



MINISTERSTVO FINANCÍ
ČESKÉ REPUBLIKY

INFORMAČNÍ STUDIE

ROVNÁ DAŇ V TEORII A PRAXI

VOJTĚCH ČIŽÍK

ABSTRAKT

Přestože je reforma veřejných financí v českých podmínkách nutná spíše na straně výdajů, byla od roku 2008 spuštěna vládní daňová reforma - reforma tolik diskutovaná v politické i ekonomické sféře, reforma, která již před svým schválením zmiňovala mnohokrát pojem **rovné daně**. Co si skutečně pod tímto souslovím představit a do jaké míry je myšlenka rovné daně naplněna v praxi, je obsahem této studie. Zahrnuje teoretický výklad rovné daně, začlenění do historického kontextu a popis jejích veličin nejen v zemích Evropské unie. Protože si neklade za cíl žádným způsobem analyzovat dopady zavedení rovné daně na jednotlivé ekonomiky, lze ji zařadit na úroveň studie informační.

Klíčová slova: rovná daň osobní, rovná daň z podnikání, daň z přidané hodnoty, pojistné na sociální zabezpečení, progresse.

ABSTRACT

Although an expenditure reform is necessary in the Czech surrounding and conditions, a tax reform has been launched since 2008. The reform was discussed so much in the political and economic field and mentioned the word **flat tax** many times before its approval. What does this term actually mean? To what measure is the flat tax idea implemented in practice? You can find answers to these questions in this paper. It contains a theoretical explanation of the flat tax, historical connection and brief description of its single components which covers EU countries and Russia. Because its objective is not to analyze any impacts of the flat tax adoption on the separate economies we can rank it among the information studies.

Keywords: individual wage tax/personal income tax, business tax/corporate income tax, value added tax, social contributions, tax progression.

Obsah

1	KRÁTCE Z TEORIE	1
1.1	ROVNÁ DAŇ OSOBNÍ	2
1.2	ROVNÁ DAŇ Z PODNIKÁNÍ.....	3
1.3	OSTATNÍ DANĚ	4
1.4	SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	5
2	HISTORIE A SOUČASNOST ROVNÉ DANĚ.....	7
2.1	VELMI STRUČNĚ Z DĚJIN ROVNÉ DANĚ	7
2.2	NEDÁVNÁ MINULOST A SOUČASNOST ROVNÉ DANĚ.....	7
2.2.1	Estonsko – nejvyspělejší a neelektronizovanější zástupce postsovětské demokracie... 12	
2.2.2	Litva – nejsilovnější bojovník za nezávislost na bývalém SSSR	12
2.2.3	Lotyšsko – nejhokejovější a hospodářsky nejdynamičtější „pobaltský tygr“	13
2.2.4	Slovensko – „evropský Detroit“ s nejmasovějším přílivem zahraničních investic na obyvatele	14
2.2.5	Rumunsko – nejmladší a druhý nejchudší člen EU s enormním ekonomickým potenciálem.....	15
2.2.6	Rusko – nejvýznamnější země se systémem rovné daně, ropný gigant	16
2.3	ZÁVĚR PRAKTICKÉ ČÁSTI	17
3	PERSPEKTIVY ROVNÉ DANĚ.....	19
	POUŽITÁ LITERATURA.....	20

1 Krátce z teorie

Rovná daň (*flat tax*), jakožto jedna z reforem na příjmové straně rozpočtu, je způsob zdanění, ve kterém jsou všechny subjekty podléhající dani zdaněny vždy **stejnou relativní sazbou** daně (absolutně rovná daň je sice možná - daň z hlavy, prakticky ji však z politických a sociálních důvodů již nelze zavést). Její základní myšlenkou je snižování a narovnání daňové sazby a naopak rozšiřování daňové základny zrušením celé řady různých výjimek, osvobození, slev atd., které mimo přílišnou komplikovanost (včetně častých legislativních změn) narušují princip horizontální spravedlnosti¹. Rovná daň² je fiskálně neutrální, tj. objem daňových výnosů se nemění nebo dokonce mírně roste. Protože zasahuje i stínovou ekonomiku³, snižuje se daňové zatížení u většiny stávajících poplatníků (závisí na konkrétní struktuře příjmů a spotřeby). Více disponibilních příjmů v rukou jednotlivců by mělo ceteris paribus zvýšit agregátní poptávku a podpořit ekonomický růst.

Teoreticky myšlenku rovné daně zpracovali počátkem 80.let ekonomové Stanfordské univerzity **Robert Hall** a **Alvin Rabushka**⁴ a ve finální podobě zveřejnili ve své práci *The flat tax* z roku 1985. V praxi tato událost ještě v 80.letech ovlivnila v USA hospodářskou politiku Ronalda Reagana v rámci snižování daní, v polovině 90.let byla použita v návrhu daňové reformy v rámci volební kampaně prezidentského kandidáta Steve Forbese a republikán Dick Armey dokonce předložil ve Sněmovně návrh zákona o rovné dani. Do Kongresu se ale k hlasování o jeho schválení nikdy nedostal.

Koncepce Halla a Rabushky nemá komplexní podobu, bere v úvahu pouze daně důchodového typu (v nejužší podobě pouze osobní důchodovou daň) a naopak opomíjí obecné nepřímé daně - v USA maloobchodní daň z prodeje, v evropském prostředí DPH – a pojistné na sociální zabezpečení. Je založena na 3 pilířích:

- všechny příjmy jsou zdaněny pouze jednou, co nejbližší u zdroje a stejnou nízkou sazbou (doporučená úroveň 19 % koresponduje s vyšší daňového příjmu státu z již existujících daní)
- daňový systém je jednoduchý a náklady na jeho provoz nízké, daňové přiznání jednotlivců i firem má velikost strany A5 (obr.1 a obr.2) a jeho vyplnění trvá několik minut (v USA se odhaduje rozmezí 1,5-10,5 hodiny v závislosti na typu daňového přiznání)
- sociálně nejslabší domácnosti daně neplatí, pokud jejich příjmy nedosáhnou určité minimální úrovně, tzn., že existuje institut základní individuální odčitatelné položky v podobě nezdanitelného minima

¹ Obecně řečeno, pokud dva daňoví poplatníci vydělávají stejný příjem, měli by také oba platit stejnou daň. Zde si uvědomme, že každá daňová úleva představuje snížení daňového výnosu financujícího veřejné výdaje, a je tedy z určitého úhlu pohledu veřejným statkem, který někteří spotřebovávají, jiní nikoliv.

