<sup>2</sup> subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt.

V daňových teoriích bývá k těmto prvkům řazen i daňový základ, který je vlastně specifikací daňového objektu, a daňová sazba. Právě tyto dva prvky daňového systému jsou stěžejní pro konstrukci systému rovné daně, jak dále ukáží.

**Subjektem daně** je osoba, která je podle zákona povinna daň platit.

**Objektem**, neboli předmětem daně, je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. **Základem daně** je v penězích, eventuálně jinak, stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje.

**Daňová sazba** je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň.

Ačkoli teoreticky lze rozeznat několik možností stanovení daňové povinnosti, v oblasti daní z příjmů se lze setkat prakticky pouze s daněmi valorickými (základ daně je u nich stanoven v peněžních jednotkách) používajícími poměrnou sazbu daně (stanovena jako určitá poměrná část základu daně).

Poměrné sazby daně mohou být **lineární**, u nichž se z různých základů daně vypočítává daň vždy stejným procentem, **progresivní**, kde se s výší daňového základu zvyšují i procenta sazby. V případě opačném, kde s růstem daňového základu sazba daně klesá, hovoříme o sazbě **degresivní**.

Systém rovné daně je zásadně postaven na lineární sazbě daně, zatímco většina stávajících systémů daní z příjmů stojí na progresivních sazbách daně. Jak bude dále popsáno, je lineární sazba daně základním stavebním kamenem systému rovné daně.

---

<sup>1</sup> Kubátová Květa, Daňové teorie a politika, 4. akt.vyd., Praha ASPI, 2006, str. 16, ISBN 80-7357-205-2

<sup>2</sup> Karfiková Marie in Bakeš a kol., Finanční právo, 3. aktualiz. vyd., Praha: C.H.Beck, 2003, str. 189, ISBN 80-7179-667-0



## Požadavky na daňový systém

Požadavky na vlastnosti daňového systému formuloval již Adam Smith ve své knize Bohatství národů. Ekonomická teorie dodnes formuluje principy optimální daňové soustavy na podkladě těchto tzv. „daňových kánonů“<sup>3</sup>:

**Rovnost:** *V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají. Tzv. rovnost nebo nerovnost zdanění spočívá právě v tom, zda se tato zásada dodržuje, nebo zanedbává.*

**Přesnost:** *Daň, kterou má každý jednotlivec platit, měla by být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a částka, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoli jinému naprosto jasné. Kde tomu tak není, je poplatník vydán více méně na milost a nemilost výběřčímu daní, který poplatníkovi jemu nemilému může buď daň zvýšit, anebo si vynucovat rozličné dary a úplatky vyhrožováním, že mu daň zvýší.*

**Pohodlnost platby:** *Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí. Daň z pachtovného nebo z renty domů, splatná právě tehdy, kdy se toto nájemné obvykle platí, vybírá se v době, kdy se její zaplacení poplatníkovi asi nejlépe hodí neboli kdy ji s největší pravděpodobností má z čeho zaplatit.*

**Nízké náklady výběru daně:** *Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny. Je čtvero způsobů, jak mohou obyvatelé platit na dani více, než kolik daň skutečně přináší do státní pokladny. Za první: vybírání daně může vyžadovat velký počet úředníků, jejichž platy stráví největší část výnosu daně a kteří si mohou přivydělávat tím, že budou obyvatelům ukládat ještě jakousi přírážku k dani. Za druhé: daň může bránit podnikání obyvatelstva a může obyvatelstvo odrazovat od toho, aby se věnovalo jistým druhům povolání, které by mohly živit a zaměstnávat velmi mnoho lidí. Tím, že musí obyvatelstvo platit tuto daň, zmenšují se nebo se třeba i ničí některé zdroje, které by mu ulehčovaly placení daně. Za třetí: exekuce a jiné tresty postihující nešťastníky, kteří se*

---

<sup>3</sup> vyňato z Smith Adam, Pojednání o podstatě a původu bohatství národů, Praha: Liberární institut, 2001, str. 733-734, ISBN 80-86389-15-4

*pokoušejí dani uniknout, ale nepodaří se jim to, přivádějí je často na mizinu a způsobují tak, že společnost pak již nemá z jejich kapitálu žádný prospěch. Neuváženě uložená daň vyvolává velké pokušení šidit státní pokladnu. Ale úměrně s pokušením musí stoupat i přísnost trestů za šizení státní pokladny. Proti všem obvyklým zásadám spravedlnosti zákon nejdříve pokušení vyvolá a ty, kdož mu podlehnou, pak trestá. Za čtvrté: obyvatelé podrobení častým návštěvám a protivným prohlídkám výběrčích daní mohou být vystaveni mnoha zbytečným nepříjemnostem, šikanování a křivdám.*

Ze Smithových „daňových kánonů“ vychází např. i Kubátová, když formuluje pět kritérií „dobrých daní“<sup>4</sup>:

1. efektivnost,
2. pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů,
3. spravedlnost,
4. správné působení na makroekonomické agregáty,
5. právní perfektnost a politická průhlednost.

Požadavek **efektivnosti** znamená, že daně by neměly způsobovat velké distorze v cenách a užítku z různých druhů činností. Jinými slovy má daňový systém ovlivňovat co nejméně přirozené ekonomické chování subjektů. Velké distorze vedou poplatníky k substituci – k nahrazení zboží či služeb zatížených daní zbožím či službami podléhajícími daním nižším. Ačkoli je tento efekt ve velké míře využíván současnou daňovou politikou k podpoře preferovaných ekonomických činností na úkor jiných, vznikají pochybnosti, zda ekonomické přínosy těchto selektivních daňových stimulů vykompenzují narušení efektivní alokace zdrojů v ekonomice.

S efektivností také podle Kubátové souvisí i požadavek na to, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Daně proto nesmí omezovat pracovní úsilí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika.

Transakční náklady daňového systému by zároveň měly být co nejnižší. Jde tedy o minimalizaci nákladů na správu daně na straně státu i o přehlednost a srozumitelnost daňového systému pro poplatníky.

---

<sup>4</sup> Kubátová Květa, Daňové teorie a politika, 4. akt. vyd., Praha ASPI, 2006, str. 43, ISBN 80-7357-205-2

**Spravedlnost** daňového systému spočívá především v redistribuční funkci daní. Daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Každý poplatník by měl platit spravedlivý podíl a rozdělení daňového zatížení by mělo být rovnoměrné. Naplnění těchto požadavků znamená jednak výběr správného kritéria, jednak výběr správné daňové báze.

Splnění požadavků na **právní perfektnost a politickou průhlednost** má především vliv na plnění ostatních požadavků. Požadavky na právní předvídatelnost daňového systému a absenci státní (resp. správní) svévole v daňových otázkách lze považovat za obecně akceptované a potvrzuje je např. i Ústavní soud České republiky ve své judikatuře<sup>5</sup>. Daňový systém by měl být schopný pružně reagovat na změny v ekonomických podmínkách. Daň z příjmů nebo kapitálových příjmů ovlivňuje rovnováhu celé ekonomiky. Daň z úroků může snížit úspory a tím i kapitálové vybavení.

Jako podpůrný lze dále definovat požadavek **daňové výtěžnosti**. Výnos pro státní rozpočet by měl být dostatečný.

Richard Musgrave a Peggy Musgrave formulovali základní daňové principy obdobně<sup>6</sup>. Navíc zdůrazňují potřebu citlivé alokace daní nejen podle místa jejich výběru, ale i podle místa jejich skutečného dopadu. Daňový systém by měl také usnadnit využívání stabilizační a prorůstové fiskální politiky.

Neopomenutelnou vlastností těchto – jinak v zásadě obecně uznávaných – principů je, že některé z nich se vzájemně vylučují. Například snaha po prosazení spravedlivosti daně může vést k rozrůstání administrativy a tím ke snižování efektivity. Je proto nutné volit přijatelný kompromis, případně zvolit jeden z principů jako vůdčí a ostatní mu v akceptovatelné míře podřídít.

Koncept rovné daně je v zásadě výsledkem kritiky soudobých, standardních, daňových systémů. Jak bude popsáno dále, autoři konceptu rovné daně, stejně jako všichni, kdo tento koncept dále rozvíjejí, považují současné daňové systémy ve své většině za nevyhovující výše nastíněným principům.

---

<sup>5</sup> viz např. odd. XI/c nálezu Ústavního soudu České republiky sp.zn. Pl. ÚS 24/07 #3 ze dne 31.1.2008, dostupné na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>

<sup>6</sup> Šíroký Jan a kol., Daňové teorie: s praktickou aplikací, 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008, str. 71

## Tradiční daňové systémy

Koncept rovné daně je ve své původní podobě vlastně akademickým daňovým konstruktem, který byl posléze rozvinut v konkrétní návrhy reformy soudobých daňových systémů. Pro účely dalšího srovnání je nezbytné vést v patnosti základní charakteristické prvky konstrukce daňověprávních vztahů tak, jak je lze pozorovat v řadě zemí OECD.

Systémy dosud nejvíce rozšířené, které budu ve snaze o větší přehlednost dále označovat jako **tradiční daňové systémy**, jsou založeny na následující konstrukci daňověprávního vztahu:

**Subjekty** daní z příjmů (včetně systémů daní z obratu, daní z přidané hodnoty či některých sociálně-pojistných systémů) jsou fyzické a právnické osoby. Jelikož tradiční instituty mezinárodního práva soukromého či veřejného jako např. občanství či osobní stav nevyhovují pro určení, ve kterém státě má být subjekt k placení daně povinen, rozvinul se koncept **daňového domicilu** (jinak také „daňové rezidentství“). Základním principem je, že subjekt má platit daň zásadně ve státě, ke kterému má nejbližší ekonomický a právní vztah. Subjekt je daňovým rezidentem takového státu. Právní řád každého státu definuje podmínky, za kterých je subjekt považován za rezidenta daného státu. Tak např. český zákon o daních z příjmů stanoví pro fyzické osoby, že *poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy ze zdrojů v zahraničí.*<sup>7</sup> U právnických osob je konstrukce daňového rezidentství obdobná: *Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*<sup>8</sup>

Tam, kde dochází ke konfliktu právních řádů (typicky může více než jeden stát považovat subjekt za svého daňového rezidenta) nastupuje mezinárodněprávní úprava v podobě smluv o zamezení dvojímu zdanění. Konstrukce těchto smluv je v současné době

---

<sup>7</sup> § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném a účinném znění, převzato z databáze ASPI

<sup>8</sup> § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném a účinném znění, převzato z databáze ASPI

již ve značné míře sjednocena, a to díky působení OECD. Tzv. modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění<sup>9</sup> (dále také „Modelová smlouva OECD“) je sice právně nezávazným, v praxi ale hojně užívaným vzorem pro konstrukci daňových vztahů mezi státy na straně jedné a subjekty daně na straně druhé.

Většina daňových systémů je postavena na následujících pravidlech pro určení daňového domicilu:

1. Právní osoby jsou rezidenty státu, kde mají své sídlo (nejčastější případ), nebo ve státě, podle jehož práva jsou založeny, nebo ve státě, kde mají místo svého skutečného vedení („place of effective management“)<sup>10</sup>.
2. Fyzické osoby jsou rezidenty státu, kde (a) mají středisko svých životních zájmů, (b) se obvykle zdržují, (c) k němuž jsou vázány národností<sup>11</sup>.

Je vhodné již na tomto místě poznamenat, že systém rovné daně nijak nezasahuje do ustálených definic subjektů daně a pravidla daňového domicilu ponechává stranou. Důležitým aspektem je však moment zdanění příjmů co nejbliže jeho zdroji.

Mezi **práva a povinnosti** daňových subjektů patří především povinnost zaplatit daň. Tato povinnost, jako ostatně každá právní povinnost, má být splněna (a) řádně, (b) včas. Řádné plnění daňové povinnosti spočívá v uhrazení daně (i poplatku či cla) způsobem, který ukládá právní předpis. Na druhou stranu je obecně přijímán fakt, že výběr daní je zásahem státu do jinak zaručených práv osobní a zejména majetkové povahy. Tento ústavně právní rozměr vede k formulaci neopomenutelných oprávnění subjektu daně (poplatníka) vůči státu. Daň tak nemůže být stanovena jinak než zákonem<sup>12</sup>.

**Základem daně z příjmů** je v obecné rovině to, o co se za stanovený časový úsek (zdaňovací období) zvýšila hodnota majetku poplatníka<sup>13</sup>. Daň z příjmů je daní důchodovou a ve většině států má syntetický charakter<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> Model Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, 6. vyd., 2005

<sup>10</sup> to odpovídá i znění Článku 4, bodu 1. Modelové smlouvy OECD

<sup>11</sup> Článek 4, bod 2. Modelové smlouvy OECD

<sup>12</sup> viz např. čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, v platném znění

<sup>13</sup> tzv. „toková daň“ – Široký Jan a kol., Daňové teorie: s praktickou aplikací, 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008, str. 123

<sup>14</sup> Široký Jan a kol., Daňové teorie: s praktickou aplikací, 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008, str. 123

Většina tradičních daňových systémů je z pohledu techniky právních norem postavena na analytickém členění příjmů podle druhu. Zákonodárce tak z množiny všech příjmů vybírá – na základě kvalitativních nebo kvantitativních hledisek – ty, které patří mezi zdanitelné, popř. v jaké míře. Tyto **zdanitelné příjmy** tvoří ve svém souhrnu tzv. syntetický (celkový) základ daně z příjmů. V tradičních daňových systémech je možné tento základ daně dále snížit tzv. **odečitatelnými položkami**. Ty jsou specificky definované zákonem a ve své valné většině odráží představy zákonodárce o tom, jaké částky by neměly být zdaňovány, ačkoli jinak by se na ně daň vztahovala. Důvody tohoto omezení zdanění mohou být ekonomické nebo sociální povahy, zároveň však mohou být výsledkem politických tlaků nebo odrazem partikulárních zájmů.

Na takto upravený základ daně je poté aplikována příslušná **sazba daně**. V tradičních daňových systémech má sazba daně progresivní charakter. Nejčastěji má podobu daně progresivně klouzavé. Je stanoveno několik sazeb daně, které rozdělují příjmy do tzv. daňových pásem podle jejich výše. Na příjmy do určité hranice je aplikována sazba nižší, na příjmy tuto hranici přesahující je aplikována sazba vyšší. S rostoucím daňovým základem tak roste i efektivní sazba daně. Počet daňových pásem v jednotlivých daňových soustavách se různí. Např. USA aplikují u daně z příjmů fyzických osob šest daňových pásem<sup>15</sup>, Francie pět<sup>16</sup>, Velká Británie jen dvě<sup>17</sup>.

V současné době lze již mít za to, že sazba daně z příjmů právnických osob (tzv. „korporátní daň“) má v tradičních daňových systémech nejčastěji lineární charakter. Je to patrně zejména výsledkem snah o nalezení tzv. optimální sazby korporátní daně. V zákonodárství jednotlivých států se také odráží ekonomický poznatek, že korporátní daňové subjekty jsou velice citlivé na změny sazeb korporátní daně.<sup>18</sup> Vezmeme-li do úvahy také obecně známou skutečnost, že korporace (resp. kapitál do nich vložený) disponují ze své podstaty lepšími možnostmi k přesunu místa zdanění, docházíme k závěru,

---

<sup>15</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 344, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_United\\_States.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_United_States.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>16</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 344, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_France.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_France.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>17</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 1163-1164, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_United\\_Kingdom.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_United_Kingdom.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>18</sup> k tomu viz např. Clausing in Říhová Lucie, Výnosy korporátní daně v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují, doktorská dizertační práce, VŠE, Praha, 2008, str. 17

že postupné omezování daňové progresse je u korporátní daně jevem poměrně očekávatelným.

Tradiční daňové systémy často ještě aplikují na vypočtenou daň různé **slevy na dani**. Jejich věcná povaha a účel se prakticky shodují s povahou a účelem odečitatelných položek popsanými výše. Na rozdíl od odečitatelných položek se však tyto zákonem stanovené daňové úlevy neodečítají od základu daně, ale až od vypočítané výsledné daňové povinnosti.

V této práci se dále zaměřím především (i když ne výlučně) na rozbor a srovnání konstrukce základu daně a na daňové sazby. Jak popíšu podrobněji dále, základ daně a daňová sazba jsou (společně s jistými změnami v subjektech) základními prvky odlišujícími systém rovné daně od tradičních daňových systémů.

## **Koncept rovné daně**

Teoretický koncept rovné daně byl formulován počátkem 80. let 20. století na univerzitě ve Stanfordu. Američtí ekonomové Robert Hall a Alvin Rabushka v roce 1985 představili akademický koncept rovné daně ve svém díle „Low Tax, Simple Tax, Flat Tax“. Tato koncepce byla postupně zpracovaná jako návrh komplexní daňové reformy pro USA, který byl mj. hlavním motivem kampaně prezidentského kandidáta S.Forbese při jeho kandidaturách v letech 1986 a 1996. V roce 1999 byl rozpracován i legislativní návrh D.Armeje a R.Shelbyho<sup>19</sup>. Koncept vznikl ve snaze vyřešit několik základních nedostatků, kterými trpěl tehdejší daňový systém v USA. Výhrady, které vůči němu Hall a Rabushka formulují, lze snadno přenést i na řadu současných daňových systémů.

Záměrem bylo provést změnu stávajícího („tradičního“) daňového systému založeného na progresivních daňových sazbách a specifických odečitatelných položkách tak, že by byl nahrazen systémem s jedinou lineární sazbou daně uplatněnou na široký daňový základ. Podle Halla a Rabushky je stávající systém složitý, nákladný, neefektivní,

---

<sup>19</sup> Bickley James M., Flat Tax proposals and Fundamental Tax Reform: An Overview, dostupné na <http://shelby.senate.gov/legislation/Taxes-Flat.pdf>

podporuje vyhýbání se dani a otevírá prostor pro zásahy různých zájmových skupin do daňového systému skrze ovlivňování politické reprezentace<sup>20</sup>.

Tyto výhrady v zásadě zdůrazňují principy efektivnosti a spravedlnosti, které jsem popisoval výše a které daňový systém USA opomíjí. V souladu s obecnými požadavky na vlastnosti daňového systému Hall a Rabushka upozorňují zejména na vliv daňového systému na chování daňových subjektů. Zdůrazňují narůstající objem času, který je ekonomickými jednotkami věnován daňovým záležitostem a tento čas označují za neproduktivní a tedy ztrátový. Dále upozorňují na vliv daňového systému na výkonnost ekonomiky v tom smyslu, že progresivní daňové zatížení vede subjekty k substituci produktivních aktivit volným časem. Jedná se tedy o projev demotivačního charakteru progresivního daňového zatížení. Neefektivnost spočívá také v tom, že dochází k záměrnému neplacení daní (tax avoidance) a vyhýbání se jim (tax evasion).

Autoři se jasně nevyslovují k problematice daňové optimalizace - tedy do jaké míry je akceptovatelné legální a ekonomické chování subjektů motivované snižováním daňové povinnosti. Nicméně z jejich kritiky tradičních daňových systémů lze dovodit, že základním imperativem daňového systému má být co nejmenší zasahování do přirozených ekonomických vztahů, tzn. co nejsilnější daňová neutralita.

Zároveň nelze opomenout jeden ze stěžejních bodů Hallovy a Rabushkovy kritiky tradičního daňového systému. Tím je jeho „neférovost“ (unfairness) vůči sociálně slabším vrstvám obyvatelstva. Hall a Rabushka upozorňují na skutečnost, že poplatníci s vyššími příjmy disponují širšími možnostmi svou daňovou povinnost optimalizovat, a to jak cestou aplikace různých odečitatelných položek a slev na dani, tak cestou vyhýbání se dani<sup>21</sup>. Těmito prostředky lze docílit v extrémních případech toho, že efektivní daňová zátěž poplatníka s relativně vysokým příjmem bude nižší než zátěž poplatníka s nižším příjmem. To je výsledek, který je v příkrém rozporu s požadavkem spravedlnosti daňové soustavy a který dozajista není ani cílem tvůrců daňových předpisů.

---

<sup>20</sup> Hall Robert E., Rabushka A., *The Flat Tax*, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 3, ISBN 0-8179-9312-6

<sup>21</sup> například offshorové daňové struktury nebo daňově zvýhodněné neziskové organizace



Pro celou koncepci rovné daně jsou klíčové dva principy:

1. Princip zdanění spotřeby<sup>22</sup> - zdaněno by mělo být pouze to, co ekonomické subjekty z ekonomiky odčerpávají, tj. spotřeba. Úspory mají zůstat nezdaněny do doby, než budou použity ke spotřebě, tedy v okamžik, kdy se ekonomicky stanou disponibilním příjmem. Cílem této změny mají být především (a) odstranění specifických daňových úlev a pobídek, které působí distorzně na ekonomiku a (b) z makroekonomického pohledu změna orientace ekonomiky z jednostranně spotřební více směrem k tvorbě úspor. Ze zdanitelných příjmů by tak měly být vyloučeny investice. Do zdanitelných příjmů však musí být logicky zahrnuty příjmy z investovaných částek. Systém rovné daně tak směřuje od daní přímých k daním nepřímým. Autoři konceptu rovné daně však odmítají systémy daně z přidané hodnoty i dalších obrátových daní (federal sales tax v USA) z toho důvodu, že ani jedna z těchto daní nemá progresivní charakter a tedy je sociálně necitlivá. Některé vlastnosti těchto systémů proto Hall a Rabushka považují za nutné modifikovat pro účely zdanění příjmů.
2. Princip zdanění u zdroje<sup>23</sup> – systém rovné daně je založen na principu rovnosti daňových poplatníků v tom smyslu, že má za cíl zdanění jednotlivých složek příjmu vždy právě jen jednou a co nejbližší jejich zdroji. V tradičních systémech dochází k tomu, že některé částky příjmů nejsou zdaněny vůbec – například některé druhy tzv. zaměstnaneckých výhod (benefitů), zatímco jiné částky jsou z ekonomického pohledu zdaněny vícekrát – zejména dividendy a kapitálové příjmy. Daň by měla být vybírána pouze jednou a to co nejbližší zdroji příjmů. Větší důraz na zdanění u zdroje by měl logicky vést (a) k širšímu uplatnění zdanění srážkou u zdroje (srážková daň – withholding tax) a (b) odstranění dvojího zdanění jak ve vnitrostátních tak v mezinárodních danověprávních vztazích (viz např. zdanění podílů na zisku obchodních společností).

---

<sup>22</sup> Hall Robert E., Rabushka A., The Flat Tax, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 54, ISBN 0-8179-9312-6

<sup>23</sup> Hall Robert E., Rabushka A., The Flat Tax, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 52, ISBN 0-8179-9312-6

Vzhledem ke skutečnosti, že systém rovné daně musí zákonitě pracovat se stejnými subjekty daně jako tradiční systémy, dělí se systém rovné daně na dva subsystemy: Daň osobní (Individual Wage Tax) a Daň z podnikání (Business Tax).

Výše uvedené principy vedly autory konceptu rovné daně ke konstrukci daňového systému, který je de facto reformním návrhem k tradičním daňovým systémům. V konfrontaci výše uvedených principů vznikl systém postavený na následujících zásadách<sup>24</sup>:

1. Naprostá absence daňových výjimek – tedy specifických odečitatelných položek a slev na dani. Hall a Rabushka však považují za nutné zachovat progresivní charakter zdanění (tj. nikoli progresivní sazby daně) příjmů domácností. Je to nejspíše reakce na fakt, že odstranění veškerých odečitatelných položek a slev na dani by vedlo ke značnému trvalému nárůstu daňové povinnosti u obyvatel s nejnižšími příjmy. Progresivní charakter osobní daně je zajišťován tzv. základní odečitatelnou položkou – příjem do určité úrovně není zdaňován vůbec, jednotná sazba je aplikována až na nadlimitní příjmy. Z pohledu daňové teorie se tedy jedná o systém s progresivně klouzavou sazbou daně, a to ve dvou pásmech – 0% a základní sazba.
2. Stejná sazba osobní daně i daně z podnikání. Evropští autoři také přidávají nutnost sjednocení se sazbou daně z přidané hodnoty<sup>25</sup>. Jelikož základ daně je co možná nejvíce rozšířen, systém rovné daně dovoluje zavést relativně nízké sazby daně, a to při zachování podobných rozpočtových příjmů. Důvody pro zvolení pouze jediné sazby není pouze snaha po jednoduchosti výpočtu daňové povinnosti. Základními efekty jediné daňové sazby mají být (a) signifikantní omezení vyhýbání se dani a (b) snížení transakčních nákladů ve správě daní na straně státní správy i na straně daňových poplatníků.
3. Specifické stanovení základu daně. Tento princip považuji za klíčový při srovnávání tradičních daňových systémů se systémem rovné daně. Konstrukce základu daně bude rozebrána níže.

---

<sup>24</sup> obdobně viz např. Trnák Josef, Rovná daň, diplomová práce, Univerzita Pardubice, 2008

<sup>25</sup> viz např. Mach Petr, Rovná daň (FLAT TAX) – Výzva pro Českou republiku in Rovná daň – sborník textů, č. 7/2001, Centrum pro ekonomiku a politiku, Praha, 2001, str. 37

4. Všechny příjmy by měly být zdaněny pouze jednou – zde se jedná o aplikaci principu zdanění u zdroje.
5. Jednoduchost systému rovné daně je základním zadáním pro konstrukci daňověprávních vztahů v systému rovné daně.
6. Jednorázové odpisy – systém rovné daně vůbec nezahrnuje odepisování majetku pro daňové účely. Veškeré výdaje na pořízení majetku mají být daňové účinné v okamžiku jejich vynaložení. To je sice v souladu s výše uvedenými zásadami jednoduchosti a absence daňových výjimek, v praxi může však přechod na takový systém z tradičního systému znamenat značné obtíže.
7. Daňové ztráty by měly být uplatnitelné v následujících zdaňovacích obdobích bez časového omezení.

### **Integrovaný systém<sup>26</sup>**

V konceptu rovné daně je veškerý příjem rozdělen do dvou kategorií – (a) plat (wages and salaries), neboli příjem ze závislé činnosti a (b) příjem z podnikání v nejširším obecném slova smyslu (business income), a to včetně úrokových příjmů.

Vztah těchto dvou subsystémů je dán následujícím výpočtem:

#### **Výpočet daně z podnikání (náhrada korporátní daně)**

*Daň = [výnosy] – [nákup vstupů od jiných podnikatelů] – [mzdy, platy a penze vyplacené zaměstnancům] – [náklady na pořízení majetku]*

Tento výpočet ilustruje alokaci zdanitelných příjmů na jejich zdroje. Příjmy zdaňuje vždy pouze subjekt ekonomické skutečnosti, která k příjmu vede. Tak např. mzda není zdaňována na úrovni zaměstnavatele, neboť ekonomickou skutečností, která mzdu umožňuje je odvedená práce. Pokud je tedy cílem zdanění co nejbližze zdroji, musí být mzda zdaněna u zaměstnance – daní osobní.

---

<sup>26</sup> Hall Robert E., Rabushka A., The Flat Tax, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 55, ISBN 0-8179-9312-6

## **Daň osobní<sup>27</sup>**

Základ daně v této části systému rovné daně je definován úzce jako souhm částek skutečně vyplacených mezd, platů a penzí. Původní návrh Halla a Rabushky počítá s tím, že příspěvky do penzijních systémů nejsou součástí daně. Zdaněno má být až skutečně vyplacené plnění z příslušného penzijního systému. Vystává otázka, jakým způsobem by mělo být v obdobném systému nakládáno s pojistnými systémy běžně spravovanými státem. Aby měla osobní daň progresivní charakter, mají být zdaněny pouze příjmy nad tzv. „odečitatelnou položku na domácnost“. Ta závisí na osobním stavu poplatníka a počtu vyživovaných osob. V priznání k dani poplatník uvádí svůj veškerý příjem, odečítá příslušnou odečitatelnou položku a výsledný základ daně násobí jednotnou sazbou. Veškeré další úpravy základu daně běžné v tradičních daňových systémech (odečet darů, úroků z hypotečních úvěrů apod.) odpadají.

Veškeré další příjmy (z podnikání, jiné samostatně výdělečné činnosti) jsou zdaňovány v rámci daně z podnikání. Systém rovné daně je tak členěn do svých dvou subsystémů podle povahy příjmů a nikoli podle osoby poplatníka.

## **Daň z podnikání<sup>28</sup>**

Základním cílem návrhu rovné daně je odstranění dvojího zdanění a výběr daně u zdroje příjmů. Zdanění příjmů z podnikání je umožněno především jednotnou sazbou daně. V případě progresivních sazeb (nutno poznamenat, že v USA jsou progresivní sazby aplikovány i u korporátní daně) se zdaňování příjmu, který náleží tzv. skutečnému příjemci<sup>29</sup> daného příjmu stává komplikovaným. Právnícká osoba musí alokovat jednotlivé části příjmu svým členům/akcionářům a uplatnit příslušnou sazbu.

Daň z podnikání je obecná, široká daň aplikovaná na veškeré příjmy kromě mezd, platů a penzí. Má vlastně povahu srážkové daně. Systém rovné daně z podnikání

---

<sup>27</sup> Hall Robert E., Rabushka A., *The Flat Tax*, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 35an., ISBN 0-8179-9312-6

<sup>28</sup> Hall Robert E., Rabushka A., *The Flat Tax*, 2. vyd., Hoover Institution Press, 1995, str. 37an., ISBN 0-8179-9312-6

<sup>29</sup> tzv. beneficial owner

neobsahuje instituty daňové uznatelnosti úroků, dividend ani jiných plateb směřujících od podniků jejich vlastníkům.

Úroky placené daňovými subjekty nemají být daňově uznatelným nákladem. Naproti tomu úroky přijaté jednotlivci nemají být zdaňovány.

Jedním z největších zásahů do současných systému je navrhované zrušení odpisů. Hall a Rabushka nijak nerozebírají konsekvence, které by zdanění odpisů mělo mj. ve vztahu k účetním předpisům. Pokud má být totiž zachována účetní zásada, podle níž mají účetní zápisy odrážet ekonomickou podstatu pořízení a používání majetku<sup>30</sup> (z té totiž plyne nutnost zobrazit v účetnictví ekonomický přínos vlastnictví majetku rozlišený v čase), vyvstávají otázky (a) jak tato skutečnost ovlivní výpočet odložené daně poplatníka a (b) zda z toho plynoucí nutnost daňových úprav základu daně je v souladu se zásadou jednoduchosti zdůrazňovanou autory.

Výdaje na pořízení majetku by byly daňově uznatelné v plné výši v okamžiku pořízení. Takové pravidlo jistě má své ekonomické opodstatnění, nicméně je nutné se zamýšlet také nad tím, jaké důsledky bude mít pro daňovou výtežnost. Systém daňových odpisů totiž umožňuje poměrně přesné predikce rozpočtových příjmů státu. Systém, ve kterém je veškeré, byť sebenákladnější, pořízení majetku vždy okamžitě daňově účinné by měl jistě na predikovatelnost výnosů korporátní daně zásadní vliv. To vše ještě umocňuje další pravidlo navrhované autory Hallem a Rabushkou – a to pravidlo neomezené uplatnitelnosti daňových ztrát v následujících zdaňovacích obdobích.

Ty druhy zaměstnaneckých benefitů, které jsou na straně zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem a zároveň nejsou zdaňované na straně zaměstnance, jsou ze systému rovné daně vyloučeny.

Daň z podnikání de facto není daň ze zisku. Svou konstrukcí (odečet nakoupených vstupů) připomíná spíše daň z přidané hodnoty, tedy daň obrátovou.

### **Zamýšlené efekty systému rovné daně**

Zvyšující se míra zdanění omezuje formování kapitálu pro investice. Hall a Rabushka považují podporu investic pomocí řady speciálních daňových výjimek a

---

<sup>30</sup> tzv. true and fair view

dotačních programů za nekoncepční a ve své podstatě porušující principy rovnosti, navíc ohrožující hospodářskou soutěž.

Koncept rovné daně počítá s daňovou efektivitou investic v plné výši v okamžiku jejich uskutečnění. To znamená zrušení odpisů, daňové uznatelnosti zůstatkových cen při prodeji a veškerých daňových výjimek podporujících investice a spoření.

Zjednodušení daňového systému však není hlavním důvodem opodstatňujícím tento návrh. Z ekonomického pohledu pochází každá investice z předchozích úspor. Zdanění příjmů s vyloučením proinvestovaných částek proto znamená de facto zdanění spotřeby. To potvrzuje koncept rovné daně jako daně spotřebního charakteru.

### **Kapitálové příjmy**

Příjmy z pronájmu mají být předmětem daně z podnikání. Náklady na pořízení majetku mají být daňově uznatelné v okamžiku pořízení, výnosy z prodeje majetku mají být zdanitelné v okamžiku prodeje.

Kapitálové příjmy mají být zdaňovány na úrovni korporací (podnikatelských subjektů), nikoli na úrovni fyzických osob (jednotlivců). Tím má být zamezeno dvojím zdanění téhož příjmu, které je inherentní tradičním daňovým systémům.

### **Mezinárodní zdanění**

Zdanění příjmů ze zahraničí je obecně koncipováno na podkladě daňového rezidentství. Rezident daného státu zdaňuje veškeré své příjmy v tomto státě. Nerezident daného státu zdaňuje v daném státě pouze příjmy z tohoto státu pocházející.

Systém rovné daně je postaven na zdanění příjmu co nejblíže jeho zdroji. V konceptu rovné daně mají být zdaněny pouze příjmy z vnitrostátního prodeje zboží a ze zboží exportovaného. Na obdobných základech stojí Federal Sales Tax v USA.

## **Kapitola druhá – Daňové soustavy vybraných států a aplikace principů rovné daně**

### **Daňové soustavy jednotlivých zemí – úvod**

V této kapitole se věnuji rozboru daňových soustav zemí, v nichž v nedávné době proběhly daňové reformy a v nichž byly s tím související změny v daňové legislativě inspirovány konceptem rovné daně.

Základním cílem této kapitoly je poskytnout přehled legislativy týkající se daní z příjmů v jednotlivých zemích a následně naznačit prvky, které v daném systému odpovídají zásadám systému rovné daně.

Za pozornost stojí především tyto prvky vlastní teoretickému konceptu rovné daně:

1. Zdanění na základě daňového domicilu nebo zdanění podle zdrojů příjmů.
2. Homogenní základ daně bez odečitatelných položek a specifických slev na dani
3. Jednotná lineární sazba pro zdaňování příjmů fyzických i právnických osob
4. Kapitálové příjmy (včetně příjmů z pronájmu) zdaňovány u zdroje
5. Odstranění daňových odpisů
6. Neomezená využitelnost daňových ztrát

Státy, které budou předmětem analýzy jsem vybral na základě populární literatury, která tyto státy označuje za systémy s rovnou daní<sup>31</sup>. Záměrně se nezabývám Českou republikou. Implementace rovné daně v českém právním řádu je v současné době již podrobně rozebrána, zejména v souvislosti s tzv. reformou veřejných financí z roku 2007. Navíc má toto mezinárodní srovnání sloužit i jako možná inspirace zahraničními právními řády právě pro účely možných změn českého daňového systému.

---

<sup>31</sup> např. [http://en.wikipedia.org/wiki/Flat\\_tax](http://en.wikipedia.org/wiki/Flat_tax)

Vybrané státy jsou následující:

*Slovensko*

*Estonsko*

*Litva*

*Lotyšsko*

*Bulharsko*

*Rumunsko*

*Island*

*Srbsko*

*Albánie*

*Makedonie*

*Rusko*

*Ukrajina*

*Kazachstán*

*Gruzie*

Mimo rámec této práce ponechávám záměrně i státy jako Guernsey a Jersey a Mauricius. Tyto státy také uplatňují rovnou daň v určité podobě. Jedná se však o specifické daňové systémy tzv. „daňových rájů“, které neposkytují pro zamýšlenou analýzu srovnatelnou bázi. Z obdobných důvodů ponechávám stranou některé nestandardní ekonomiky jako Mongolsko nebo Irák.