² Pojem rovná daň často splývá v praxi s pojmem jednotná sazba, což není totéž. Rovná daň je širší pojem, jejím důležitým znakem je mimo jednotnou sazbu zjednodušený daňový základ. Naopak lze si představit variantu zachovávající vyšší stupeň daňové progresivity, a sice rovnou daň s více daňovými pásmy, tedy se sazbou nikoliv jednotnou. A i v této modifikaci zůstane zachován princip horizontální spravedlnosti, neboť těžiště celého mechanismu spočívá právě v daňovém základu.

³ Zde se předpokládá, že náklady na daňové úniky a činnost v ilegálně převyšují samotnou daňovou zátěž a tudíž je výhodnější odvádět daň.

⁴ V březnu 1981 publikuje **Alvin Rabushka** ve *Wall Street Journal* článek *The Attractions of a Flat-Rate Tax System*, v prosinci téhož roku společně s ním i **Robert Hall** článek *A Proposal to Simplify Our Tax System*.

Je zřejmé, že prvními dvěma pilíři se současné daňové systémy rozhodně nevyznačují, neboť zisk akciových společností je podruhé zdaňován jako dividenda, naopak tzv. *fringe benefits*⁵ nejsou zdaňovány vůbec. O složitosti daňových příznání ani nemluvě.

Koncepce rovné daně z příjmů Halla a Rabushky představuje plně integrovaný systém, přestože jsou příjmy rozděleny na příjmy fyzických osob (rovná daň osobní, v podstatě daň ze mzdy a penzí) a příjmy právnických osob (rovná daň z podnikání, daň z ostatních příjmů). Nicméně daňová sazba je pro obě daně totožná, tzn. že se nezvyšuje s rostoucím příjmem jako v systému progresivního zdanění.

1.1 Rovná daň osobní

Mimo nezdanitelné minimum v pevné výši, jehož existenci ospravedlňují životně nezbytné potřeby, společensky nutný minimální základ a obecně nutnost přerозdělování mezi bohatými a chudými, obsahuje **rovná daň osobní** (dále **RDO**) ještě základní sociální odčitatelnou položku na vyživovanou osobu – dítě, manželku (představme si to tak, že první úleva je určena pro osoby v domácnosti výdělečně činné, druhá pro výdělečně nečinné)⁶. Ostatní daňové úlevy typu výdajů na dobročinnost, hypoték nebo úrokových plateb a daňové zápočty (slevy) jsou nepřipustné. Naproti tomu se nedaní výnosy z prodeje osobního majetku ani kapitálové příjmy (úroky z vkladů či dluhopisů, dividendy, kapitálové zisky atd.). Tím je jednak rovná daň neutrální i z časového hlediska, neboť neznevýhodňuje budoucí spotřebu před současnou a jednak je odstraněno duplicitní zdanění – kapitálové příjmy totiž představují příjem již zdaněný (kapitálové zhodnocení neboli zisk představuje kapitalizaci také již zdaněného příjmu).

Obrázek 1: Daňové příznání k rovné dani osobní podle Halla a Rabushky

Form 1 Individual Wage Tax		1998	
Your first name and initial (if joint return, also give spouse's name and initial)		Last name	
Present home address (number and street including apartment number or rural route)		Your social security number	
City, town, or post office, state, and ZIP code		Spouse's social security number	
		Your occupation™	
		Spouse's occupation™	
1	Wages and salary.....	1	
2	Pension and retirement benefits.....	2	
3	Total compensation (line 1 plus line 2).....	3	
4	Personal allowance		
	(a) <input type="checkbox"/> \$16,500 for married filing jointly.....	4(a)	
	(b) <input type="checkbox"/> \$9,500 for single.....	4(b)	
	(c) <input type="checkbox"/> \$14,000 for single head of household.....	4(c)	
5	Number of dependents, not including spouse.....	5	
6	Personal allowances for dependents (line 5 multiplied by \$4,500).....	6	
7	Total personal allowances (line 4 plus line 6).....	7	
8	Taxable compensation (line 3 less line 7, if positive; otherwise zero).....	8	
9	Tax (19% of line 8).....	9	
10	Tax withheld by employer.....	10	
11	Tax due (line 9 less line 10, if positive).....	11	
12	Refund due (line 10 less line 9, if positive).....	12	

Zdroj: [11]

Z důvodu existence výše jmenovaných odčitatelných položek je RDO mírně progresivní, nikoliv tedy zcela proporcionalní. Efektivní daňová sazba roste a konkávní průběh její závislosti na hrubé mzdě zdola konverguje k nominální, zákonem stanovené jednotné sazbě jako u zdanění klouzavé progresse, zásadní rozdíl však spočívá v mezní sazbě, která je nad rámec odčitatelných položek konstantní, rovná sazbě jednotné. Tím se redukuje demotivační účinky poplatníků k většímu

⁵ Naturální zaměstnanecké požitky či odměny nad rámec hrubé mzdy, např. firemní auto, penzijní připojištění, zaměstnanecké akcie či dárkové poukázky.

⁶ Rovná daň je tedy v podstatě systém se 2 sazbami a 2, příp. více pásmy (0 % a zákonná sazba, řekněme 19 % a pásmo příjmu od 0 do nezdanitelného minima, popř. pásmo do součtu odčitatelných položek a pásmo od nezdanitelného minima výše, popř. pásmo od součtu odčitatelných položek výše).

pracovnímu úsilí a slabé působení substitučního efektu mezi prací a volným časem podporuje individuální ekonomickou svobodu a odstraňuje část distorzí, které jinak progresse vyvolává. Rovněž dochází k eliminaci „vedlejších“ nákladů v podobě zákonného či nezákonného vyhýbání se daní⁷, které jsou úměrně rostoucí právě mezní sazbě. V neposlední řadě v systému RDO odpadá riziko tzv. plíživého zdanění, kdy jsou v podmínkách vysoké inflace a neprovádění indexace pásem daňoví poplatníci přesouváni do vyšších daňových pásem a jejich reálné disponibilní příjmy se rapidně snižují.