Jak uvádím již v úvodu této mé práce, zabývám se pouze daněmi z příjmů právnických a fyzických osob. Některé další svébytné daňové systémy – jako daň z přidané hodnoty a sociálně-pojisté systémy – sice se systémy zdanění příjmů korelují (a někteří autoři dokonce požadují jejich vzájemné sladění), jejich zkoumání ale vyžaduje samostatné analýzy přesahující rámec této mé práce.



## Slovensko

### Právnícké osoby<sup>32</sup>

Slovenské společnosti – **daňoví rezidenti** – zdaňují ve Slovenské republice svůj celosvětový příjem. Za daňové rezidenty Slovenské republiky jsou považovány společnosti registrované na území Slovenské republiky nebo mající na jejím území místo svého vedení. Zahraniční společnosti – daňoví **nerezidenti** – zdaňují ve Slovenské republice pouze příjmy ze zdrojů na jejím území.

**Sazba daně** z příjmů právnických osob je lineární, ve výši 19%.

Nově založené společnosti mohou, po splnění podmínek stanovených zákonem, využít **investičních pobídek** v podobě 100% slevy na dani z příjmů právnických osob po dobu nejvýše pěti let.

**Kapitálové příjmy** jsou předmětem daně z příjmů právnických osob a zdaňovány sazbou ve výši 19%.

**Dividendy** vyplácené obchodními společnostmi jejich společníkům (akcionářům) nejsou předmětem daně z příjmů. Tyto dividendy tak nejsou zdaňovány u zdroje.

**Úroky a licenční poplatky** splňující požadavky tzv. Interst-Royalty Directive<sup>33</sup> jsou osvobozeny od daně z příjmů.

**Základ daně** z příjmů právnických osob je tvořen hospodářským výsledkem zjištěným z účetnictví, na nějž jsou aplikovány některé daňové úpravy stanovené zákonem. Od daně jsou odčitatelné zejména **daňové odpisy** majetku a některé výdaje související s bezpečností a ochranou zdraví při práci a výdaje na ochranu životního prostředí.

Jako daňově účinné výdaje nelze uplatnit zejména: výdaje na reprezentaci a cestovní náhrady převyšující částky stanovené zákonem; pokuty a penále (vyjma smluvních); daně zaplacené za jiné poplatníky; škody přesahující částky souvisejících kompenzací (pokud nebyly způsobeny přírodní katastrofou nebo nebyly způsobeny neznámým pachatelem); většina rezerv a opravných položek a odpisy pohledávek (pokud nejsou splněny zákonné podmínky).

---

<sup>32</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 848-851, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Slovak\\_Republic.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Slovak_Republic.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>33</sup> Směrnice Evropské rady č. 2003/49/EC

Majetek je pro účely výpočtu **daňových odpisů** rozdělen do čtyř odpisových skupin. Doba odpisování se podle těchto kategorií pohybuje od 4 do 20 let. Poplatník může u každé položky majetku zvolit metodu (a) rovnoměrných nebo (b) zrychlených odpisů.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny po dobu pěti následujících zdaňovacích období.

### **Fyzické osoby<sup>34</sup>**

**Rezidenti** Slovenské republiky zde zdaňují svůj celosvětový příjem. **Nerezidenti** pouze příjmy ze zdrojů na území Slovenské republiky.

**Příjmy ze závislé činnosti** jsou zejména mzdy, platy, bonusy, další odměny a většina nepeněžních zaměstnaneckých benefitů.

**Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti** jsou příjmy z podnikání a z poskytování služeb. **Příjmy z pronájmu**, včetně pronájmu nemovitostí, jsou zdaňovány jako příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.

**Příjmy z investic**, jako jsou úroky a příjmy z cenných papírů a platby penzí ze soukromých penzijních systémů, jsou předmětem srážkové daně ve výši 19%. Tyto příjmy však mohou být zahrnuty do základu daně z příjmů fyzických osob. Zaplacená srážková daň je poté považována za zaplacenou zálohu na daň z příjmů.

**Kapitálové příjmy** z prodeje nebo směny majetku jsou zahrnovány do celkového základu daně. Příjmy z prodeje nemovitostí jsou za určitých podmínek od daně osvobozeny. Příjmy z prodeje obchodního majetku se obecně pro toto osvobození nekvalifikují.

Jako **odečitatelné položky** od základu daně lze uplatnit zejména: povinné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění; příspěvky na dobrovolné penzijní připojištění, určité druhy spoření a pojistné na kapitálové životní pojištění, až do výše 12,000 SKK.

Každý poplatník, včetně nerezidentů, má nárok na základní **slevu na dani**. Pokud příjmy poplatníka nepřesahují 100 násobek (513,000 SKK v rove 2008) životního minima, dosahuje sleva, kterou může tento poplatník uplatnit, částku ve výši 19.2 násobku životního minima (98,496 SKK). U poplatníků s příjmy vyššími než 100 násobek životního minima

---

<sup>34</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 965 – 967, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Slovak\\_Republic.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Slovak_Republic.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

sleva na dani postupně klesá s rostoucím příjmem. Poplatníci s příjmem vyšším než 906,984 SKK nemohou uplatnit již žádnou slevu na dani. Sleva na dani na manžela (manželku) může být uplatněna. Její výše klesá nepřímo úměrně příjmu poplatníka a manžela. Rezidenti Slovenské republiky navíc mohou uplatnit daňový bonus na každé vyživované dítě ve výši 6,822 SKK.

Namísto uplatňování nákladů ve skutečné výši, mohou fyzické osoby, které jsou po celé zdaňovací období registrovanými plátcí DPH, uplatnit výdaje v paušální výši 40% (v případě řemeslníků 60%).

**Sazba daně** z příjmů fyzických osob je lineární ve výši 19%.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený, odečitatelné položky jsou redukovány v podstatě jen na povinné odvody a na spoření, což je v souladu s principy rovné daně. Slovenský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů. Příjmy z pronájmu jsou zdaňovány jako příjmy z podnikání. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje, tedy v případě zcizení majetku korporace na úrovni této korporace. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že slovenský daňový systém nese většinu podstatných znaků systému rovné daně. Několik reziduí tradičního daňového systému však přetrvávají.

## **Estonsko**

### **Právnícké osoby<sup>35</sup>**

**Příjmy právníckých osob** se sídlem na území Estonska (daňoví rezidenti) a stálých provozoven daňových nerezidentů – právníckých osob nejsou obecně předmětem daně. Předmětem daně jsou pouze platby plynoucí daňovým rezidentům Estonska, nerezidentům – právníckým osobám, rezidentům fyzickým osobám a nerezidentům – fyzickým osobám,

---

<sup>35</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 245-246, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Estonia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Estonia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

kterými jsou (a) dividendy, (b) zaměstnanecké benefity, (c) dary, (d) výplaty zisku a (d) platby nesouvisející s podnikatelskou činností poplatníka.

**Daňovými rezidenty** Estonska jsou společnosti se sídlem v Estonsku. Příjmy nerezidentů Estonska jsou předmětem daně pouze ve výši ve které plynou ze zdrojů na území Estonska.

Je uplatňována lineární **sazba daně** ve výši 21%.

K výpočtu příjmů zdanitelného v rámci daně z příjmů právnických osob za rok 2008 je sazba daně aplikována na zdanitelné částky dělené koeficientem 0,79. Sazba daně má být snížena na 20% pro rok 2009 a na 19% pro rok 2010. Zdanitelné částky budou děleny koeficientem 0,8 v roce 2009 a 0,81 v roce 2010. Sazba ve výši 21% je aplikována na příjmy nerezidentů – právnických osob, které nemají v Estonsku stálou provozovnu.

**Kapitálové příjmy** daňových rezidentů a stálých provozoven daňových nerezidentů registrovaných v Estonsku jsou vyňaty ze zdanění. Kapitálové příjmy nerezidentů – právnických osob, kteří nemají v Estonsku stálou provozovnu, jsou zdaňovány sazbou 21%. Kapitálové příjmy pocházející z prodeje obchodních podílů a cenných papírů nejsou předmětem daně z příjmu právnických osob. Nicméně, pokud jsou podíly na obchodní společnosti, investičním fondu nebo na jiném souboru majetku zcizeny nerezidentem s podílem ve výši alespoň 10% a pokud alespoň 50% majetku takové entity tvoří nemovitosti, příjmy z prodeje podílů jsou zdanitelné.

Pokud je právnická osoba vymazána z estonského obchodního rejstříku bez likvidace a její ekonomické aktivity jsou ukončeny, podíl nerezidenta v takové společnosti je předmětem daně jako kapitálový příjem, který je rovný tržní hodnotě podílu snížené o nabývací cenu. Zdanění se odkládá v případě, že na území Estonska zůstává stálá provozovna.

Na příjmy z **dividend** plynoucí daňovým nerezidentům Estonska je uplatňována srážková daň ve výši 21%, a to v případě, že drží méně než 15% obchodních podílů na společnosti nebo v případě že je rezidentem jurisdikce s nízkou daňovou zátěží (tzv. „daňové ráje“). Navíc musí plátce dividendy zaplatit daň ve výši 21% z vyplácených dividend. Tato daň z příjmů je považována za platbu daně z příjmů na straně plátce

dividendy, nikoli za daň sraženou příjemci dividendy. Přijaté dividendy nejsou zahrnovány do zdanitelných příjmů.

Na **úroky** vyplácené rezidentům – fyzickým osobám a na částku úroků placených nerezidentům Estonska, která převyšuje tržní úrokovou míru je uplatňována srážková daň ve výši 21%. Všechny ostatní úrokové příjmy jsou od srážkové daně osvobozeny.

### **Fyzické osoby<sup>36</sup>**

**Daňový rezidenti** zdaňují v Estonsku svůj celosvětový příjem. **Daňový nerezidenti** mají daňovou povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území Estonska. Nerezidenti (s výjimkou rezidentů států EU), jejichž příjmy jsou tvořeny alespoň z 75% příjmy zdanitelnými v Estonsku a podávají v Estonsku daňové přiznání mohou uplatňovat odečitatelné položky a slevy na dani určené rezidentům.

Za **zdanitelné příjmy** jsou považovány veškeré příjmy ze všech zdrojů, včetně mezd, platů, penzí, stipendií, grantů, výher v loteriích, výživného, odměn statutárních orgánů, pojistných plnění, penzí z dobrovolných penzijních systémů, z pronájmů, příjmů z autorských práv, z úroků z úvěrů, cenných papírů, pronájmů nebo jiných obligací a jiných plateb za poskytnuté služby.

Příjmy fyzických osob jednajících nezávisle svým jménem a na svou odpovědnost jsou předmětem daně z příjmů ze **samostatné výdělečné činnosti**.

Příspěvky na vzdělání dětí do 18ti let věku poskytnuté zaměstnancům jsou zdanitelným příjmem pro účely daně z příjmů i pojistného na sociální zabezpečení.

**Položky nezahrnované** do zdanitelných příjmů – obecně, zaměstnanecké benefity včetně služebního automobilu používaného zároveň pro soukromé účely, ubytování, stravenek a dalších podobných položek nejsou považovány za zdanitelný příjem. Na místo zdanění na straně příjemce jsou tyto příjmy zdaněny na straně zaměstnavatele. Zahraniční zaměstnanci pracující v Estonsku, kteří jsou vypláceni výlučně zahraniční společností, musí však zaplatit daň z příjmů ze zaměstnaneckých benefitů obdržených od zahraniční společnosti.

---

<sup>36</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 304-310, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Estonia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Estonia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

Následující položky jsou **vyňaty ze zdanitelných příjmů** rezidentů Estonska: přijatá dědictví; dary přijaté od jiných fyzických osob, státu či místní samosprávy, rezidentů právnických osob nebo nerezidentů skrze jejich účet náležející stálé provozovně registrované v Estonsku; pojistná plnění z pojistných smluv; náhrady zaměstnanci za pracovní úraz, v předepsané výši; dividendy obdržené od rezidentů – právnických osob; dividendy obdržené od nerezidentů – právnických osob pokud byla ze zisku ze kterých je dividenda vyplácena zaplácena daň nebo byla tato daň sražena v zahraničí; příjem z výměny podílů v rámci fúzí, rozdělení či přeměn společností nebo neziskových organizací; příjem ze zvýšení nebo nabytí podílů ve společnosti nepeněžitým vkladem; příjem z výměny podílových listů investičního fondu ze státu EU; úrokový příjem přijatý od finanční instituce která je rezidentem některého státu EU; příjem z prodeje movitého majetku užívaného pro osobní potřebu; příjmy z převodu nemovitostí, staveb nebo bytů; příjem z převodu rekreačních chat; příjem ze zaměstnání a platba za služby při práci v zahraničí pokud zaměstnanec setrval v zahraničí za účelem výkonu závislé činnosti po dobu nejméně 183 dní v období dvanácti bezprostředně po sobě jdoucích měsíců a pokud příslušný příjem byl zahrnut do zdanitelných příjmů v zahraničí; cestovní náhrady a výdaje na ubytování při služebních cestách a náhrady za služební užití soukromého vozidla; příspěvek na porod dítěte placený veřejnému zaměstnanci v částce nepřevyšující 5/12 základní odečitatelné položky; výdaje na vzdělávání a rekvalifikaci zaměstnanců hrazené zaměstnavatelem při ukončení pracovního poměru z důvodu nadbytečnosti; platby zaměstnavatele jako náhrada škody na zdraví zaměstnance nebo veřejného zaměstnance způsobené pracovním úrazem nebo nemocí z povolání; platby diplomatům na základě zákona o službě v ozbrojených silách; platby obětem trestné činnosti na základě zákona; výhry z loterií a sázek získané od osoby oprávněné k jejich provozování; státem vyplácené penze a stipendia a jiná stipendia; majetek vrácený v restituci.

**Příjmy z podnikání** nebo ze samostatně výdělečné činnosti jsou předmětem daně z příjmů. Osobní obchodní společnosti nejsou daňově transparentní a jsou zdaňovány jako právnické osoby.

**Dividendy** přijaté rezidentem od společnosti, která je rovněž rezidentem Estonska, jsou osvobozeny od daně. Dividendy vyplácené rezidentům – fyzickým osobám

zahraničními společnostmi jsou zdanitelné, pokud jsou vypláceny ze zisku před zdaněním nebo pokud nebyla v zahraničí daň sražena.

Na dividendy vyplácené nerezidentům – právnickým osobám je aplikována srážková daň ve výši 21%, pokud příjemce dividendy disponuje obchodním podílem menším než 15%. Dividendy vyplácené fyzickým osobám a nerezidentům – právnickým osobám (pokud nesídlí v jurisdikci s nízkou daňovou sazbou – tzv. „daňovém ráji“) nejsou předmětem srážkové daně.

S účinností od 1.1.2008, **dividendy a podíly na zisku** vyplácené společnostmi, které jsou rezidenty Estonska jsou na straně plátce zdaňovány 21%. Zde se však nejedná o srážkovou daň a tato je placena navíc k vypláceným částkám.

**Úrokové příjmy** přijaté rezidenty od finančních institucí registrovaných v Estonsku, nebo v jiném členském státě EU jsou osvobozeny od daně.

**Příjmy z pronájmu a licenční poplatky** plynoucí rezidentům Estonska jsou předmětem srážkové daně ve výši 21%.

Nerezidenti **zdaňují** v Estonsku následující druhy příjmů pocházející ze zdrojů na území Estonska: příjmy z prodeje či pronájmu majetku umístěného v Estonsku, úrokové příjmy pocházející z Estonska, licenční poplatky a příjmy z prodeje nebo licencí autorských či průmyslových práv, likvidační zůstatky a příjmy ze snížení základního kapitálu obchodních společností (v rozsahu, ve kterém převyšují náklady na jejich pořízení), mzdy, platy a jiné obdobné příjmy ze zaměstnání vykonávaného na území Estonska.

Následující příjmy nerezidentů pocházející ze zdrojů na území Estonska jsou **osvobozeny** od daně: přijatá dědictví, příjmy z prodeje movitých věcí užívaných pro osobní potřebu, přijaté platby a kompenzace za vyvlastnění majetku, příjmy z výměny podílů v rámci fúze, rozdělení či přeměny obchodních společností, příjmy z nabytí či navýšení podílu na obchodní společnosti nepeněžitým vkladem, příjmy z výměny podílových listů investičního fondu registrovaného v členském státě EU, úroky přijaté od finančních institucí registrovaných v Estonsku, cestovní náhrady a náhrada ubytovacích nákladů při služebních cestách – v zákonem předepsané výši.

**Kapitálové příjmy** rezidentů Estonska plynoucí z následujících zdrojů jsou osvobozeny od daně: převod movitých věcí užívaných pro osobní potřebu, převod pozemků

získaných v rámci vlastnických reforem, převod rodinného domu či bytu, pokud byl v době prodeje užíván k trvalému bydlení poplatníka nebo byl získán v restituci či v rámci privatizace, převod rekreační chaty nebo zahradního domu, pokud byly vlastněny alespoň 2 roky. Kapitálové příjmy z prodeje obchodního majetku nebo cenných papírů jsou předmětem daně ve výši 21%.

Rezidenti Estonska, stejně jako rezidenti jiného členského státu EU, jejichž příjmy pocházejí alespoň z 75% z území Estonska a podávají v Estonsku daňové přiznání, mohou uplatnit tyto odečitatelné položky: odborové příspěvky ve výši max. 2% základu daně a dary registrovaným obecně prospěšným entitám ve výši max. 5% základu daně; pojistné proti nezaměstnanosti, příspěvky na soukromé penzijní připojištění, do výše 15% základu daně; výdaje na vzdělávání, včetně školného hrazeného za poplatníka nebo osoby na něm závislé, do věku 26 let; úroky z úvěrů na bydlení.

Celková výše **odečitatelných položek** nemůže ve zdaňovacím období převýšit částku 50,000 EEK nebo 50% příjmů poplatníka.

Od příjmů z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti lze odečíst pouze skutečně vynaložené náklady s touto činností spojené. Pokud tyto náklady souvisí s touto činností pouze částečně, lze je od příjmů odečíst pouze v poměrné výši.

Výdaje na reprezentaci a rekreaci přímo nesouvisející s podnikáním mohou být odečteny od zdanitelných příjmů pouze do výše 2% těchto příjmů.