Naopak odstraněním progresse stát v keynesovském pojetí ztrácí jeden z instrumentů fiskální politiky v podobě automatického stabilizátoru, který (při neuplatnění indexace) zmírňuje poptávkové výkyvy v období konjunktury a naopak recese. Tedy obecněji řečeno a určitě v systému úplné proporcionální daně, kde neexistují žádné odčitatelné položky. Nicméně vrátíme-li se k poznámce 6 pod čarou na straně 2, nemusí být předchozí teze vždy pravdivá. Záleží na míře progresse systému rovné daně, tj. konkrétním stanovení jejích parametrů, a rozdělení příjmů v dané ekonomice, na tom, jak jsou koncentrovány kolem výše odčitatelných položek. Jinými slovy za určitých podmínek může být systém rovné daně dokonce vhodnějším prostředkem k vestavěné stabilizaci než klasická daň progresivní⁸.

Z mezinárodního hlediska se podle teorie rovné daně daní pouze výdělků vytvořené na území tuzemska bez ohledu na občanství fyzické osoby (např. v ČR by byl zdaněn příjem občana USA, nikoliv ale příjem občana ČR v USA).

Zavedením RDO se nepředpokládá negativní dopad na nízkopříjmové skupiny, a naopak minimální dopad na střední vrstvu a pozitivní dopad na osoby s nejvyššími příjmy.

Zmíňme ještě jistou variaci RDO, a sice koncepci **negativní daně** z příjmu (*negative income tax*), navrženou v roce 1962 nositelem NC za ekonomii Miltonem Friedmanem, kterou si lze představit jako rovnou daň působící v závislosti na výši hrubého příjmu na obě strany, a která by mohla zjednodušit a zprůhlednit distribuci sociálních podpor. Nárok na sociální transfer by ztělesňovalo daňové přiznání.

1.2 Rovná daň z podnikání

Rovná daň z podnikání (dále **RDP**) je komplexní daň pro všechny druhy příjmů mimo mzdy a penze. Předmětem této daně jsou tedy všechny výnosy z podnikání od zisku korporací přes různé honoráře, výdělků OSVČ⁹, příjmy z pronájmu bytových i nebytových prostor až k tzv. *fringe benefits*. Jak vidíme, patří sem i příjmy, které jsou běžně vykazovány v daňovém přiznání fyzických osob. Sazba je samozřejmě v rámci zachování principu horizontální spravedlnosti stejná a nízká jako u RDO. Proč vysoce zdaňovat příjmy z činnosti, která je pro rozvoj a fungování tržního hospodářství klíčová a už tak znamená přebírání nejrůznějších rizik?

Základ RDP se stanovuje jako rozdíl mezi hrubými tržbami podniku z prodeje jeho produktů či majetku a náklady, které jsou vynaloženy na výrobu či nákup těchto produktů, včetně mezd a hmotného investičního majetku (základní odčitatelné položky uplatňují OSVČ pouze u RDO, zde se místo nich uplatňují pouze výdaje nutné na dosažení, zajištění a udržení příjmů). Zahnutí celé investice do nákladů již v roce pořízení je klíčovým prvkem RDP¹⁰, který odstraňuje

⁷ Legální obcházení daňových povinností využívá složitostí a nedokonalostí v daňové legislativě a označuje se jako daňová optimalizace, ilegální přímo porušuje zákon a mluvíme o daňových únicích.

⁸ Blíže viz [9], kapitola III.E a *Appendix 4*.

⁹ Osoby samostatně výdělečně činné a osoby vykonávající svobodné povolání

¹⁰ Nestabilita daňových odvodů do státního rozpočtu zapříčiněná 100% odepisováním v prvním roce se vzhledem k zákonu velkých čísel nepředpokládá. Vzhledem k velkému počtu firem jsou investice v jednotlivých letech rovnoměrně rozloženy. Problém by pravděpodobně nastal v prvním roce zavedení rovné daně, poněvadž by si

komplikovaný systém odpisů. Roste tak návratnost kapitálu a v inflačním prostředí se v důsledku znehodnocování reálné výše odpisů v čase skrytě nezvyšuje daňové břemeno firem. Mimo to nemůže dojít k situaci, kdy firma účetně vykazuje zisk a vzniká jí tudíž daňová povinnost, přitom ve skutečnosti je právě pořízením investice ve ztrátě. Ztrátu RDP řeší započítáváním formálně určené záporné daně do dalších let, přičemž umořování ztráty doprovází diskontace nevyužité slevy s cílem vyloučit časové i reálné znehodnocení daňově uznatelné ztráty.

Obrázek 2: Daňové přiznání k rovné dani z podnikání podle Halla a Rabushky

Form 2 Business Tax		1998
Business name		Employer identification number
Street address		County
City, state, and ZIP code		Principal product
1 Gross revenue from sales.....	1	
2 Allowable costs		
(a) Purchases of goods, services, and materials.....	2(a)	
(b) Wages, salaries, and pensions.....	2(b)	
(c) Purchases of capital equipment, structures, and land.....	2(c)	
3 Total allowable costs (sum of lines 2(a), 2(b), 2(c)).....	3	
4 Taxable income (line 1 less line 3).....	4	
5 Tax (19% of line 4).....	5	
6 Carry-forward from 1997.....	6	
7 Interest on carry-forward (6% of line 6).....	7	
8 Carry-forward into 1998 (line 6 plus line 7).....	8	
9 Tax due (line 5 less line 8, if positive).....	9	
10 Carry-forward to 1999 (line 8 less line 5, if positive).....	10	

Zdroj: [11]

RDP zamezuje diskriminaci financování z vlastních zdrojů oproti financování dluhovému, což může výrazně přispět k rozvoji akciových trhů. Jak již bylo řečeno, vylučuje dvojí zdanění dividend, neboť zisk z podnikání je zdaňován pouze jednou bez ohledu na to, zda je rozdělen mezi vlastníky či nikoliv, a zároveň neumožňuje odečítat od základu daně úroky z přijatých úvěrů. Veškeré úroky i dividendy jsou vypláceny z opět již zdaněného příjmu, jak již bylo uvedeno u RDO.