Je uplatňována lineární **sazba daně** ve výši 21%. Základní **sleva na dani** na poplatníka je 27,000 EEK.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně v zásadě odpovídá základu daně v tradičním daňovém systému. Existuje bohatý katalog odečitatelných položek. Navíc jsou zdanitelné příjmy pro účely stanovení základu korporátní daně dělené koeficientem, který tak ex lege skrytě zvyšuje efektivní daňovou sazbu na cca 26,6%<sup>37</sup>. Estonský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů. Příjmy z pronájmu nejsou explicitně zahrnuty do

---

<sup>37</sup> v roce 2008



příjmů z podnikání. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje, tedy v případě zcizení majetku korporace na úrovni této korporace. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že estonský daňový systém je vybaven rovnou sazbou daně a systém zdanění některých příjmů se systému rovné daně blíží. Nicméně jak vymezení zdanitelných příjmů, tak systém odečitatelných položek a slev na dani je tak složitý, že nelze mít za to, že by se mohlo jednat o zjednodušený, homogenní, široký základ daně.

## **Litva**

### **Právnícké osoby<sup>38</sup>**

Právnícké osoby – **rezidenti** Litvy zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území Litvy. Nerezidenti, kteří mají v Litvě organizační složku nebo stálou provozovnu, zdaňují veškeré příjmy této organizační složce nebo stálé provozovně přiřaditelné.

**Sazba daně** z příjmů právnických osob činí 15%.

U malých podniků, jejichž roční příjem nepřesahuje v daném zdaňovacím období částku 500,000 LTL a počet zaměstnanců nepřesahuje 10, je sazba daně snížena na 13%. Společnosti registrované a vyvíjející činnost v zónách volného obchodu Kaunas a Klaipeda mohou, po splnění zákonných podmínek, využít 100% **osvobození od daně** pod dobu 6 let a poté 50% slevu na dani po dobu dalších 10 let. Společnosti, u nich alespoň 40% zaměstnanců tvoří zákonem stanovené preferované skupiny (zdravotně postižení, dlouhodobě nezaměstnaní etc.), jsou od daně z příjmů osvobozeny.

Společnosti operující v **mezinárodní lodní přepravě** platí daň z příjmů na základě celkové tonáže jejich flotily. Sazba této daně činí 15%.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně. Kapitálové příjmy z prodeje podílů na obchodní společnosti registrované v členském státě EU nebo EHP, které byly v držení poplatníka po dobu alespoň dvou let a představují podíl alespoň ve výši 25%, jsou od daně osvobozeny.

---

<sup>38</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 537-541, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Lithuania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Lithuania.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Srážková daň** ve výši 10% je uplatňována na následující příjmy rezidentů pocházející z Litvy: úroky ze všech druhů úvěrů, licenční poplatky, platby za know-how, platby související s převodem, prodejem nebo pronájmem nemovitého majetku na území Litvy a kompenzace za porušení autorských či obdobných práv.

**Dividendy** obdržené od litevských i zahraničních společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob ve výši 15%. Dividendy vyplácené litevskými společnostmi jsou zdaňovány u zdroje sazbou 15%.

Dividendy nejsou předmětem daně z příjmů, pokud příjemce dividendy je společnost držící alespoň 10% obchodních podílů na plátcí dividendy, a to po dobu alespoň 12 měsíců.

**Zdanitelné příjmy** jsou rovny hrubým výnosům poníženým o související výdaje. Do základu daně nejsou zahrnovány: již zdaněné dividendy, pojistná plnění od litevských pojišťoven a zajišťoven do výše, ve které pokrývají vzniklé ztráty, obdržené náhrady škody, pokuty a penále, příjmy z přecenění majetku.

U **daňových odpisů** mohou poplatníci zvolit (a) metodu rovnoměrných odpisů nebo (b) metodu půlročních odpisů. Ta umožňuje odepisování po celou dobu životnosti majetku. Zákon stanoví pouze maximální výši ročního daňového odpisu.

**Daňové ztráty** z prodeje cenných papírů a derivátů je možné uplatnit po dobu následujících tří zdaňovacích období. Ostatní daňové ztráty je možné uplatnit po dobu maximálně pěti následujících zdaňovacích období.

## **Fyzické osoby<sup>39</sup>**

**Rezidenti** Litvy zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** zdaňují příjmy ze zdrojů na území Litvy.

Rezidenti Litvy zaměstnaní litevským zaměstnavatelem zdaňují veškeré své příjmy ze závislé činnosti v Litvě, a to včetně příjmů ze zahraničí. Nerezidenti zaměstnaní litevským zaměstnavatelem zdaňují v Litvě příjmy ze zaměstnání u tohoto zaměstnavatele. Zdanitelné jsou kromě mezd a platů i bonusy, benefity a jiné příspěvky.

---

<sup>39</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 633-636, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Lithuania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Lithuania.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

U **příjmů ze samostatně výdělečné činnosti** a podnikatelských sdružení může poplatník zvolit metodu zdanění. Daň může být vypočítávána jako 15% hrubých příjmů z podnikání nebo jako 24% ze zisku po odečtení daňově uznatelných nákladů.

Přijaté **dividendy** jsou předmětem daně ve výši 15%.

**Úroky** přijaté od vkladových institucí registrovaných v členském státě EHP jsou osvobozeny od daně. Úroky přijaté od jiných institucí jsou zdaňovány sazbou ve výši 15%.

**Licenční poplatky** vyplácené autorům a vynálezci jsou zdaňovány sazbou ve výši 15%.

Následující duhy příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob **osvobozeny**: dávky spojené s úmrtím živitele rodiny; pojistná plnění z životního pojištění; rozdíl mezi prodejní a nabývací cenou prodaného majetku, pokud nepřevyšuje částku 2,225 EUR; příjmy z prodeje registrovaného movitého majetku nebo nemovitého majetku umístěného v Litvě; příjem z prodeje cenných papírů; některé další příjmy, o nichž to stanoví zákon.

**Kapitálové příjmy** jsou zdaňovány v celkovém základu daně.

Základní **odečitatelné položky** činí 320 LTL měsíčně na poplatníka a 16 LTL na každé vyživované dítě (maximálně však dvě).

Litevští daňoví rezidenti mohou od celkové základu daně dále **odečíst**: pojistné na životní pojištění a penzijní připojištění poplatníka a členů jeho rodiny; úroky z úvěrů na pořízení nemovitosti za účele vlastního bydlení; výdaje na vyšší odborné vzdělávání (včetně postgraduálních a doktorských studií); výdaje na pořízení osobního počítače.

Celková suma **odečitatelných položek** nesmí převýšit 25% zdanitelných příjmů.

Jsou uplatňovány dvě lineární **sazby daně** ve výši 15% a 24%, a to podle jednotlivých druhů příjmů. Sazba ve výši 15% je uplatňována na podíly na zisku, úrokové příjmy, licenční poplatky, příjmy z prodeje obchodního majetku, příjmy z pronájmu, příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (pokud poplatník zvolí zdanění na bázi hrubých příjmů) a některé další příjmy stanovené zákonem. Veškeré další příjmy jsou zdaňovány sazbou ve výši 24%.

## Zhodnocení z pohledu rovné daně

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený, od daně jsou osvobozeny v podstatě jen sociální dávky a již zdaněné příjmy. Katalog odečitatelných položek není nijak rozsáhlý, obsahuje však i položky, které jsou co do systematickosti diskutabilní (např. výdaje na nákup osobního počítače). Litevský systém v zásadě splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů, i když podle druhů příjmů jsou v některých případech aplikovány různé sazby. Navíc lze u podnikatelských subjektů zvolit způsob zdanění. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje, tedy v případě zcizení majetku korporace na úrovni této korporace. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že litevský daňový systém nese většinu podstatných znaků systému rovné daně. Odečitatelné položky však nejsou důsledně odstraněny, stejně jako daňové odpisy. Také uplatňování různých sazeb daně na různé druhy příjmů neodpovídá zásadám rovné daně.

## Lotyšsko

### Právnícké osoby<sup>40</sup>

Za Lotyšské daňové **rezidenty** jsou považovány právnícké osoby registrované v Lotyšsku nebo mající v Lotyšsku sídlo.

Právnícké osoby – rezidenti Lotyšska zdaňují v Lotyšsku své celosvětové příjmy. Nerezidenti zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území Lotyšska. **Nerezidenti**, kteří mají v Lotyšsku stálou provozovnu zdaňují veškeré příjmy této stálé provozovně přiřaditelné, včetně příjmů stálé provozovny plynoucích ze zahraničí.

**Sazba daně** z příjmů právníckých osob je lineární a činí 15%.

V tzv. zvláštních ekonomických zónách Liepaja a Rezekne a v tzv. svobodných přístavech Riga a Ventspils je uplatňován **zvláštní daňový režim**. Právnícké osoby (zejm. zahraniční investoři) investující v těchto zónách mohou, po splnění zákonných podmínek, uplatňovat slevu na dani a slevu na srážkové dani z dividend a manažerských poplatků ve výši 80%.

---

<sup>40</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 519-523, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Latvia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Latvia.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Kapitálové příjmy** jsou rezidenty (včetně stálých provozoven nerezidentů) zahrnovány do obecného základu daně z příjmů právnických osob. Na příjmy nerezidentů z prodeje nemovitého majetku je uplatňována srážková daň ve výši 2% příjmů.

**Dividendy** vyplácené společnostmi ze zdaněných zisků nejsou zahrnovány do základu daně jejich příjemce. Toto pravidlo se neuplatňuje u příjemce, kterému byly poskytnuty investiční pobídky ve formě tzv. „daňových prázdnin“.

Rezident Lotyšska je osvobozen od daně z dividend přijatých od nerezidenta pokud (a) je držitelem obchodního podílu na vyplácející společnosti alespoň ve výši 25% a zároveň (b) plátce dividendy není daňovým rezidentem s velmi nízkou daňovou zátěží (tzv. „daňový ráj“).

Za **zdanitelný příjem** se považuje hospodářský výsledek vykázaný v účetnictví po aplikaci daňových úprav stanovených zákonem.

**Úrokové příjmy** jsou obecně daňově uznatelným výdajem. Jsou ale aplikovány poměrně komplikované testy nízké kapitalizace společností, z nichž plyne potřeba zkoumat pozici daňové uznatelnosti úroků jednotlivě v závislosti na objemu pohledávek a jejich poměru k vlastnímu kapitálu.

**Daňové odpisy** jsou vypočítávány metodou klesající zůstatkové ceny. Sazby odpisů dosahují od 10% do 70%. Společnosti operující v méně rozvinutých regionech mohou uplatňovat daňové odpisy z dvojnásobku zůstatkové ceny.

Goodwill se neodepisuje.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Za určitých podmínek mohou být ztráty uplatněny u jiných právnických osob v rámci jednoho koncernu.

## **Fyzické osoby<sup>41</sup>**

**Rezidenti** – fyzické osoby mají v Lotyšsku daňovou povinnost ze svých celosvětových příjmů. **Nerezidenti** zde zdaňují pouze příjmy pocházející ze zdrojů na území Lotyšska.

---

<sup>41</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 612-615, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Latvia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Latvia.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Příjmy ze zaměstnání** jsou zdaňovány sazbou ve výši 25%.

Zdanitelné příjmy ze **samostatné výdělečné činnosti** jsou předmětem daně z příjmů ve výši 25%. Osoby samostatně výdělečně činné (zejm. živnostníci), kteří nemají zaměstnance a kteří nedosáhli za předchozí zdaňovací období vyšších příjmů z této činnosti než 10,000 LVL mohou zvolit platbu daně paušální částkou. Ta v závislosti na výši příjmů dosahuje 25 – 500 LVL.

Příjmy rezidentů z **dividend** pocházejících od společností se sídlem v členském státě EU nebo EHP nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob.

**Úroky** přijaté od bank se sídlem v Lotyšsku či v jiném členském státě EU a EHP nejsou předmětem daně z příjmů.

Na **kapitálové příjmy** plynoucí z jednorázového prodeje věcí používaných pro soukromou potřebu není uplatňována daň z příjmů.

Příjmy z prodeje nemovitého majetku jsou obecně předmětem daně z příjmů fyzických osob. To však neplatí, pokud poplatník nemovitost vlastnil po dobu alespoň 5 let a měl v ní bydliště alespoň 12 měsíců před prodejem.

Kapitálové příjmy z prodeje akcií nebo podílů na obchodní společnosti jsou předmětem daně z příjmů, pokud je majetek této společnosti tvořen alespoň z 50% nemovitostmi umístěnými v Lotyšsku.

Základní **odečitatelná položka** na poplatníka činí měsíčně 80 LVL. Na osoby na poplatníkovi ekonomicky závislé činí tato odečitatelná položka 56 LVL.

Poplatníci mohou od svých příjmů uplatnit jako **odečitatelné položky** odvody na povinné sociální a zdravotní pojištění, pojistné na dobrovolné penzijní nebo kapitálové životní pojištění splňující zákonné podmínky, výdaje na zdravotní péči, výdaje na pořízení podílových listů investičních fondů, pokud tyto byly v držení poplatníka po dobu alespoň 60 měsíců, dary a příspěvky registrovaným obecně prospěšným institucím, a to až do výše 20% zdanitelných příjmů.

Od příjmů z podnikání **lze odečíst** výdaje na nákup zboží, materiálu, paliv a energií, mzdy, nájemné, výdaje na opravy a odpisy majetku.

Na příjmy fyzických osob je aplikována lineární **sazba daně** ve výši 25%.

**Ztráty** z podnikání lze uplatnit ve třech následujících zdaňovacích obdobích.

## **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený, odečitatelné položky zahrnují hlavně investice a sociální výdaje. Podpora zahraničních investic je uskutečňována mj. zvláštními daňovými režimy, což není v souladu se zásadami rovné daně. Lotyšský systém sice uplatňuje lineární sazby, ty jsou však odlišné pro právnické a pro fyzické osoby. Kapitálové příjmy jsou zahrnovány do základu daně u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že lotyšský daňový systém má některé podstatné znaky systému rovné daně. Jedná se v podstatě o značně zjednodušený tradiční daňový systém.

## **Bulharsko**

### **Právnické osoby<sup>42</sup>**

Bulharské společnosti platí daň z jejich celosvětových příjmů. Za Bulharské společnosti se považují společnosti se sídlem v Bulharsku. Zahraniční společnosti zdaňují v Bulharsku své příjmy získané z aktivit provozovaných stálou provozovnou v Bulharsku a ze zdrojů v Bulharsku.

**Sazba daně** z příjmu právnických osob je 10%. Na určité výdaje, jako jsou zaměstnanecké benefity a výdaje na reprezentaci, je uplatňována jednorázová daň ve výši 10%. Tím se efektivně zvyšuje sazba daně pro společnosti, které takové výdaje vynakládají.

**Kapitálové příjmy** ze zcizení majetku, včetně akcií a obchodní podílů, jsou zdaňovány standardní sazbou daně z příjmů právnických osob. Kapitálové ztráty jsou daňově uznatelné. Na kapitálové příjmy nerezidentů Bulharska je uplatňována srážková daň ve výši 10%.

Na **dividendy** vyplácené bulharskými společnostmi zahraničním společnostem je uplatňována srážková daň ve výši 5%. Dividendy vyplácené entitě se sídlem v jiném členském státě EU jsou od daně osvobozeny v případě splnění následujících podmínek: mateřská společnost inkasující dividendu je daňovým rezidentem jiného členského státu

---

<sup>42</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 117-119, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Bulgaria.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Bulgaria.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

EU na základě příslušných právních předpisů daného státu; Bulharská společnost je povinna platit daň z příjmu právnických osob; mateřská společnost drží alespoň 15% akcií či obchodních podílů bulharské společnosti, která dividendu vyplácí a to alespoň po dobu dvou let.

**Výplaty zisků organizačních složek** do jejich domovských států nejsou předmětem srážkové daně.

**Zdanitelný příjem** je založen na ročním účetnictví vedeném v souladu s bulharskými účetními předpisy. Zdanitelný příjem se však nerovná zisku zobrazenému v účetnictví, neboť zákon stanoví určité úpravy výdajů pro daňové účely.

Pro výrobní podniky platí, že množství **materiálu na skladě**, které převyšuje množství nezbytné k produkci příslušné jednotky, je považováno za vyhýbání se dani. Je aplikována příslušná úprava pro daňové účely.

**Opravné položky** k pohledávkám nejsou daňově uznatelné do doby jejich materializace nebo do doby uplynutí pětileté lhůty pro uplatnění souvisejícího nároku u soudu. Opravné položky k závazkům nejsou daňově účinné do doby jejich materializace.

**Daňové odpisy** hmotného majetku jsou založeny na metodě rovnoměrného odpisování. Je uplatňováno 7 odpisových skupin pro daňové účely, pro odpisová období od 2 do 25ti let. Goodwill vznikající při přeměnách obchodních společností již není považován za majetek který by se odepisoval pro daňové účely.

**Daňové ztráty** neuplatněné v příslušném zdaňovacím období mohou být uplatněny po dobu následujících maximálně 5ti let.

### **Fyzické osoby<sup>43</sup>**

Fyzické osoby zaměstnané společností, která je rezidentem v Bulharsku, zdaňují příjem ze zaměstnání v Bulharsku bez ohledu na to, kde je práce vykonávána. Příjem ze zaměstnání skutečně vykonávaného v Bulharsku je předmětem srážkové daně. Příjmy rezidentů – fyzických osob ze zaměstnání u zahraničního zaměstnavatele musí být uvedeny v daňovém přiznání a jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Rezidenti zdaňují

---

<sup>43</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 148-150, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Bulgaria.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Bulgaria.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008



v Bulharsku svůj celosvětový příjem. Nerezidenti zdaňují v Bulharsku příjmy ze zdrojů na území Bulharska.

Daň z **příjmů ze závislé činnosti** je měsíčně srážena zaměstnavatelem. Příjmy ze závislé činnosti zahrnují mzdu, bonusy, nepeněžní benefity a inflační kompenzaci. Následující položky příjmu jsou ze zdanění vyňaty: cestovní a ubytovací výdaje vztahující se k služebním cestám; částka cestovních náhrad do výše dvojnásobku zákonem stanovených cestovních náhrad; určité druhy sociálních benefitů poskytovaných zaměstnavatelem které jsou zdaněny na úrovni zaměstnavatele.

**Příjmy z podnikání** nebo samostatně výdělečné činnosti zahrnují například: příjem z aktivit samostatných obchodníků nebo z podnikání provozovaného skrze stálou provozovnu; příjmy z pronájmu; příjmy z poskytování služeb; příjmy člena sdružení (nebo jiné transparentní entity); licenční poplatky; příjmy ze zemědělství; příjmy z lesnictví; příjmy ze zaměstnání v souladu s občanským právem (dohoda o provedení práce).

Na **úrokové příjmy, licenční poplatky a příjmy z pronájmu nemovitostí** placené zahraničním osobám je uplatňována srážková daň ve výši 10%. Rezidenti jsou povinni uvádět tyto své příjmy v daňovém přiznání. Z těchto příjmů jsou také odváděny měsíční zálohy na daň ve výši 10%. Na dividendy a podíly na likvidačním zůstatku pocházející ze zdrojů na území Bulharska je uplatňována srážková daň ve výši 5%, a to bez ohledu na to, zda jsou vypláceny rezidentovi nebo nerezidentovi Bulharska.

Určité druhy příjmů jsou od daně **osvobozeny**. Jsou to zejména stipendia, penze, výživné a určitá pojistná plnění.

**Kapitálové příjmy** pocházející z prodeje nemovitého majetku jsou od daně osvobozeny, a to v případě rezidentů Bulharska, EU a EHP. Ve všech ostatních případech jsou kapitálové příjmy z nemovitého majetku zahrnuty do zdanitelných příjmů a zdaněny příslušnou sazbou. U nerezidentů EU a EHP jsou tyto kapitálové příjmy předmětem srážkové daně ve výši 10%. Kapitálové příjmy pocházející z prodeje cenných papírů na Bulharské burze jsou od daně osvobozeny, a to v případě rezidentů Bulharska, EU a EHP. Příjmy z prodeje jiných podílů jsou předmětem daně z příjmů a zdaňovány příslušnou sazbou. Nerezidenti států EU/EHP odvádějí z těchto příjmů srážkovou daň ve výši 10%.

Dary a příspěvky bulharským obecně prospěšným institucím nebo fyzickým osobám mohou být **odečteny** od základu daně až do výše 5% tohoto základu daně. Tato hranice může být navýšena až na 50% u darů a příspěvků do fondu na dětskou léčbu. Povinné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené jednotlivci jsou v plné výši odečitatelné od zdanitelných příjmů. Platby na volitelné penze a volitelné zdravotní a životní pojištění jsou odečitatelné až do výše 10% zdanitelných příjmů.

Soukromí podnikatelé – fyzické osoby vypočítávají svůj zdanitelný příjem v souladu s pravidly pro daň z příjmů právnických osob. Výdaje vynaložené v souvislosti s podnikáním jsou tak odečitatelné od příjmů. **Ztráty z podnikání** fyzických osob je možno obecně uplatnit po dobu pěti následujících zdaňovacích období.

Osoby samostatně výdělečně činné mohou, stejně jako osoby poskytující služby mimo pracovní poměr, od svých příjmů odečíst 25-40% jako paušalizaci výdajů.

S účinností od 1.1.2008 byla zrušena progresivní **sazba daně** z příjmů fyzických osob a byla nahrazena rovnou sazbou daně ve výši 10%, která je shodná jako u daně z příjmů právnických osob.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Pro zdanění je důležité především to, z jakých zdrojů příjmy pocházejí. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému zjednodušený, odečitatelné položky a slevy na dani však odstraněny nejsou. Bulharský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů. Příjmy z pronájmu jsou zdaňovány srážkami u zdroje. I kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že bulharský daňový systém nese většinu podstatných znaků systému rovné daně. Některá rezidua tradičního daňového systému však přetrvávají.

## Rumunsko

### Právnícké osoby<sup>44</sup>

Právnícké osoby, které jsou daňovými **rezidenty** Rumunska zde zdaňují své celosvětové příjmy. Právnícká osoba je rezidentem v Rumunsku, pokud tu má své sídlo nebo místo skutečného vedení.

Společenství a sdružení, která nejsou rumunským právem považována za právnícké osoby, jsou daňově transparentní. V případě sdružení rumunských právníckých osob a fyzických osob nebo zahraničních daňových rezidentů, je daň vypočítávána a odváděna těmito právníckými osobami i za další účastníky sdružení.

**Nerezidenti** Rumunska – společnosti, které nemají v Rumunsku místo svého skutečného vedení – zdaňují v Rumunsku pouze příjmy ze zdrojů na území Rumunska.

**Sazba daně** z příjmů právníckých osob je lineární, ve výši 16%. Na příjmy z nočních barů, nočních klubů, diskoték a kasín je uplatňována sazba ve stejné výši, částka daně však nemůže být menší než 5% hrubých příjmů z těchto aktivit.

Nerezidenti – právnícké osoby zdaňují výše uvedenou sazbou příjmy získané z aktivit provozovaných v Rumunsku skrze **organizační složky**, stálé provozovny nebo účast ve sdružení na území Rumunska.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně a je na ně uplatňována standardní sazba daně. Kapitálové příjmy nerezidentů pocházející z prodeje nemovitostí na území Rumunska, obchodní podíly v rumunských společnostech a obchodní podíly ve společnostech, jejichž majetek je primárně tvořen nemovitostmi, jsou zdaňovány stejně jako příjmy rezidentů.

Na **dividendy** vyplácené rumunskou společností rezidentovi Rumunska je uplatňována srážková daň ve výši 10%. Tato daň je považována za konečnou a tyto dividendy proto nejsou zahrnovány do základu daně jejich příjemce. Na dividendy vyplácené zahraniční společnosti – nerezidentovi Rumunska – je uplatňována srážková daň ve výši 16%. Dividendy vyplácené rumunskou společností, která v ní drží

---

<sup>44</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 787-794, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Romania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Romania.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

obchodní podíl ve výši alespoň 10%<sup>45</sup> po dobu alespoň dvou let, jsou od srážkové daně osvobozeny.

Obecně jsou do **základu daně** zahrnovány veškeré příjmy zaúčtované jako výnosy v účetnictví poplatníka. Dividendy vyplácené mezi rezidenty do základu daně zahrnovány nejsou. Dividendy obdržené rumunskou společností od rezidenta jiného členského státu EU jsou od daně také osvobozeny.

Zásadně pouze výdaje přímo související se zdanitelnými výnosy jsou **daňově účinné**. Následující položky jsou však daňově účinné v omezené míře: výdaje na reprezentaci do výše 2% upraveného zisku před zdaněním; sociální výdaje na zaměstnance do výše 2% celkových mzdových nákladů; odvody do zákonného rezervního fondu společnosti; technologické ztráty do výše specifikované vládním nařízením; cestovní náhrady a diety vyplácené zaměstnancům do výše 2.5 násobku zákonem stanovených limitů; opravné položky; úrokové náklady a kursové ztráty převyšující zákonné limity nízké kapitalizace; daňové odpisy; výdaje spojené s uhrazením příspěvků na dobrovolné penzijní připojištění a soukromé zdravotní pojištění zaměstnance.

U **daňových odpisů** může poplatník zvolit metodu odpisování, a to (a) rovnoměrné odepisování, (b) metodu klesající zůstatkové hodnoty. Výjimku tvoří stavby, které je možno odepisovat pouze rovnoměrně, a vybavení, které je možné navíc odepisovat i metodou klesající zůstatkové hodnoty.

**Daňové ztráty** mohou být uplatňovány následujících pět zdaňovacích období.

### **Fyzické osoby<sup>46</sup>**

Fyzické osoby s bydlištěm na území Rumunska jsou považovány za daňové **rezidenty** a z toho titulu zdaňují v Rumunsku své celosvětové příjmy. Cizinci, kteří získají v Rumunsku daňový domicil, zdaňují své příjmy ze zdrojů na území Rumunska. Daňovou povinnost z celosvětových příjmů mají poplatníci až po uplynutí tří let od získání daňového domicilu v Rumunsku. **Nerezidenti** zdaňují v Rumunsku pouze příjmy ze zdrojů na území Rumunska.

<sup>45</sup> podle legislativy platné od 1.1.2009

<sup>46</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 913-915, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Romania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Romania.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Sazba daně** z příjmů fyzických osob je lineární, ve výši 16%.

Daň z **příjmů ze závislé činnosti** zahrnuje zdanění platů, nepeněžních benefitů, odměn, náhrad v dočasné pracovní neschopnosti, placených dovolených a veškerých ostatních příjmů vyplácených v pracovněprávním vztahu.

**Příjmy z nezávislých aktivit** zahrnují příjmy z obchodní činnosti, příjmy z poskytování služeb a příjmy z duševního vlastnictví. Od příjmů z poskytování služeb lze odečíst související vynaložené náklady. Z příjmů z následujících aktivit je daň z příjmů vybírána srážkou u zdroje ve výši 10%: prodej zboží na dálku, poskytování služeb na základě smlouvy o zastoupení, komisionářské nebo mandátní smlouvy, plnění ze smluv uzavřených podle občanského práva, služby účetních, technických či právních znalců.

Zdanitelné **příjmy z duševního vlastnictví** jsou stanovovány jako příjmy ponížené o 40% paušální výdaje a povinné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. I tato daň je vybírána srážkou u zdroje ve výši 10%.

**Příjmy z pronájmu** jsou tvořeny platbami sjednanými mezi pronajímatelem a nájemcem navýšené o náklady hrazené nájemcem, které má podle zákona nést pronajímatel. výdaje jsou i zde uplatňovány paušální částkou ve výši 25%.

**Investiční příjmy** jsou tvořeny dividendami, úroky, příjmy z převodu cenných papírů, příjmy z forwardových a termínových kontraktů na cizí měny a z obdobných operací, podíly na likvidačním zůstatku.

Jakékoli platby společnosti za zboží nebo služby v částkách, které přesahují **tržní hodnotu** tohoto zboží nebo těchto služeb, jsou v částce rozdílu mezi tržní a sjednanou cenou považovány za výplatu dividend.

Na **dividendy** je uplatňována konečná srážková daň ve výši 16%.

Za **úrokové příjmy** se považují veškeré příjmy ve formě úroků kromě úroků z běžných účtů, úroků z úvěrových nástrojů a dluhopisů vydaných místní správou, úroků z vkladů ve stavebních spořitelnách. Na úrokové příjmy je uplatňována konečná srážková daň ve výši 16%.

Na **kapitálové příjmy** z prodeje veřejně obchodovaných cenných papírů a otevřených podílových fondů je uplatňována srážková daň ve výši 16%, pokud je prodej uskutečněn dříve než 365 dnů od jejich nabytí. Po uplynutí této lhůty se daň snižuje na 1%.

Na příjmy z nákupu a prodeje **cizích měn** s odloženou dobou realizace či z obdobných transakcí je uplatňována srážková daň ve výši 16%.

Fyzické osoby, které mají daňový domicil v Rumunsku alespoň tři roky, jsou oprávněny k uplatnění položek **odečitatelných od základu daně**. Výše těchto položek se různí podle hrubého příjmu poplatníka a počtu na něm ekonomicky závislých osob.

Jak popsáno výše, na většinu příjmů je uplatňována lineární **sazba daně** z příjmů fyzických osob ve výši 16%.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený. U řady příjmů je daň vybírána srážkou u zdroje. Rumunský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů. Srážková daň je však v řadě případů vybírána sazbou odlišnou. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány srážkou u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Odečitatelné položky se omezují prakticky jen na odečitatelnou položku na poplatníka. Celkově se dá uzavřít, že rumunský daňový systém nese podstatné charakteristiky systému rovné daně. V kontextu evropských daňových systémů se jedná o velmi pokročilý systém směřující k rovné dani.

## **Island**

### **Právnícké osoby<sup>47</sup>**

Právnícké osoby – daňoví **rezidenti** Islandu – zde zdaňují své celosvětové příjmy. Za rezidenty jsou považovány právnícké osoby založené, registrované, usazené na Islandu a ty, které zde mají místo svého skutečného vedení. **Nerezidenti** zdaňují na Islandu pouze příjmy pocházející ze zdrojů na jeho území.

Základní **sazba daně** z příjmů právníckých osob je 18%. Na příjmy sdružení a osobních obchodních společností je aplikována sazba ve výši 26%.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně.

---

<sup>47</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 369-371, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Iceland.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Iceland.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Dividendy** přijaté společnostmi – rezidenty Islandu jsou zahrnovány do celkového základu daně. Dividendy získané od jiných rezidentů Islandu a od zahraničních subjektů ze států s obdobným daňovým režimem u dividend jsou však ze zdanění vyňaty.

Na dividendy vyplácené nerezidentům je uplatňována srážková daň ve výši 15%.

**Zdanitelné příjmy** jsou vypočítávány na podkladě účetního hospodářského výsledku zjištěného v souladu s obecně uznávanými účetními standardy.

**Odpisy majetku** jsou vypočítávány metodou klesající zůstatkové hodnoty. Sazby odpisů se pohybují od 1% (např. administrativní budovy) do 35% (např. kancelářské vybavení). Goodwill se odepisuje po dobu 5-10 let.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny po dobu následujících deseti zdaňovacích období.

### **Fyzické osoby<sup>48</sup>**

**Rezidenti** zdaňují na Islandu své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** mají daňovou povinnost pouze z příjmů ze zdrojů na území Islandu.

Příjmy ze zaměstnání zahrnují mzdy, platy, bonusy, penze a veškeré další odměny za poskytnuté služby.

**Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti** zahrnují obecně veškeré příjmy pocházející z podnikatelské činnosti provozované vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, včetně kapitálových příjmů.

**Dividendy** přijaté rezidentem jsou předmětem daně z finančních příjmů fyzických osob ve výši 10%, stejně jako úrokové příjmy, licenční poplatky a příjmy z pronájmu nemovitostí. Dividendy a příjmy z pronájmu jsou u nerezidentů předmětem srážkové daně ve výši 10%.

**Sazba daně** z příjmů ze závislé činnosti se skládá obecné sazby daně ve výši 22.75% a z místní sazby daně ve výši 12.97%<sup>49</sup>. Kombinovaná sazba daně tak dosahuje 35.72%. Sazba daně z **příjmů z podnikání** je složena stejně jako sazba daně z příjmů ze závislé činnosti.

---

<sup>48</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 458-460, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Iceland.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Iceland.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>49</sup> vyhlášená ročně

## **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený, nejsou uplatňovány odečitatelné položky. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány ve zvláštním základu daně. Islandský systém uplatňuje lineární sazby, avšak různé pro zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že islandský daňový systém vykazuje významné kroky ke zjednodušení daňového systému. Některé základní prvky systému rovné daně (např. jednotná sazba daně) však chybí.

## **Srbsko**

### **Právnické osoby<sup>50</sup>**

Právnické osoby, které jsou **rezidenty** v Srbsku, zde zdaňují své celosvětové příjmy. Společnost je považována za rezidenta v Srbsku, pokud je založena podle srbského práva nebo má v Srbsku místo svého skutečného vedení. Právnické osoby - **nerezidenti**, zdaňují v Srbsku příjmy ze zdrojů na jeho území.

**Sazba daně** z příjmů právnických osob je lineární a činí 10%.

**Kapitálové příjmy** získané z prodeje nemovitostí, předmětů průmyslového vlastnictví, obchodních podílů a akcií nebo jiných cenných papírů (kromě srbských státních dluhopisů) jsou zahrnovány do celkového základu daně. Kapitálové ztráty mohou být započítány na kapitálové zisky v tomtéž zdaňovacím období nebo mohou být uplatněny po dobu deseti následujících zdaňovacích období.

Právnické osoby – rezidenti Srbska zahrnují **dividendy** přijaté od nerezidentů do celkového základu daně. Na dividendy vyplácené nerezidentům je uplatňována srážková daň ve výši 20%.

Výše **zdanitelných příjmů** je založena na hospodářském výsledku určeném v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IAS) a domácími účetními předpisy. Výdaje vynaložené v souvislosti s podnikáním jsou považovány za daňově účinné

---

<sup>50</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 824-827, podle legislativy účinné k 1.1.2008



v případě, že jsou přesvědčivě doloženy. Některé výdaje jako například odpisy majetku a dary jsou daňově účinné jen do stanovené výše.

Právnícké osoby mohou **odečíst** jako výdaje opravné položky a odpisy k určitým pohledávkám, pokud jsou tyto operace v souladu s účetními předpisy.

Pro účely **daňových odpisů** jsou veškeré položky majetku rozděleny do pěti odpisových skupin. Pro první skupinu je předepsána metoda rovnoměrného odpisování, pro ostatní skupiny je předepsána metoda klesající zůstatkové hodnoty.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny po dobu deseti následujících zdaňovacích období.

### **Fyzické osoby<sup>51</sup>**

Fyzické osoby – **rezidenti** Srbska zde mají daňovou povinnost ze svých celosvětových příjmů. **Nerezidenti** v Srbsku zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na jeho území.

**Daň ze mzdy** je vybírána z příjmů ze stálého nebo dočasného zaměstnání, benefitů v peněžní i nepeněžní formě, placené dovolené a jiných odměn, které překračují předepsanou výši. **Sazba daně ze mzdy** je lineární a činí 12%.

Příjmy ze **samostatné výdělečné činnosti** podléhají dani ve výši 10%. Pro tyto účely se za zdanitelné příjmy považuje zisk vykázaný v účetnictví upravený v souladu s daňovými předpisy.

Na **investiční příjmy** fyzických osob, kterými jsou úroky, dividendy, podíly na zisku nebo užití majetku společnosti pro soukromé účely je uplatňována sazba daně z příjmu ve výši 20%.

**Úroky** z vládních dluhopisů a pokladničních poukázek jsou osvobozeny od daně. Rezidenti Srbska zdaňují pouze polovinu přijatých **dividend**. Tím je v jejich případě dosahováno efektivní sazby daně ve výši 10%.

Na licenční **poplatky a příjmy z autorských práv a předmětů průmyslového vlastnictví** je uplatňována srážková daň ve výši 20%. Od těchto příjmů lze odečíst skutečné výdaje v prokázané výši.

---

<sup>51</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 943-945, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Serbia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Serbia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Příjmy z pronájmu** jsou zdaňovány sazbou ve výši 20%. Výdaje mohou být uplatněny v paušální výši 20%, 50% u pronájmů bytů, pokojů a jednotlivých lůžek v rámci turistického průmyslu.