Úrokové platby, přijaté i vyplacené, se tedy podle Halla a Rabushky nacházejí mimo systém integrované rovné daně, jejich toky probíhají na bázi po zdanění, což by mohlo vést k poklesu hladiny úrokových sazeb, aniž by se snížil sklon k úsporám. A co znamenají ceteris paribus nízké úrokové sazby pro ekonomiku a její růst, je všeobecně známé.

Zdanění nadnárodních společností je v praxi velmi chaotické a problematické, a proto Hall s Rabushkou přicházejí v prostředí rovné daně s jednoduchým řešením– zdaňují se pouze domácí ekonomické aktivity a export, naopak do nákladů se zahrnují domácí i importované vstupy. Důležité je hledisko fyzické přítomnosti v tuzemsku.

1.3 Ostatní daně

Hall a Rabushka dále ve své práci okrajově zmiňují všeobecnou spotřební daň ve formě daně výdajové (*příjmy – úspory + půjčky*), DPH anebo prodejní daně a příjmové daně spotřebního typu (na bázi HDP se odečítají veškeré soukromé investice).

Pojďme ale mimo jejich vizi a přizpůsobme se situaci v EU, kde existují ještě další dva významné komponenty, které by mohly být do systému rovné daně úspěšně začleněny. Jak již bylo

všechny podniky odepsaly i investice z let minulých. To ale lze odstranit přechodným obdobím a postupným rušením odpisových tříd.

na začátku uvedeno, jedná se o **pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění** (*payroll tax*) a **DPH**.

První z nich řeší rovná daň dvěma způsoby, které by měly být nad rámec odčitatelných položek ekonomicky rovnocenné (v případě opačném je výhodnější první varianta, protože část navýšeného základu zůstává nezdaněna):

- a) pojistné rozšíří základ daně na tzv. superhrubou mzdu (známe z nedávno schválené reformy u nás), čímž se daní celkové pracovní náklady. Tím mají zaměstnanci i OSVČ stejné podmínky.
- b) pojistné má postavení naturálního požitku poskytovaného zaměstnavatelem¹¹ a je tudíž zdaněno přes RDP.

DPH představuje systém s jednou sazbou, do které splynou základní i snížená či snížené daňové sazby. Relativní ceny zůstávají nezměněné, nedochází tak k jejich deformaci a žádné zboží či služby nejsou zvýhodňovány před ostatními (i diskriminace některých skupin poplatníků je vyloučena). Nulový substituční efekt odstraňuje potenciální distorze a činí rovnou DPH efektivnějším a navíc i jednodušším mechanismem, který by se částečně přiblížil i Ramseyho návrhu¹².

Na druhou stranu má DPH s rovnou sazbou regresivní dopad na daňové poplatníky¹³, poněvadž s růstem důchodu klesá sklon ke spotřebě, a to mohou negativně vnímat chudší vrstvy. Podle principu platební schopnosti se zdá být proto spravedlivější zdanění spotřeby s diferencovanými sazbami.

U rovné DPH se podle teorie uplatňuje princip země původu, nikoliv tedy země určení jako v EU, což by mohlo při jejím zavedení odporovat zásadám harmonizace nepřímých daní v rámci evropské integrace. To znamená, že rovné dani podléhá místo importu export. Cena vstupů zahrnuje i cenu práce vlastních zaměstnanců, tj. vyplacenou mzdu, a plátcí jsou všechny podnikatelské subjekty včetně peněžních institucí. Případný záporný rozdíl mezi cenou výstupů a vstupů se převádí formou zápočtu na daňovou povinnost v dalších zdaňovacích obdobích, přičemž se jako u RDP využívá diskontování.

1.4 Shrnutí teoretických poznatků

Pokud shrneme cíle, dopady na daňové poplatníky a doplníme pár nedostatků komplexního systému rovné daně, tj. včetně výše uvedených dvou prvků (*payroll tax* a DPH), můžeme říci, že působí skutečně přibližně proporcionálně – RDO má vzhledem k nezdanitelnému minimu mírně progresivní charakter, RDP a *payroll tax* (bez existence horní meze) dopadá proporcionálně a rovná DPH se vyznačuje mírně regresivně – což značí, že rovná daň nemá diskriminační charakter a jako celek zachází s každým subjektem naprosto identicky.

Cílem zavedení rovné daně má být zjednodušení včetně zefektivnění a zprůhlednění celého daňového systému tak, aby nedošlo k výraznějšímu propadu v příjmech státního rozpočtu. Praktickým důsledkem by měla mimo jiné být minimalizace celkových nákladů, tj. nákladů na daňovou správu, administrativních a časových nákladů pro daňové plátce a minimalizací státních

¹¹ Tzv. *fringe benefits*, jak je uvedeno v předchozím textu.

¹² Ramseyho daně jsou souborem daní, jež navrhnul cambridgeský ekonom Frank Ramsey. Podle něj by měly nejvyšším sazbám podléhat komodity s nízkými elasticitami poptávky (příp. nabídky), tj. v podstatě zboží nezbytně nutné, s cílem minimalizovat náklady mrtvé váhy. Tato konstrukce je ale spíše teoretická, z hlediska kritéria spravedlnosti nepřijatelná a tudíž i politicky neprůchodná (u daní důchodových by nežádoucím substitučním efektem mohlo zabránit zdanění komodit komplementárních k volnému času).

¹³ Empirické výzkumy ukazují, že daň se základní sazbou dopadá přibližně proporcionálně, daň s nízkou sazbou mírně regresivně.

zásahů do preferencí spotřebitelů a firem i nadměrného daňového břemene. S tím souvisí i větší spravedlnost v podmínkách rovné daně¹⁴. Dále se očekává podle efektu Lafferovy křivky eliminace nebo alespoň částečná redukce daňových úniků a rovněž zamezení dvojího zdanění. S tím souvisí i možná repatriace kapitálu, kdy se do tuzemské ekonomiky vrací zpět peníze, původně investované rezidenty v zemích s nízkými daněmi.

Spor o efektivnost a spravedlivost rovné daně je současně na jedné straně sporem mezi obhájci dnešního, progresivního zdanění (socialisté, sociální demokraté, křesťanští sociálové) a rovného zdanění (liberálové, konzervativci), na druhé straně sporem mezi příznivci různých koncepcí rovné daně a odlišného nastavení jejich jednotlivých parametrů.

Nevýhodou rovné daně je její samotné zavedení. Obavu z radikální změny lze odstranit intenzivním dialogem mezi jejími obhájci a ostatními obyvateli včetně úplných odpůrců¹⁵ a rovněž vysokou informovaností mezi veřejností a tím získáním širšího společenského konsensu. Aby nedošlo k fiskálnímu či z důvodu předpokládaného poklesu úrokových sazeb i monetárnímu výpadku, je nutné ke stabilizaci veřejného i soukromého sektoru použít pozvolné kroky a zavádět přechodná opatření, která by pozitivně formovala budoucí očekávání. Některé prameny¹⁶ uvádějí jako výtku také tzv. zefektivnění výběru daně, které paradoxně vede k rozpínání veřejného sektoru, tj. k růstu daňového břemene a státních výdajů. Pokud se totiž sníží ztráta mrtvé váhy, daňoví poplatníci ztrácejí motivaci postavit se vyššímu daňovému zatížení neboli klesá jejich motivace vyhýbat se rentě a naopak se zvyšuje motivace rentu dobývat, tj. využít politické moci k vlastnímu obohacení na úkor druhých.

Mimo již uvedenou možnou, nikoliv jistou ztrátu automatického stabilizátoru zavedení rovné daně odstraní také další nástroje pro podporu určitých odvětví, které lze ale nahradit jinými, např. environmentálními daněmi. Ty spolu s daněmi majetkovými, akcizami a případně dalšími objemově menšími daněmi koexistují vedle komplexní rovné daně a zkompletovávají celou daňovou soustavu.

¹⁴ Složitá otázka spravedlnosti daní patří spíše do roviny filozofické, zvláště z hlediska přerozdělování. Proto se spokojme s tím, že nejspravedlivější je samozřejmě neexistující daň, neboť soukromý subjekt tak může naplno demonstrovat své preference a priority, které mu přinášejí zisk a užitek. Proto by měla obecně platit nepřímá úměra mezi náklady na daňový systém a daňovou spravedlností.

¹⁵ Sem budou zajisté patřit lobbyistické a zájmové skupiny, které mají z nejrůznějších důvodů zájem zachovat stávající daňový řád, např. tvůrci daňové legislativy, daňoví poradci, poživatelé daňových výhod atd. Tento fenomén objasňuje problematika tzv. dobývání a vyhýbání se rentě (*rent seeking, rent avoidance*) – viz např. [5], kapitola 5.

¹⁶ Viz [5], kapitola 4.4, pro detailnější pohled lze doporučit např. Mises, *L.von: Byrokracie, Liberální institut, 2002* nebo Becker, Gary S., Mulligan Casey B.: *Deadweight costs and the size of government, Journal of law and economics, October 2003* anebo obecně amerického ekonoma (nikoliv prezidenta) Jamese Buchanana a jeho teorii veřejné volby.

2 Historie a současnost rovné daně

2.1 Velmi stručně z dějin rovné daně

Už ve starověkém Řecku a Římě představovala jednotnou daň (desátek) jediná daňová sazba pokládaná za spravedlivou, ekonomicky stimulující a snadno vybíratelnou. Díky ní např. na fiskální správu celého římského impéria stačilo několik tisíc daňových výběrčích. Ze snadno vybraných nízkých daní si Řím mohl udržovat několikamilionové legie i civilní infrastrukturu, která mu stačila na tehdy nejdokonalejší komunikace, obecní služby, zavlažování, kanalizace i efektivní státní úřednictvo. Vysoké stupňované zdaňování bylo považováno za chamtivost vládnoucích, rostoucí byrokratizaci a regulaci činnosti občanů. Znamenala nenávisť k úspěchu a potřebu úspěch trestat a neúspěch odměňovat. Popírala motivaci jako hlavní hnací sílu pro ekonomickou činnost jednotlivců.

Důsledkem francouzské buržoazní revoluce mimo jiné bylo, že aristokraté a duchovenstvo začali platit daně, od kterých byli dříve osvobozeni anebo předtím platili méně než ostatní poplatníci. Během 19. století se pak ve většině evropských zemí ustálil daňový systém, ve kterém všichni platili relativně stejné daně. Teprve po 1. světové válce se začalo prosazovat progresivní zdanění v důsledku růstu vládních výdajů v oblasti sociálního zabezpečení a z důvodu úhrad válečných výdajů. Věřilo se, že relativně vyšší zdanění vyšších příjmů je správnější, neboť nesnižuje sociální status plátce daně. Teprve později někteří ekonomové (Laffer) poukázali na fakt, že vysoké daně jsou neúčinné, protože se k jejich platbě hlásí méně lidí, a tím se snižuje celkový daňový výnos. Naopak zastánci vysokého zdanění vždy tvrdili, že například Švédsko, i přes skutečně vysokou sazbu daně, si vede ekonomicky dlouhodobě velmi dobře.

2.2 Nedávná minulost a současnost rovné daně

Zásluhou především zemí bývalého SSSR, resp. celého východního bloku, kde se systém rovné daně podařil poměrně úspěšně aplikovat, a to i přes námitky významných mezinárodních institucí, zažívá systém rovné daně poměrně úspěšný návrat, neboť eliminuje obrovské státní i podnikatelské výdaje na výpočty, odpočty a vrácení daní. Alespoň to tak na první pohled vypadá. Navíc jednou z nejliberálnějších a nejúspěšnějších ekonomik světa je Hongkong, kde od roku 1947 běží zvláštní daňový režim s volným výběrem (*dual tax*), ve kterém vedle sebe existuje progresivní zdanění (2-20 %) a rovná daň (16 %). Právě z Hongkongu si vzali příklad Robert Hall a Alvin Rabushka.