**Jiné příjmy** včetně příjmů z pronájmu movitých věcí a výher v loteriích a sázkách jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob se sazbou ve výši 20%.

**Kapitálové příjmy** jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob se sazbou ve výši 20%. Kapitálové ztráty mohou být započítány na jiné kapitálové zisky nebo využity v následujících pěti zdaňovacích obdobích.

Poplatníci mohou uplatnit základní **odečitatelnou položku** ve výši 40% roční průměrné mzdy platné pro dané zdaňovací období (v roce 2007 185,971 CSD). Dále mohou poplatníci uplatnit odečitatelnou položku ve výši 15% roční průměrné mzdy na každého vyživovaného člena rodiny. Celkové odečitatelné položky nemohou tvořit více než 50% zdanitelných příjmů.

Na příjmy fyzických osob – rezidentů Srbska je uplatňována **sazba daně** ve výši 10%. Na příjem který přesahuje trojnásobek průměrné roční mzdy v Srbsku je však aplikována sazba ve výši 15%. Sazba daně má tak progresivní charakter. U nerezidentů jsou sazby daně stejné, jen hranice pro použití vyšší sazby daně se rovná pětinašobku průměrné mzdy.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému zjednodušený, odečitatelné položky jsou omezeny prakticky jen na odečitatelnou položku na poplatníka. Srbský systém však vůbec nespĺňuje požadavek jedné lineární sazby. Nejen, že na určité druhy příjmů jsou aplikovány sazby odlišné od sazby základní, ale i základní sazba má charakter progresivně-klouzavý. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že srbský daňový systém jde cestou podstatného zjednodušení základu daně. V podstatě se však stále jedná o tradiční daňový systém.

## **Albánie**

### **Právnícké osoby<sup>52</sup>**

Právnícké osoby, které jsou **rezidenty** Albánie, zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** zdaňují v Albánii pouze příjmy ze zdrojů na území Albánie.

Základní **sazba daně** z příjmů činí 10%.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně.

Na vyplácené **dividendy** je uplatňována srážková daň ve výši 10%. Dividendy vyplácené rezidentům – právníckým osobám jsou od srážkové daně osvobozeny v případě, že jejich podíl na společnosti dividendy vyplácející přesahuje 25%. Přijaté dividendy jsou předmětem daně z příjmů.

**Zdanitelnými příjmy** jsou roční příjmy zjištěné z účetnictví vedeného v souladu s albánskými účetními standardy. Zdanitelné příjmy jsou poté ještě ovlivněny úpravami pro daňové účely.

Veškeré nutné a racionální **výdaje**, které je poplatník schopen prokázat, jsou daňově účinné, avšak s následujícími výjimkami: pořizovací výdaje na pozemky a jejich technické zhodnocení; náklady na pořízení majetku; vytvořené účetní rezervy; výdaje na nepeněžní odměny; penze a příspěvky vyplácené mimo státní systém sociálního zabezpečení; mzdy a platy vyplácené jinak než bezhotovostně; platby za stavební, instalační a jiné konstrukční práce vyplácené stavebními firmami malým podnikům; dividendy a výplaty zisku. Platby nerezidentům Albánie jsou daňově uznatelnými výdaj, pokud byla příslušná srážková daň odvedena ve stejném roce, ve kterém jsou uplatňovány.

Některé výdaje jsou **daňově uznatelné v omezeném rozsahu**, například: výdaje na reprezentaci do výše 0.3% obratu; manka a škody, včetně vyřazení majetku, do výše stanovené Albánskou národní bankou; sponzorské dary do výše 3% čistého zisku přes zdanění (10% u sponzorských darů na sport a kulturu); cestovní náhrady do výše 3,000 ALL za den; úroky do výše průměrné úrokové sazby vyhlášené Albánskou národní bankou; výdaje na modernizaci a údržbu do výše 15% zůstatkové ceny majetku; hotovostní výdaje do výše 10% celkových výdajů.

---

<sup>52</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 10-12, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Albania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Albania.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Opravné položky** (k pohledávkám i majetku) nemohou být uplatněny jako daňově uznatelné výdaje.

**Daňové odpisy** majetku jsou uplatňovány rovnoměrně, ve čtyřech základních odpisových skupinách. Doba odepisování je 2 – 20 let.

**Daňové ztráty** lze uplatnit po tři následující zdaňovací období.

### **Fyzické osoby**<sup>53</sup>

**Rezidenti** zdaňují v Albánii svůj celosvětový příjem. **Nerezidenti** zdaňují v Albánii příjmy ze zdrojů na území Albánie.

Za **zdanitelné příjmy** fyzických osob se považují zejména: příjem ze zaměstnání; podíly společníků na zisku obchodních společností; úroky z vkladů a cených papírů; licenční poplatky; příjmy z úvěrů a pronájmů; příjmy z převodu vlastnictví k nemovitostem; příjmy z převodu cenných papírů; příjmy z nezávislého poskytování služeb a samostatné výdělečné činnosti.

Příjmy fyzických osob ze **samostatné výdělečné činnosti** (podnikání) jsou předmětem daně ze zisku ve výši 10%, pokud jejich roční obrat přesahuje 8,000,000 ALL. Zdanitelný zisk je tvořen příjmy z podnikání poníženými o s nimi související daňově účinné výdaje. (daň ze zisku) V případě, že podnikatel – fyzická osoba dosahuje ročního obratu mezi 2,000,000 a 8,000,000 ALL, zdaňuje veškeré příjmy z podnikání sazbou ve výši 10%. (daň z obratu) Malí podnikatelé dosahující obratu do 2,000,000 ALL platí daň stanovenou pevnou částkou, a to podle předmětu jejich činnosti a místo jejich registrovaného sídla. (paušální daň) Tak například v oblasti měst Tirany a Durresu se tato paušální daň pohybuje v rozmezí od 8,000 ALL (u mobilních prodejen zboží) po 45,000 ALL (u maloobchodu a velkoobchodu).<sup>54</sup>

Zdanitelné jsou i veškeré jinde neuvedené **ostatní příjmy** - jako například příjem ze sponzoringu, příjem z poskytování služeb a příjem ze sběru a prodeje kovů.

---

<sup>53</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 3-7, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Albania.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Albania.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

<sup>54</sup> Paušální daň tak v uvedených lokalitách znamená při obratu ve výši 2,000,000 ALL efektivní daňovou sazbu od 0,4% do 2,25% obrátové daně. Tato efektivní daňová sazba roste s klesajícím obratem.

Od daně jsou **osvobozeny** následující druhy příjmů: příjmy ze systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění s povinnou účastí; odměny do výše stanovené zákonem; náhrady při nemoci a živelních pohromách do výše 20% předchozích příjmů; peněžní a nepeněžní benefity stanovené vládním nařízením; pojistná plnění z odpovědnosti za škodu; naturální požitky; příjmy specifikované individuálně v mezinárodních smlouvách ratifikovaných parlamentem.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně.

Ze základu daně nejsou uplatňovány žádné **odečitatelné položky**.

Na zdanitelné příjmy je aplikována lineární **sazba daně** ve výši 10%.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je určován za použití široké škály příjmů osvobozených a částečně uznatelných výdajů. Albánský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na všechny druhy příjmů u všech subjektů. Kapitálové příjmy jsou zahrnovány do základu daně u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Je pozoruhodné, jak se charakter daně u podnikatelů - fyzických osob mění z obrátové na důchodovou v závislosti na růstu příjmů poplatníka. Celkové se dá uzavřít, že albánský daňový systém nese většinu podstatných znaků systému rovné daně. Některá rezidua tradičního daňového systému však přetrvávají.

## **Makedonie**

### **Právnícké osoby<sup>55</sup>**

Právnícké osoby - **rezidenti** Makedonie zde zdaňují své celosvětové příjmy. Za rezidenta je považována právnícká osoba, která je založená podle makedonského práva a má v Makedonii sídlo svého skutečného vedení. Zahraniční společnost se považuje za rezidenta Makedonie v případě, že na území Makedonie umístí svou organizační složku. **Nerezidenti** zdaňují v Makedonii příjmy plynoucí ze zdrojů na území Makedonie.

**Sazba daně** z příjmů právníckých osob je lineární, ve výši 10%.

---

<sup>55</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 559-562, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Macedonia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Macedonia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do základu daně. 70% kapitálových příjmů podléhá zdanění sazbou daně z příjmu právnických osob ve výši 10%, 30% kapitálových příjmů je však zdaňováno sazbou daně z příjmu právnických osob ve výši 12%.

Kapitálové ztráty vzniklé z prodeje cenných papírů mohou být započítány na zisky z obdobných transakcí v tomtéž zdaňovacím období nebo mohou být uplatněny po dobu následujících 3 zdaňovacích období.

Na následující příjmy vyplácené nerezidentům Makedonie je aplikována **srážková daň** ve výši 10%: dividendy; úroky; licenční poplatky; příjmy ze zábavních nebo sportovních aktivit provozovaných v Makedonii; příjem z poskytování manažerských, konzultačních, finančních, technických, administrativních, vědeckých služeb, zprostředkování a jiných obdobných služeb; příjmy z pronájmu movitého i nemovitého majetku; výhry v soutěžích; pojistné; příjmy z poskytování telekomunikačních služeb.

Následující druhy příjmů **nejsou předmětem** srážkové daně: repatriace zisků po zdanění; úroky z úvěrových nástrojů vydaných nebo zajištěných makedonskou vládou nebo Národní bankou Makedonie; úroky z vkladů v makedonských bankách.

**Dividendy** vyplácené nerezidentům jsou předmětem srážkové daně ve výši 10%. Pokud makedonský plátcе dividendy zaplatí daň z příjmů, ze kterých je dividenda vyplácena, může příjemce dividendy o tuto dividendu snížit svůj zdanitelný příjem. Pokud dividendu vyplácí nerezident, může příjemce dividendy snížit své zdanitelné příjmy o 10% hodnoty dividendy.

**Zdanitelné příjmy** jsou vypočítávány na základě účetního hospodářského výsledku, který je dále upravován podle požadavků daňového práva.

**Opravné položky** k pohledávkám nejsou daňově účinné.

**Daňové odpisy** majetku jsou založeny na metodě rovnoměrného odpisování.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny ve třech zdaňovacích obdobích následujících po jejich vzniku.

## Fyzické osoby<sup>56</sup>

Fyzické osoby – **rezidentni** Makedonie zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidentni** Makedonie zde zdaňují pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území Makedonie. Podle makedonského práva podléhají **dani z příjmů fyzických osob** následující druhy příjmů: osobní příjmy; příjmy ze zemědělství; příjmy ze samostatné výdělečné činnosti; příjmy z nemovitého majetku; příjmy z autorských práv a průmyslového vlastnictví; příjmy z investic; kapitálové příjmy; příjmy ze sázek a loterií; jiné příjmy.

Za osobní příjmy se považují veškeré příjmy související se **zaměstnáním**, včetně např. penzí, příjmů profesionálních sportovců a zahraničních příjmů.

**Příjmy ze zemědělství** jsou tvořeny (a) příjmy z pozemků vypočítávané na základě výměry užívané zemědělské půdy a (b) skutečnými příjmy pocházejícími ze zemědělské činnosti.

Za příjmy **ze samostatné výdělečné činnosti** se považují podnikatelské aktivity, poskytování služeb osobní povahy a jiné výdělečné aktivity.

Za **příjmy z investic** se považují zejména dividendy, úroky z půjček, úroky z dluhopisů nebo jiných cenných papírů, úroky z termínovaných či jiných vkladů.

**Kapitálové příjmy** spočívají v prodeji cenných papírů, obchodních podílů a nemovitostí. Do základu daně se zahrnuje pouze 70% kapitálových příjmů.

Rezidenti Makedonie mohou od zdanitelných příjmů odečíst následující **odečitatelné položky**: příspěvky na povinné penzijní, sociální a zdravotní pojištění; příspěvky na dobrovolné penzijní a a životní pojištění; poplatky zaplacené orgánu veřejné správy.

Rezidenti Makedonie mohou dále uplatnit **základní odečitatelnou** položku na poplatníka, která v roce 2008 činí 39,528 MKD.

**Sazba daně** z příjmů je lineární ve výši 10%.

---

<sup>56</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 665-669, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Macedonia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Macedonia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

## **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je oproti tradičnímu daňovému systému podstatně zjednodušený, některé specificky definované odečitatelné položky však přetrvávají. Makedonský systém splňuje podmínku lineární sazby aplikované na většinu druhů příjmů, výjimku tvoří kapitálové příjmy zdaňované dvojí sazbou daně. Sazby daně jsou relativně nízké. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje, tedy v případě zcizení majetku korporace na úrovni této korporace. Srážková daň je uplatňována poměrně široce, což posiluje prvek zdanění u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že makedonský daňový systém nese podstatné znaky systému rovné daně, zejména pokud jde o přesun zdanění ke zdroji příjmů.

## **Rusko**

### **Právnícké osoby<sup>57</sup>**

**Daňoví rezidenti** - právnícké osoby se sídlem na území Ruské federace mají daňovou povinnost ze svých celosvětových příjmů. Zahraniční právnícké osoby mají daňovou povinnost z příjmů stálé provozovny umístěné na území Ruské federace.

**Sazba daně** je rozdělena do dvou složek. Tzv. federální složka ve výši 6,5% a regionální složka ve výši 13,5-17,5%, podle oblasti, v níž má daňový subjekt sídlo. Celková sazba daně tedy osciluje mezi 20% a 24% podle umístění sídla právnícké osoby (popř. stálé provozovny).

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnuty v celkovém základu daně. Ztráty z prodeje majetku jsou daňové uznatelné, s určitými výjimkami.

**Dividendy** jsou vyňaty z obecného základu daně, aplikována je srážková daň. Sazba srážkové daně je 9% u výplaty dividend mezi daňovými rezidenty Ruské federace, 15% u výplaty na jejíž jedné straně stojí daňový nerezident. Dividendy vyplácené ruským daňovým rezidentům – fyzickým osobám nejsou předmětem srážkové daně a jsou zahrnovány do obecného základu daně.

---

<sup>57</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 801-803, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/countries/Russian\\_Federation.htm](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/countries/Russian_Federation.htm), podle legislativy účinné k 1.1.2008



**Strategické investice** – podíly v ruských obchodních společnostech ve výši alespoň 50% základního kapitálu trvající alespoň 365 dnů a v objemu alespoň 500 mil. RUR (cca. 8,3 mil Kč), jsou od daně z dividend osvobozeny.

**Základem daně z příjmů** je příjem z vlastní podnikatelské činnosti zvýšený o kapitálové a jiné příjmy (např. z prodeje majetku). Dividendy nejsou součástí základu daně. Od příjmů se odečítají výdaje vynaložené v souvislosti s podnikatelskou činností.

**Úrokové náklady** jsou daňově účinné, pokud výše úroku nepřevyšuje více než o 20% průměrný úrok uplatňovaný v obdobných transakcích.

**Daňové odpisy** jsou uplatňovány. Každá položka majetku musí být zařazena do jedné z 10 odpisových skupin. Doba odpisování dosahuje 2 – 30 let.

**Daňové ztráty** neuplatněné v příslušném zdaňovacím období mohou být uplatněny po následujících 10 zdaňovacích obdobích.

### **Fyzické osoby<sup>58</sup>**

**Daňoví rezidenti** zdaňují v Ruské federaci svůj celosvětový příjem. **Daňoví nerezidenti** mají daňovou povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území Ruské federace.

Předmětem daně ze **závislé činnosti** jsou příjmy ze zaměstnání, v peněžní i nepeněžní formě.

Předmětem daně ze **samostatné výdělečné činnosti** jsou příjmy z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti ponížené o výdaje přímo související s těmito příjmy. Za určitých podmínek se uplatňuje zjednodušený režim výpočtu.

**Dividendy** vyplácené ruským daňovým rezidentům – fyzickým osobám nejsou předmětem srážkové daně a jsou zahrnovány do obecného základu daně.

**Úrokové příjmy** z půjček a vkladů v domácí měně jsou osvobozené od daně z příjmů do výše nepřekračující referenční REPO sazbu vyhlášenou Centrální bankou Ruské federace. Úrokové příjmy v zahraničních měnách, jejichž sazba převyšuje 9% jsou předmětem daně z příjmů ve výši 35%.

---

<sup>58</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 918 – 921, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Russian\\_Federation.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Russian_Federation.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně. Nejsou zdaněny samostatně.

**Odečitatelné položky** mohou být uplatněny pouze daňovým rezidentem a jsou členěny do čtyř kategorií: standardní odečitatelné položky, daňově-sociální odečitatelné položky, odečitatelné položky ve vztahu k nemovitostem a odečitatelné položky z povolání. Standardní odečitatelné položky – měsíční položka odečitatelná od základu daně 400 RUR na poplatníka, 600 RUR na každou na poplatníkovu ekonomicky závislou osobu. Tyto odečitatelné položky nemohou být uplatněny, pokud celkový příjem v kalendářním roce přesáhl 20,000 RUR, resp. 40,000 RUR u závislých osob.

Daňově sociální odečitatelné položky – od základu daně lze odečíst (a) výdaje na obecně prospěšné účely (do výše 25% příjmů), (b) výdaje na vzdělání poplatníka (do 50,000 RUR) a jeho dětí (do výše 50,000 RUR na dítě), (c) výdaje na zdravotní péči (do výše 50,000, s určitými výjimkami, u nichž se limit neuplatní), (d) příspěvky do nestátních penzijních fondů registrovaných v Ruské federaci.

Celková odečitatelná položka na zdravotní péči, penzi a vzdělávací výdaje poplatníka nesmí přesáhnout 100,000 RUR za zdaňovací období.

Daňově odečitatelné položky vztahující se k majetku – Příjmy z prodeje majetku, který poplatník vlastnil alespoň 3 roky, jsou osvobozené od daně z příjmů. Příjmy, které tuto podmínku nespĺňují jsou zahrnuty do základu daně. Výdaje s nimi související mohou být uplatněny ve skutečné výši nebo v paušální výši stanovené zákonem specificky – pro nemovitosti maximálně ve výši 1,000,000 RUR, pro ostatní majetek (mimo cenných papírů) 125,000 RUR.

Odečitatelné položky u zaměstnání – Podnikatelé – fyzické osoby a jednotlivci vykonávající výdělečnou činnost na základě smluv o výkonu práce či poskytování služeb mohou od zdanitelných příjmů odečíst s nimi související výdaje. Zaplacená daň z příjmů z prodeje majetku je v plné výši odečitatelná pokud byl tento majetek užíván k výkonu výdělečné činnosti. Výdaje mohou být alternativně uplatněny v paušální výši 20% z příjmů.

**Příjem z prodeje cenných papírů** podléhá speciální zákonné úpravě.

**Sazby daně** mají sice jednotlivě lineární charakter, nicméně je uplatňováno pět různých sazeb, a to ve vztahu k jednotlivým druhům příjmů: (a) 9% z příjmů z dividend a

některých jiných příjmů z investic plynoucích daňovým rezidentům Ruské federace, (b) 13% z příjmů jinde nspecifikovaných, včetně mezd a jiných příjmů daňových rezidentů Ruské federace, (c) 15% z příjmů z dividend a některých jiných příjmů z investic plynoucích daňovým nerezidentům, (d) 30% z příjmů jiných než dividendy a některé jiné příjmy z investic plynoucích daňovým nerezidentům, (e) 35% z příjmů z úroků převyšujících zákonem stanovené limity, a dále z některých pojistných plnění a hypotetických příjmů z některých nízko-úročených nebo bezúročných úvěrů.

**Daňové ztráty** z podnikání fyzických osob neuplatněné v příslušném zdaňovacím období nemohou být uplatněny v dalších zdaňovacích obdobích.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základů daně je u fyzických osob fakticky několik – podle druhů příjmů. Nadto je uplatňován široký katalog odečitatelných položek různících se svou povahou. Sazby daně jsou lineární, nicméně u právnických osob mají dvě různě definované složky. U fyzických osob nacházíme dokonce pět sazeb daně aplikovaných na různé druhy příjmů. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že ruský daňový systém sice odstranil progresivní sazby daně, stále se ale jedná spíše o tradiční daňový systém.

## **Ukrajina**

### **Právnické osoby<sup>59</sup>**

Ukrajinské společnosti – **rezidenti** Ukrajiny – zde zdaňují své celosvětové příjmy. Za ukrajinské společnosti jsou považovány společnosti založené podle ukrajinského práva. Zahraniční společnosti (**nerezidenti**) zdaňují na Ukrajině příjmy ze zdrojů na území Ukrajiny a zisky přiřaditelné jejich stálému zastoupení na Ukrajině. Institut stálého zastoupení je institutem obdobným obecně používanému konceptu stálé provozovny, má však širší aplikaci.

---

<sup>59</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 983-986, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Ukraine.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Ukraine.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

Základní **sazba daně** z příjmů je lineární ve výši 25%. Na určité zvláštní druhy aktivit, jako je např. pojišťovnictví, jsou aplikovány speciální sazby daně.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do základu daně a zdaňovány příslušnou sazbou daně.

Společnost vyplácející **dividendy** nerezidentovi Ukrajiny musí z těchto dividend zaplatit zálohu na daň ve výši 25% vyplácené částky. Nejedná se o srážkovou daň. Vyplácející společnost je povinna zaplatit tuto daň nad částku dividend, a to nejpozději k okamžiku jejich vyplacení a nese tuto konečnou daň. Zaplacenou daň může poté společnost započíst v daňovém přiznání na svou celkovou daňovou povinnost. Od této daně jsou, od roku 2007, osvobozeny dividendy vyplácené poplatníkům, u nichž dividendy pocházející od rezidentů Ukrajiny tvoří alespoň 90% jejich příjmů a za určitých podmínek i poplatníkům, které splňují zákonnou definici tzv. „společných investic“ (joint-ventures). Dividendy vyplácené nerezidentům jsou dále předmětem srážkové daně ve výši 15%. Ukrajinské subjekty nezahrnují dividendy přijaté od ukrajinských daňových rezidentů do svého základu daně. Dividendy ze zahraničí naopak do základu daně zahrnovány jsou.

**Zdanitelný příjem** není stanovován na základě účetního výsledku, ale je stanovována výhradně podle daňových pravidel. Upravený hrubý příjem je ponížěn o výdaje a odpisy tak, jak určuje zákon.

**Výdaje** vynaložené v souvislosti s podnikatelskými aktivitami společnosti jsou obecně daňově uznatelné. Některé výdaje jsou však uznatelné pouze v omezené výši, některé výdaje nelze uplatnit vůbec. Navíc, platby za zboží nebo služby vyplácené společností se sídlem ve státě s nízkou daňovou sazbou („daňové ráje“) mohou být uplatněny jako daňově účinné výdaje pouze do výše 85% své hodnoty.

**Daňové odpisy** majetku jsou vypočítávány metodou klesající zůstatkové ceny. Každá položka majetku musí být zařazena do jedné ze čtyř odpisových skupin. Čtvrtletní odpis se pohybuje mezi 2 – 15% zůstatkové ceny.

**Daňové ztráty** mohou být, podle zákona, uplatněny teoreticky po neomezenou dobu. Toto pravidlo je však každoročně modifikováno zákonem o rozpočtu, který zakazuje uplatnění ztrát starších než jeden rok. Daňové ztráty tak mohou být fakticky uplatněny pouze během následujícího zdaňovacího období.

## Fyzické osoby<sup>60</sup>

**Rezidenti** – fyzické osoby – zdaňují na Ukrajině své celosvětové příjmy. Fyzické osoby, které **nemají na Ukrajině daňový domicil**, zde zdaňují pouze příjmy pocházející ze zdrojů na území Ukrajiny.

Do **příjmů ze závislé činnosti** se zahrnují příjmy ze zaměstnání v peněžní i nepeněžní formě, bez ohledu na to, zda pocházejí ze zahraničí nebo z Ukrajiny. Nerezidenti zdaňují pouze příjmy za výkon práce na Ukrajině.

**Zaměstnanecké benefity** poskytované zaměstnavatelem, jako jsou ubytování a služební automobily užívané i pro soukromé účely, jsou osvobozeny od daně, pokud byly sjednány v pracovní smlouvě a pokud pracovní smlouva obsahuje limity čerpání takových benefitů.

Daňoví rezidenti mohou řadu svých příjmů **osvobodit** od daně. Jsou to například příspěvky do sociálního nebo penzijního fondu vypočítávané ze mzdy a hrazené zaměstnavatelem; příspěvky zaměstnavatele na vzdělávání, pokud mají souvislost s podnikatelskou činností zaměstnavatele; částky vyplácené zaměstnavatelem ze zisku po zdanění na krytí výdajů zaměstnance na zdravotní péči; vrácené daně a platby ze systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění; některá pojistná plnění a příjmy z podnikatelské činnosti u poplatníků, kteří platí daně v tzv. zjednodušeném daňovém režimu.

**Dividendy a podíly na zisku** vyplácené Ukrajinými společnostmi jsou předmětem srážkové daně.

**Úrokové příjmy** plynoucí fyzickým osobám z vkladů v ukrajinských bankách jsou od daně osvobozeny. S účinností od 1.1.2010 by měla být z těchto příjmů uplatňována srážková daň ve výši 5%. Ostatní úrokové příjmy jsou zahrnovány do celkového základu daně a jsou zdaňovány příslušnou sazbou daně.

Zdanitelnými **příjmy ze samostatné výdělečné činnosti** jsou veškeré příjmy, peněžní i nepeněžní, ponížené o prokázané výdaje vynaložené v souvislosti s těmito příjmy.

---

<sup>60</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 1119-1123, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Ukraine.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Ukraine.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

**Kapitálové příjmy** tvoří rozdíl mezi příjmem poplatníka z prodeje majetku a výdaji vynaloženými na pořízení tohoto majetku. Tyto příjmy jsou obecně zahrnovány do základu daně. U některých kapitálových příjmů se však uplatňuje zvláštní režim.

Základní **odečitatelná položka** na poplatníka činí měsíčně 50 – 100% minimální měsíční mzdy (v prosinci 2008 605 UAH), a to podle osobního stavu poplatníka – zvýhodnění jsou například rodiče postižených dětí, váleční veteráni a oběti černobylské katastrofy.

Od příjmů ze závislé činnosti lze před zdaněním **odečíst** například výdaje na vzdělání poplatníka a jeho rodiny, výdaje na zdravotní péči, část úroků z hypotéky, dary na obecně prospěšné účely (pokud přesahují 2%, ale zároveň nepřesahují 5% příjmů), pojistné na dlouhodobé životní pojištění, příspěvky na soukromé penzijní připojištění, výdaje na umělé oplodnění, výdaje spojené s adopcí dítěte.

**Sazby daně** jsou lineární, ale liší se svou výší podle druhu příjmů, který je zdaňován. Uplatňovány jsou sazby daně ve výši 1%, 5%, 15% a 30%.

Na **příjmy z prodeje nemovitostí** je aplikována sazba ve výši 1% nebo 5%, v závislosti (a) na velikosti nemovitostí a (b) na historickém počtu převodů dané nemovitosti.

Základní **sazba daně** ve výši 15% je aplikována na celosvětové příjmy ukrajinských daňových rezidentů a dále na příjmy nerezidentů ze zaměstnání u ukrajinské společnosti. Stejná sazba je uplatňována na dividendy a licenční poplatky přijaté fyzickými osobami. Od 1.1.2005 jsou přijaté dary a dědictví považovány za zdanitelné příjmy a jsou na ně aplikovány sazby daně z příjmů ve výši 0%, 5% a 15%, v závislosti na povaze daru či dědictví a na vztahu dárce (zůstavitele) a příjemce (dědice).

Sazba ve výši 30% je aplikována na následující druhy příjmů: příjmy ze zdrojů na území Ukrajiny vyplácené nerezidentem nerezidentovi, příjmy z loterií, ostatní příjmy vyplácené rezidentem nerezidentovi.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základů daně je u fyzických osob fakticky několik – podle druhů příjmů. Nadto je uplatňována řada

odečitatelných položek a osvobozených příjmů. Sazby daně jsou lineární, nicméně u právnických osob jsou některé specifické aktivity zdaněny zvláštní sazbou. U fyzických osob nacházíme dokonce čtyři sazby daně aplikované na různé druhy příjmů. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány ve zvláštním základu daně odlišnými sazbami. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že ukrajinský daňový systém sice odstranil progresivní sazby daně nebo např. zrušil zvláštní režim zdanění příjmů z dědictví, stále se ale jedná spíše o tradiční daňový systém.

## **Kazachstán**

### **Právnické osoby<sup>61</sup>**

Právnické osoby - **rezidenti** - zdaňují v Kazachstánu své celosvětové příjmy. Zahraniční právnické osoby – **nerezidenti** - zdaňují v Kazachstánu příjmy získané ze zdrojů v Kazachstánu prostřednictvím tzv. stálého zastoupení.

Základní **sazba daně** z příjmů právnických osob činí 30%. Stálá zastoupení zahraničních právnických osob jsou dále povinna platit daň ze zisku po odečtení daně z příjmu ve výši 15%.

Na platby zahraničním právnickým osobám je aplikována **srážková daň**. Její sazba je 15% u dividend a úroků, 10% u pojistného plnění a 5% u zajistného plnění. Sazba u služeb v mezinárodní přepravě je 5%. Pro všechny ostatní výplaty do zahraničí je sazba srážkové daně 20%.

Společnosti zabývající se průzkumem a dobýváním nerostných surovin mohou sjednat s Kazašskou daňovou správou **speciální daňový režim** za individuálních podmínek. Ve speciálně vymezených tzv. zvláštních ekonomických zónách mohou poplatníci využít po splnění zákonných podmínek investičních pobídek ve formě snížení daňové povinnosti a to až o 100%.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně.

**Dividendy** vyplácené nerezidentům – právnickým osobám jsou předmětem srážkové daně ve výši 15%. Dividendy vyplácené rezidentům jsou od daně osvobozené.

---

<sup>61</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 489-492, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Kazakhstan.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Kazakhstan.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

Podle kazašského práva jsou určité právnické osoby, mj. akciové společnosti, povinny vést účetnictví v souladu s IFRS. Ostatní společnosti mohou vést účetnictví podle kazašských účetních předpisů. **Zdanitelné příjmy** jsou vypočítávány na základě hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví, popř. po navýšení o příjmy z aktivit přímo nesouvisejících s předmětem podnikání.

**Úroky** vyplácené rezidentům jsou plně daňově uznatelné. Pravidla nízké kapitalizace jsou však uplatňována v souladu s příslušnými předpisy.

**Opravné položky** k pohledávkám mohou uplatnit pouze banky, a to do výše vyhlášené Kazašskou národní bankou.

U **daňových odpisů** je uplatňována metoda klesající zůstatkové hodnoty. Sazby odpisů se pohybují od 10% (u nemovitostí) do 40% (u kancelářského vybavení).

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny v následujících třech zdaňovacích obdobích.

### **Fyzické osoby<sup>62</sup>**

Fyzické osoby – **rezidenti** Kazachstánu - zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** zdaňují v Kazachstánu pouze příjmy pocházející ze zdrojů na jeho území.

**Příjmy ze závislé činnosti** spočívají ve všech druzích odměňování bez ohledu na to zda jsou v peněžní či nepeněžní formě a bez ohledu na místo výplaty příjmu. Hodnoty darů, nepeněžních bonusů od právnických osob jsou zdanitelné.

Zdanitelné **příjmy ze samostatné výdělečné činnosti** jsou vypočítávány jako hrubé příjmy z této činnosti ponížené o výdaje vynaložené v souvislosti se získáváním těchto příjmů. Výše těchto výdajů musí být přesvědčivě doložena.

Příjmy z **dividend** jsou zdaňovány sazbou ve výši 5%. **Úroky a výhry** jsou zdaňovány sazbou ve výši 10%. **Licenční poplatky** vyplácené nerezidentům jsou předmětem srážkové daně ve výši 20%. **Úroky z vkladů** vyplácené fyzickým osobám za tím účelem registrovanými institucemi v Kazachstánu jsou osvobozeny od daně.

Dividendy, úroky a licenční poplatky vyplácené off-shore společností jsou zahrnovány do základu daně.

---

<sup>62</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 576-578, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Kazakhstan.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Kazakhstan.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008



Výživné, cestovní náhrady a diety a sociální dávky v mateřství jsou **osvobozeny od daně** z příjmů.

Jako **odečitatelnou položku** může každý poplatník uplatit měsíčně částku ve výši minimální měsíční mzdy (10,515 KZT). Dále lze od základu daně odečíst například povinné odvody do penzijních fondů nebo pojistné v rámci kolektivních pojistných smluv. Z příjmů z podnikání se pro účely stanovení zdanitelných příjmů odečítají související náklady v souladu s výše popsányi pravidly pro právnické osoby.

**Sazba daně** je od roku 2008 lineární ve výši 10%.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základů daně je u fyzických osob fakticky několik – podle druhů příjmů. Odečitatelné položky jsou redukovány, úplně odstraněny však nejsou. Sazby daně jsou lineární, nicméně jsou odlišné u právnických a fyzických osob. Navíc je u některých specifických příjmů stanovena sazba zvláštní. Srážková daň je aplikována poměrně široce, což posiluje prvek zdanění u zdroje. Kapitálové příjmy jsou zdaňovány u zdroje, u fyzických osob však mají povahu spíše samostatného základu daně. Daňové odpisy odstraněny nejsou. Celkově se dá uzavřít, že kazašský daňový systém sice učinil některé podstatné kroky k systému rovné daně, stále se ale jedná spíše o tradiční daňový systém.

## **Gruzie**

### **Právnické osoby<sup>63</sup>**

Právnické osoby – **rezidenti** Gruzie - zdaňují v Gruzii své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** zdaňují v Gruzii pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území Gruzie.

**Sazba daně** z příjmů právnických osob je lineární, ve výši 15%.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně. Kapitálové ztráty mohou být pouze započítány na kapitálové zisky v tomtéž zdaňovacím období.

---

<sup>63</sup> The 2008 worldwide corporate tax guide, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 290-293, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate\\_Georgia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/corporate_Georgia.pdf) podle legislativy účinné k 1.1.2008

Na **dividendy** vyplácené gruzínskými společnostmi fyzickým osobám a zahraničním právnickým osobám je uplatňována srážková daň ve výši 10%.

Na **úroky** je uplatňována srážková daň ve výši 10% pokud se jejich zdroj nachází na území Gruzie.

**Zdanitelné příjmy** jsou: příjmy z obchodu; kapitálové příjmy; příjmy z finančních transakcí; bezúplatné nabítky majetku; platby za poskytnuté služby a jiné příjmy. Poplatníci mohou od zdanitelných příjmů odečíst v zásadě veškeré výdaje, které přispěly ke vzniku příjmu.

Daňově účinné **opravné položky** k pohledávkám mohou tvořit jen banky.

**Daňové odpisy** majetku jsou vypočítávány metodou klesající zůstatkové hodnoty. Majetek je rozdělen do pěti odpisových skupin. Poplatníci však mohou volitelně využít alternativní metody uplatnění výdajů na pořízení majetku. Výdaje na pořízení majetku mohou být uplatněny i jednorázově. V takovém případě se daňové odpisy neuplatňují. Pokud však poplatník zvolí tuto metodu, je povinen ji uplatňovat u veškerého majetku a to alespoň po dobu pěti let.

**Daňové ztráty** mohou být uplatněny v pěti následujících zdaňovacích obdobích.

## Fyzické osoby<sup>64</sup>

Fyzické osoby – **rezidenti** Gruzie – zde zdaňují své celosvětové příjmy. **Nerezidenti** jsou povinni k dani pouze z příjmů ze zdrojů na území Gruzie.

**Zdanitelné příjmy** ze zaměstnání spočívají ve všech typech odměňování či benefitů, bez ohledu na to, zda jsou vypláceny v penězích či jinak.

Daň ze **samostatné výdělečné činnosti** je uplatňována na roční příjem podnikatele – fyzické osoby. Od příjmů lze odečíst výdaje vynaložené na jejich získání.

Na **dividendy** vyplácené gruzínskými společnostmi fyzickým osobám je uplatňována srážková daň ve výši 10%. Dividendy obdržené rezidenty – fyzickými osobami, které byly zdaněny u zdroje, nejsou zahrnovány do základu daně.