Rovná daň funguje od 40. let také na Normanských ostrovech (Jersey má 20% daň od roku 1940, Guernsey od roku 1960, kde nedávno zavedli strop pro RDO, tzn., že od určité výše hrubého příjmu jsou mezní sazby nulové, a podobně jako na ostrově Man zrušili daň ze zisku obchodních společností).

V Rusku se po zavedení plošné daně v roce 2001 (13 %) daňové příjmy státu očištěné o inflaci během následujících 4 let více než zdvojnásobily, otázkou ale je, do jaké míry díky rovné dani a do jaké míry ostatními faktory (podrobněji o Rusku viz dále). Plošná rovná daň (má se na mysli RDO) běží od roku 2001 také v kanadské provincii Alberta (10 %) a dále od roku 2003 v Srbsku (14 %), od roku 2004 na Ukrajině (13 %) a v tuhými boji zmítaném Iráku (15 %), kde se také stala modelem ruská reforma, od roku 2005 v Gruzii (12 %, proporcionální daň - neexistuje institut nezdanitelného minima) a Kyrgyzstánu (10 %), 2007 v Mongolsku, Kazachstánu (oba 10 %), Makedonii (12 %, od roku 2008 10 %) a od července 2007 také v v Černé Hoře (15 %, zde se plánuje na rok 2010 snížení na 9 %, což bude nejnižší daňová sazba minimálně v Evropě). Od letošního roku (2008) je v Albánii (10 %). Prameny se zmiňují také o ostrově Mauritius jako jediného zástupce černého kontinentu, kde by rovná daň ve výši 15 % měla být zavedena od července 2009.

Zatím zde dochází pouze k redukci počtu daňových pásem, navíc typizace příjmů zatím zůstává zachována.

Výraznou proměnou prošel v posledních letech na daňovém poli Island, který mimo jiné dramaticky snížil daň ze zisku korporací z neuvěřitelných 50 % na konci 80.let přes 33 % v polovině let 90. minulého století na současných 18 % (2002), výsledkem čehož bylo opět několikanásobné zvýšení příjmů do státní kasy. RDO zavedl od letošního roku ve výši 22,75 %, ale navíc se zdaňují kapitálové příjmy ve výši 10 %.

O rovné dani uvažují v různých podobách i další země, např. USA na federální úrovni¹⁷ již od roku 1992, Mexiko, Chorvatsko nebo Kuvajt, naopak v roce 1990 byl návrh odmítnut na Novém Zélandě.

Vrátíme-li se k federální úrovni USA, došlo zde v 80.letech, za vlády Ronalda Reagana, i pod vlivem Halla a Rabushky, ke snížení a zjednodušení daní, kdy byla u fyzických osob zavedena pouze 2 pásma s 15 a 28 %. Nicméně na počátku 90.let došlo k opětovnému zvýšení daní s cílem snížit federální deficit. Programy OBRA 90 a OBRA 93 (OBRA = Omnibus Budget Reconciliation Act) jsou považovány za největší politický zločin v moderních dějinách USA. Hall a Rabushka se pokoušejí vyčíslit náklady související s daněmi důchodového typu a srovnávají je s celkovými daňovými příjmy z nich v USA ve fiskálním roce 1993 (1.10.1992 – 30.9.1993) – viz Box 1.

Box 1: Hall-Rabushka – náklady na daňový systém

shrnutí:	
vyplnění daňového přiznání:	přes 100 mld. USD
daňoví poradci:	přes 35 mld. USD
daňové úniky:	přes 100 mld. USD
distorze v investování:	přes 100 mld. USD
činnost lobbyistů:	přes 50 mld. USD
celkové náklady:	přes 385 mld. USD
celkové příjmy:	cca 625 mld. USD

Zdroj: [11]

Ze zemí **Evropské unie** zavedly rovnou daň všechny tři pobaltské země, a to velmi záhy po vyhlášení samostatnosti: v roce 1994 **Estonsko** a o rok později **Lotyšsko** a **Litva** a všechny tři se také mohou pyšnit velmi slušnou fiskální disciplínou (viz tabulka 1 a 2). V roce 2004 byla spuštěna na **Slovensku** a roce následujícím v **Rumunsku**. Estonsko, Slovensko a Rumunsko má stejnou sazbu pro daň z příjmu fyzických i právnických osob (FO i PO)

V **Německu** se v roce 2005 navrhovaná 25% rovná daň nesešla s pochopením veřejnosti, stejně jako v **Nizozemí**, kde neprošel návrh na zavedení 40% rovné daně, přičemž důchodci by podléhali sazbě nižší. V **Polsku** též neprošla rovná daň ve výši 22 %.

S rovnou daní koketuje s výjimkou vládnoucích Labouristů také **Velká Británie** a **Maďarsko**, ve výši 25 % se plánuje v **Řecku** a 10 % v **Bulharsku**, kde je jednotná sazba DPH 18 %.

¹⁷ Státy Colorado, Illinois, Indiana, Massachusetts, Michigan a Pennsylvania systém rovné daně z příjmů FO v sazbách 3-5,3 % zavedený mají, v posledně jmenovaném státě dokonce čistou formu, navíc v roce 2006 spustily státy Rhode Island a Utah rovnou daň ve výši 5,5, resp. 5,35 % jako alternativu vedle zdanění klasického.

Samozřejmě nesmíme opomenout **Českou republiku**, kde soupeřila Tlustého koncepce *true flat tax*¹⁸ a Kalouskovo politicky kompromisní řešení v podobě „redukované rovné daně“ z příjmu FO a PO, zůstávají dvě sazby DPH. Do praxe byla od 1.1.2008 uvedena ta druhá.¹⁹

Tabulka 1: Saldo vládního sektoru jako podíl HDP (metodika EDP)

Země \ Rok	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Estonsko	-0,4	2,2	-0,7	-3,5	-0,2	-0,1	0,4	1,8	1,6	1,8	3,4	2,8
Litva	-3,3	-11,9	-3,1	-2,8	-3,2	-3,6	-1,9	-1,3	-1,5	-0,5	-0,5	-1,2
Lotyšsko	-0,5	1,4	0,0	-3,9	-2,8	-2,1	-2,3	-1,6	-1,0	-0,4	-0,2	0,0
Rumunsko	-3,7	-4,5	-3,2	-4,5	-4,4	-3,5	-2,0	-1,5	-1,2	-1,2	-2,2	-2,5
Slovensko	-9,9	-6,3	-5,3	-7,1	-12,2	-6,5	-8,2	-2,7	-2,4	-2,8	-3,6	-2,2
ČR	-3,3	-3,8	-5,0	-3,7	-3,7	-5,7	-6,8	-6,6	-3,0	-3,6	-2,7	-1,6
EU 15	-4,2	-2,6	-1,8	-0,8	0,8	-1,2	-2,3	-3,0	-2,8	-2,4	-1,3	-0,8
EU 27	.	-2,6	-1,9	-1,0	0,6	-1,4	-2,5	-3,1	-2,8	-2,5	-1,4	-0,9

Zdroj: Eurostat

Tabulka 2: Dluh vládního sektoru jako podíl HDP

Země \ Rok	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Estonsko	7,4	6,2	5,5	6,0	5,2	4,8	5,6	5,5	5,1	4,5	4,2	3,4
Litva	14,3	15,6	16,6	22,8	23,7	23,1	22,4	21,2	19,4	18,6	18,2	17,3
Lotyšsko	13,9	11,1	9,6	12,5	12,3	14,0	13,5	14,6	14,9	12,4	10,7	9,7
Rumunsko	14,1	16,5	18,8	22,1	24,7	26,0	25,0	21,5	18,8	15,8	12,4	13,0
Slovensko	31,2	33,8	34,5	47,9	50,4	49,0	43,4	42,4	41,4	34,2	30,4	29,4
ČR	12,5	13,1	15,0	16,4	18,5	25,1	28,5	30,1	30,4	29,7	29,4	28,7
EU 15	71,7	69,9	68,1	67,2	63,2	62,2	61,6	63,0	63,2	64,1	62,8	60,4
EU 27	.	.	.	.	.	61,0	60,3	61,8	62,1	62,6	61,3	58,7

Zdroj: Eurostat

Ne zcela vyplněná tabulka na straně 11 obsahuje stručně výčet zemí (červeně EU) či regionů, pro které je charakterický některý ze znaků rovné daně.

Pro lepší představu čtenáře je důležité uvést fakt, že rovná daň v čisté podobě nebyla dosud nikde zavedena, daňové systémy se v uvedených zemích (či regionech) pouze některými aspekty více či méně této myšlenky přibližují. Důvod je nabíledni. Daně jsou záležitostí veřejnou a politickou a ekonomická teorie i doporučení budou vždy ustupovat do pozadí ve prospěch politického procesu a národních tradic, navíc v zemích EU musí být daně nastaveny v souladu s právem ES. Praxe nicméně až na pár výjimek zatím dokazuje funkčnost i jednotlivých komponent rovné daně, i když někde jsou opomíjeny právě ty části, kterými se rovná daň pyšní a pozitivně ekonomické subjekty stimuluje.

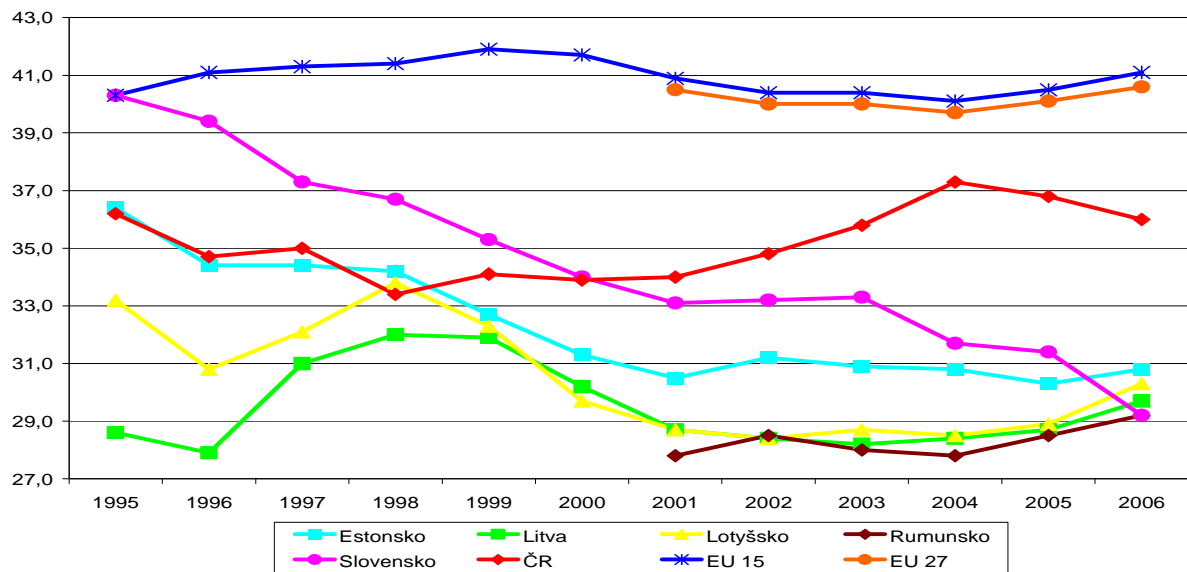
Zaměříme se nyní podrobněji na státy EU s rovnou daní a Ruska, přesněji řečeno na některé její charakteristické prvky. Tyto země jsou typické nadměrným růstem reálného HDP po roce 2000, vysokým podílem nepřímých daní, což může svědčit o zděděné špatné platební morálce z dob minulých, zvyšováním akcí a spíše vyšším podílem pojistného v daňové struktuře. Naopak mají nízký podíl obou daní důchodových na HDP a extrémně nízké zdanění kapitálu. Jejich celková

¹⁸ Skutečně rovná daň (*true flat tax*) přesahuje rámec Hall-Rabushkovy představy o rovné dani a v podstatě znamená jednotnou sazbu pro RDO, RDP i DPH najednou.