---

<sup>64</sup> The 2008 global executive, Ernst & Young Global Limited, 2008, str. 576-578, k dispozici též na [http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global\\_Georgia.pdf](http://eypassport.us.na.ey.net/EYPassport/pdf/Global_Georgia.pdf), podle legislativy účinné k 1.1.2008

Na **platby úroků** prováděné gruzínskými společnostmi je uplatňována srážková daň ve výši 10%, pokud zdroj úroku pochází z Gruzie. Úrok obdrženy fyzickou osobou, který již byl zdaněn u zdroje, není zdanitelným příjmem.

**Dědictví a dary** jsou obecně zahrnovány do zdanitelných příjmů.

Následující příjmy fyzických osob jsou **osvobozeny od daně**: např. příjmy nerezidentů ze zaměstnání u diplomatických sborů umístěných v Gruzii; granty, státní penze, státní náhrady, státní stipendia, soukromé penze; výživné; kapitálové příjmy z prodeje osobního auta, které bylo ve vlastnictví poplatníka déle než 6 měsíců nebo z prodeje hmotného majetku, který byl v držení poplatníka alespoň 2 roky; majetek nabitý darem či dědictvím nejbližšími příbuznými; částky vyplacené dárci na jídlo jako kompenzaci za darování krve.

**Kapitálové příjmy** jsou zahrnovány do celkového základu daně. Podnikatelé mohou započíst jejich kapitálové ztráty na příjmy z prodeje majetku. Ztráty mohou být uplatněny nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích.

Gruzíjské daňové právo neumožňuje žádné **odečitatelné položky** z hrubých mezd. Poplatníci mohou od zdanitelných příjmů odečíst v zásadě veškeré výdaje, které přispěly ke vzniku příjmu.

Jako **výdaje** nelze uplatnit zejména: výdaje na neekonomické aktivity, jako např. sociální výdaje, výdaje na charitu převyšující 8% zdanitelných příjmů, příspěvky do neziskových fondů; výdaje vynaložené na příjmy osvobozené od daně; pokuty a penále placené do gruzíjského státní rozpočtu; úrokové výdaje převyšující zákonný limit 24% na rok; výdaje na reprezentaci ve výši, ve které přesahují 1% hrubých příjmů; opravné položky k pohledávkám; výdaje na opravy hmotného majetku ve výši, ve které převyšují 5% zůstatkových hodnot příslušné odpisové skupiny na konci roku.

Výdaje na pořízení hmotného majetku jsou uplatňovány ve formě skupinových odpisů. Pro účely **daňových odpisů** je majetek rozdělen do pěti odpisových skupin. Výdaje mohou být uplatněny i jednorázově. V takovém případě se daňové odpisy neuplatňují. Pokud však poplatník zvolí tuto metodu, je povinen ji uplatňovat u veškerého majetku a to alespoň po dobu pěti let.

**Sazba daně** z příjmů fyzických osob je lineární ve výši 25%. Následující druhy příjmů však jsou dočasně zdaňovány lineární sazbou daně ve výši 12%: platby grantů; platby plynoucí gruzijským občanům od mezinárodních organizací s diplomatickým statutem; platby osvobozené od daně na sociální zabezpečení podle mezinárodních smluv; jiné platby které nebyly předmětem daně na sociální zabezpečení podle gruzijské legislativy platné do 31.12.2007.

### **Zhodnocení z pohledu rovné daně**

Zdanění probíhá na podkladě daňového domicilu poplatníka. Základ daně je poměrně zjednodušen - odečitatelné položky nejsou aplikovány, stále je však používána široká škála příjmů od daně osvobozených. Sazby daně jsou lineární, nicméně jsou odlišné u právnických a fyzických osob. Navíc je u některých specifických příjmů stanovena sazba zvláštní. Srážková daň u dividend posiluje prvek zdanění u zdroje. Kapitálové příjmy jsou zahrnovány do základu daně. Dědictví a dary nemají zvláštní daňový režim a jsou předmětem daní z příjmů. Existuje dokonce volitelná možnost odstranění daňových odpisů. Celkově se dá uzavřít, že gruzínský daňový systém nese většinu podstatných znaků systému rovné daně. Některá rezidua tradičního daňového systému však přetrvávají.

## Závěr

V předchozí kapitole jsem analyzoval právní úpravu zdanění příjmů ve 14 zemích, které inspirovaly změny ve svých daňových systémech konceptem rovné daně, a ukázal prvky, které konceptu rovné daně odpovídají a prvky, které se s konceptem rovné daně neshodují.

Z celkového pohledu lze vidět, že přechod od tradičního daňového systému k systému rovné daně vyžaduje tak velké zásahy do systémů daní z příjmů, že se v zásadě žádné zemi dosud nepodařilo implementovat systém rovné daně kompletní a bez reziduí systémů původních.

Společným prvkem ve všech zemích je zřetelná tendence opouštět progresivní daňové sazby a nahrazovat je sazbami lineárními. Jednotlivé země se však již liší v pohledu na to, kolik sazeb daně má jejich daňový systém mít a na jaké příjmy je má uplatňovat. Ze zemí, které důsledně dodržují zásadu jediné daňové sazby lze jmenovat například Rumunsko nebo Slovenskou republiku. Naproti tomu například ve státech Společenství nezávislých států<sup>65</sup> je rozšířen koncept, kdy se na jednotlivé specifické příjmy aplikují odlišné sazby daně.

Je zřetelné, že jednoduché nahrazení progresivních sazeb daně sazbami lineárními sice do jisté míry zjednodušuje výpočet daňové povinnosti, rozhodně ale nelze očekávat, že tato v principu marginální změna bude mít pozitivní účinky, které se od systému rovné daně očekávají. Příkladem mohou být státy jako Rusko a Ukrajina. Ačkoli zdanění příjmů podle druhu evokuje omezení aplikace konceptu daňového domicilu a tedy důraz na zdanění u zdroje, aplikace různých daňových sazeb na jednotlivé druhy příjmů však staví celkový charakter zdanění do opačné polohy. Jednotlivé druhy příjmů jsou selektivně daňově preferovány před jinými, což je v přímém rozporu se zásadami systému rovné daně.

Patrně nejproblematictějším prvkem je však definice zdanitelných příjmů, potažmo konstrukce základu daně. Daňový systém je prakticky ve všech zemích využíván nejen jako zdroj příjmů veřejných rozpočtů, ale také jako nástroj hospodářské a sociální politiky. To je

---

<sup>65</sup> viz Rusko, Ukrajina, Kazachstán

sice obecně přijímaný fakt, nicméně má tento přístup velké dopady na spravedlnost a efektivitu daňového systému.

System rovné daně svou povahou vyžaduje, aby se státy těchto nástrojů vzdaly v zájmu jednoduchosti a efektivity daňového systému a základ daně homogenizovaly a podstatně rozšířily. Lze konstatovat, že toto nebyl zatím žádný stát ochoten akceptovat. Konstrukce základu daně z příjmů – a zejména to platí u fyzických osob – je tak vždy ve větší (Estonsko) či menší (Slovenská republika) míře závislá na specifických definicích příjmů, které jsou zdaňovány, na odečitatelných položkách, slevách na dani a preferenčních daňových režimech v rámci investičních pobídek. Některé státy složitost konstrukce základu daně alespoň podstatně omezily (Bulharsko, Gruzie). O některých státech lze však prohlásit, že jejich implementace systému rovné daně se omezuje pouze na zásahy do sazeb daně a daňový základ ponechávají v podstatě nezměněn (Rusko, Srbsko) – nutno podotknout, že tato výtky by se pravděpodobně týkala i České republiky, pokud by byla zahrnuta do mé práce.

Zdanění kapitálových příjmů u zdroje je naopak poměrně obecně akceptovaným principem. Je ale nutné mít na zřeteli, že mnou podaný přehled daňové legislativy nezabíhá do takového detailu, aby zahrnul principy zdanění transparentních entit a koncept skutečného příjemce příjmu. Tyto otázky jsou totiž většinou otázkou výkladu jednotlivých příslušných právních předpisů, který je mimo rozsah této mé práce.

Aplikace srážkové daně jako nástroj zdanění u zdroje, které je základním prvkem systému rovné daně, je ve sledovaných zemích různorodá a nelze v její aplikaci vysledovat jednotící prvek. Je ale zřetelné, že širší aplikace srážkové daně nesouvisí se zjednodušováním a rozšiřováním daňového základu. Relativně širší uplatnění srážkové daně vykazují např. Makedonie a Bulharsko – tedy státy, jejichž daňové systémy lze označit z pohledu rovné daně za poměrně pokročilé. Na druhé straně lze větší míru uplatnění srážkové daně vysledovat i např. u Kazachstánu, který jinak tendence k systému rovné daně příliš nevykazuje.

Samostatnou kapitolou je problematika daňových odpisů. Až na jeden případ (Gruzie) nebylo ve zkoumaných systémech možné daňové odpisy zrušit. Ačkoli zkoumání důvodů proč právě Gruzie tvoří výjimku potvrzující pravidlo je mimo rámec této mé práce,

domnívám se, že rozhodující úlohu zde hraje rozpočtová politika tak, jak jsem naznačil již v první kapitole. Mám za to, že výpadky rozpočtových příjmů způsobené případně využitím možnosti daňové odpisy neuplatňovat, jsou v Gruzii – jejíž ekonomika je do značné míry postavena na těžbě a zpracování nerostných surovin – kompenzovány stabilními výnosy jiných daní, především daně z přidané hodnoty.

Závěrem lze shrnout, že mé hypotézy formulované v úvodní části této mé práce se v podstatě potvrdily. Systém rovné daně je komplexním – do značné míry akademickým – konceptem, který je podstatně odlišný od tradičních daňových systémů, které se snaží nahradit. Jednotlivé státy pak implementují tento koncept do svého daňového systému v upravené podobě nebo pouze uplatňují některé jeho prvky. Je otázkou dalšího zkoumání, zda je možné implementovat systém rovné daně v jeho ucelené podobě a jaké důsledky by to mělo pro právní řád a rozpočtovou politiku. Také vazby na jiné daňové systémy – zejména systémy daně z přidané hodnoty a sociálně-pojistné systémy – mohou být předmětem dalších výzkumů, podobně jako mezinárodně právní aspekty daňových reforem souvisejících s rovnou daní.

Podle mého názoru by daňový systém měl především splňovat svou základní funkci. Tou je opatřování finančních prostředků pro veřejné rozpočty. Soudobé daňové systémy však akcentují stále více funkce, které byly původně považovány za vedlejší nebo doplňkové – těmi jsou zejména (a) užívání daňových nástrojů jako nástrojů sociální politiky (slevy na děti, odpočty úroků z hypotečních úvěrů) a (b) užívání daňového systému pro podporu investic, zejména zahraničních. Tyto funkce by však stále měly být chápány jako funkce doplňkové a ze své podstaty podřízené základním principům daňového práva. Těmi jsou především princip spravedlnosti, který lze specifikovat také jako princip rovného postavení před zákonem (přeneseně před státem) a princip právní perfektnosti. Snaha o sociální citlivost daňového systému či o jeho pozitivní působení na společensky preferované ekonomické aktivity nesmí jít tak daleko, že by vedla k absurdním výsledkům.

Je zřejmé, že chápání pojmů sociální spravedlnosti a veřejných potřeb se u každého zákonodárce liší podle jeho politického programu. Nebylo úlohou této práce vést tuto debatu v politické rovině. Za základní imperativ daňového systému osobně považuji rovné postavení subjektů v daňovém systému. To akcentují i autoři konceptu rovné daně. Každý

by měl přispívat na úhradu veřejných potřeb podle svých možností. Ukazatelem klíčovým z pohledu postavení subjektů v daňovém systému je proto efektivní daňové zatížení, resp. efektivní sazba daně. Složitý systém daňových úlev, pobídek a penalizací vede k tomu, že i při aplikaci lineární sazby daně dochází k neodůvodněným rozdílům v daňové zátěži jednotlivých poplatníků. Naprosto neakceptovatelný je tento stav u poplatníků, jejichž nominální příjem je i několikanásobně vyšší než příjem zdaňovaný.

Systém, který dovoluje, aby mezi srovnatelnými subjekty (fyzické osoby na jedné a právnické osoby na druhé straně) existovaly bez zřejmého důvodu značné rozdíly (a) v efektivních daňových sazbách a (b) mezi nominálními příjmy a příjmy podléhajícími konečnému zdanění u jednotlivých poplatníků, lze označit za systém nevyhovující základním požadvkům na spravedlnost a rovné zacházení.

Spolehlivým ukazatelem spravedlivosti daňového systému tak rozhodně není ani výše daňové sazby ani to, zda má lineární nebo progresivní charakter. V systému rovné daně je rozhodující skutečnost, že základ daně je homogenní, neobsahuje žádné úpravy základu daně a tím vystavuje všechny poplatníky stejnému daňovému zacházení. Systém rovné daně – pokud by byl důsledně implementován – by patrně učinil velký pokrok k narovnání vztahů uvnitř daňového systému.

To by ovšem znamenalo i systémové změny v oblastech, které v současnosti užívají daňový systém jako svůj nástroj, zejména v sociální a hospodářské politice. Ačkoli by se zde jistě jednalo o proces náročný, považují opětovnou separaci těchto systémů od systému daňového za přínosnou – zejména pro ochranu individuálních práv účastníků těchto systémů.

Obecně se dá uzavřít, že systém rovné daně patrně dosud nebyl ve své fundamentální podobě zaveden. Je pravda, že řada států učinila důležité kroky ve směru posílení principů spravedlnosti a efektivnosti svých daňových systémů aniž by důsledně zavedla systém rovné daně. V tomto směru lze považovat vliv teoretického konceptu rovné daně za pozitivní. Na druhou stranu řada států redukovala své reformní snažení na odstranění progresivních daňových sazeb – bez zřetelného posílení uvedených principů. Otázka spravedlnosti a efektivity v daňových systémech tak zůstává nadále hodnou pozornosti.



## **Odborná literatura:**

**Bakeš a kol., Finanční právo**, 3. aktualiz. vyd., Praha: C.H.Beck, 2003, ISBN 80-7179-667-0

**Bickley James M., Flat Tax proposals and Fundamental Tax Reform: An Overview**, dostupné na <http://shelby.senate.gov/legislation/Taxes-Flat.pdf>

**Forbes Steve, Flat Tax Revolution: using a postcard to abolish the IRS**, Regnery Publishing, 2005, ISBN 0-89526-040-9

**Hall Robert E., Rabushka A., The Flat Tax**, 2<sup>nd</sup> ed., Hoover Institution Press, 1995, ISBN 0-8179-9312-6

**Kubátová Květa, Daňové teorie a politika**, 4. aktualiz. vyd., Praha ASPI, 2006, ISBN 80-7357-205-2

**kolektiv autorů, Rovná daň**, sborník textů, Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2001, ISBN 80-902795-4-6

**Model Convention on Income and on Capital**, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, 6th ed., 2005

**Říhová Lucie, Výnosy korporátní daně v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují**, doktorská dizertační práce, VŠE, Praha, 2008

**Shapiro Robert, Why fairness matters**, Progressive Foundation, 1996, dostupné na [http://www.ppionline.org/ppi\\_ci.cfm?knlgAreaID=125&subsecID=163&contentID=1398](http://www.ppionline.org/ppi_ci.cfm?knlgAreaID=125&subsecID=163&contentID=1398)

**Schwartz Jiří, Rovná daň a dopady jejího zavedení v zemích střední a východní Evropy**, dostupné na [http://www.libinst.cz/etexts/schwarz\\_rovna\\_dan.pdf](http://www.libinst.cz/etexts/schwarz_rovna_dan.pdf)

**Smith Adam, Pojednání o podstatě a původu bohatství národů**, Praha: Liberární institut, 2001, ISBN 80-86389-15-4

**Široký Jan a kol., Daňové teorie: s praktickou aplikací**, 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008

**The 2008 worldwide corporate tax guide**, Ernst & Young Global Limited, 2008

**The 2008 global executive**, Ernst & Young Global Limited, 2008

**Trník Josef, Rovná daň**, diplomová práce, Univerzita Pardubice, 2008

**Použité zkratky:**

<b>ALL</b>	albánský lek
<b>CSD</b>	srbský denár
<b>EEK</b>	estonská koruna
<b>EHP</b>	Evropský hospodářský prostor
<b>EU</b>	Evropská unie
<b>IFRS</b>	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
<b>KTE</b>	kazašský tenge
<b>LTL</b>	litevský litas
<b>LVL</b>	lotyšský lat
<b>MKD</b>	makedonský denár
<b>OECD</b>	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
<b>RUR</b>	ruský rubl
<b>SKK</b>	slovenská koruna

## **Resume**

### The Flat Tax

The purpose of my thesis is to introduce basic theoretical concept of the so called Flat Tax, as introduced by R.E. Hall and A.Rabushka.

My main hypothesis is that the concept of the Flat Tax is a very complex issue based on several fundamental principles and that its implementation to the current tax system requires broad range of changes.

The aim of my thesis is to introduce the tax systems of the countries in the world reputed to have adopted the flat tax system and confront these systems with the requirements of the theoretical concept. My assumption is that not in all countries the flat tax system was introduced in its fundamental form bringing all its features into effect.

The thesis is composed of two main chapters.

In the first chapter, I introduce the general principles of a “good tax system”. Then I continue with description of the Flat Tax concept and outlining the basic principles which the concept is based on.

In the second chapter, I describe the tax systems of 14 selected countries, which are reputed to have adopted the flat tax systems. After description of main features of each tax system – emphasizing the aspects crucial for the flat tax system – I point out the features being in accordance with the basic requirements of the concept. Then I attempt to assess whether the system can be considered a flat tax system or it is merely a common tax system – having adopted principles of the flat tax or not.

Conclusions are drawn the final chapter. The main aim of the thesis is to prove my initial hypothesis has been reached. Generally, the concept of the flat tax calls for fundamental tax reform consisting in serious fundamental changes in legal relations and statuses of the taxpayers. Although such changes would likely strenghten the principles of fairness and effectivity of most current tax systems, they have not been thoroughly adopted so far, at least in most of reviewed countries.

**Klíčová slova/Keywords**

rovná daň

dobré daně

flat tax

good taxes