¹⁹ Podrobnější informace o daňovém systému ČR viz např. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Prezentace_DanovaRVF2007.ppt.

daňová kvóta neustále spíše klesá a je hluboko pod průměrem staré i stávající EU (viz následující graf, pro srovnání uvedena i ČR):

Obrázek 3: Daňová kvóta (vč. imputovaného sociálního pojištění), v % HDP



Zdroj: Eurostat (pozn.: dostupná data pro Rumunsko a EU 27 jsou až od roku 2001)

Tabulka 3: Seznam zemí, majících něco společného s myšlenkou rovné daně

Země	Rok zavedení	Sazba (%)			Stručný popis
		PIT	CIT	DPH	
zavedena v:					
Hongkong	1947	16			alternativní (volba mezi progresivní daní se 4 pásmy 2-20 % nebo sazbou standardní)
Bolívie	1986	13			od základu daně se odečítají spotřební výdaje
Estonsko	1994	24	0 a 24	18	
Litva	1995	33	15	18	
Lotyšsko	1995	25	15	18	
Rusko	2001	13	24	18	
Srbsko (mimo Kosovo)	2003	14	10	18	
Irák	2004	15			
Slovensko	2004	19	19	19	
Ukrajina	2004	13	25	20	
Gruzie	2005	12	20	18	neexistuje nezdanitelné minimum
Kyrgyzstán	2005	10			
Rumunsko	2005	16	16	19	
Island	2007	22,75			
Kazachstán	2007	10			
Makedonie	2007	10			
Mongolsko	2007	10			
Černá Hora	7/2007	15	9	17	2010 - sazba PIT se sníží také na 9 %
Česká republika	2008	15	22	19	
Albánie	2008	10			
Jersey (UK)	1940	20			
Guernsey (UK)	1960	20			nově zaveden strop pro RDO a zrušena CIT
Alberta (CAN)	2001	10			
některé regiony Bosny a Hercegoviny		10			
státy USA:					
Colorado		4,63			
Illinois		3,0			
Indiana		3,4			
Massachusetts		5,3			
Michigan		3,07			
Pennsylvania		3,07			
Rhode Island	2006	5,5			alternativní
Utah	2006	5,35			alternativní
federální úroveň ???		28			vyšší z AMT nebo klasické DP
zavedení se plánuje nebo uvažuje v:					
Bulharsko		10		18	
Maďarsko					
Řecko		25			
Spojené Království					
Chorvatsko					
Kuvajt					
Lichtenštejnsko					
Mauritius	7/2009				zatím pouze redukce počtu pásem, druhy příjmů zatím zachovány
Mexiko					
zavedení se nepovedlo prosadit:					
Německo	2005	25			
Nizozemí		40			
Polsko		22			
Slovinsko					
Nový Zéland	1990				

Pozn. 1: PIT ... personal income tax, CIT ... corporate income tax

Pozn. 2: mimo to Andorra a Monako s absencí daně z příjmu se vyznačují jednotnou sazbou v rámci povinného pojištění

Pozn. 3: USA, federální úroveň, AMT ... alternative minimum tax, DP ... daň z příjmu

Pozn. 4: červeně vyznačeny země EU

2.2.1 Estonsko – nejvyspělejší a neelektronizovanější zástupce postsovětské demokracie

Rovná daň spočívá v jednotné sazbě daně RDO a RDP (původně 26 %, od roku 2005 se z 24 % každoročně snižuje o 1 p.b., cílem je 18 % v roce 2011, tedy letos je 21 %). Naopak DPH zachovává dvě sazby – základní 18 % a sníženou 5 %. Ostatní daně jsou mimo koncepci rovné daně, i když jejich zvýšení fiskálně zneutralizovalo snížení daňového výnosu z RDO a RDP.

V rámci RDP zavedlo Estonsko v roce 2000 zvláštní zdanění firem - nerozdělené příjmy v zemi se nedaní, pouze zisk určený k výplatě dividend nebo podílů vlastníkům společnosti je předmětem rovné daně. Firmy jsou tak velmi silně motivovány k reinvestici zisku, čímž podporují další ekonomický růst. I přes tento potenciální fiskální výpadek však příjmy z RDP v nominálním vyjádření vzrostly mezi roky 2001 a 2005 více než 2,5 krát (růst daňových příjmů platí i o spotřebě a práci, neboť reálný růst estonské ekonomiky neklesnul od roku 2000 pod 7 %!), přestože má Estonsko jednu z nejnižších implicitních sazeb z kapitálu v nynější EU (viz Box 2 a Tabulka 4). Odpisy zůstaly v platnosti, nicméně drobní podnikatelé si zahrnují do výdajů celé investice.

RDO má hall-rabushkovskou povahu s výjimkou zdanění kapitálových příjmů - zdaňují se dividendy, úroky, kapitálové zisky atd. Nezdanitelné minimum se postupně od roku 2000 zvýšilo z 9 600 na současných 24 000 EEK (tj. 1 535 €) a zatím se o jeho změně neuvažuje. Existují i další odčitatelné položky nad rámec klasické rovné daně, ale jejich celková roční výše je zhora omezena a navíc může dosáhnout maximálně 50 % zdanitelného příjmu. Sociální zabezpečení včetně zdravotního pojištění zajišťuje tzv. sociální daň, kterou platí zaměstnavatelé a OSVC ve výši 33 % z hrubé mzdy zaměstnance. Naopak pojištění zaměstnanců je zanedbatelné a místo systému PAYG se platí na imaginární osobní penzijní účet. Zdanění práce od roku 1995 vytrvale klesá a dostalo se již pod úroveň EU (Tabulka 5).

V Estonsku se v roce 2005 objevily pochybnosti o spravedlnosti a životaschopnosti rovné daně, neboť se prý zvyšují rozdíly v příjmech, navíc roste míra přerozdělení v sociálních výdajích a neúměrně roste DPH. To mělo způsobit značnou nejistotu pro vývoj Estonska v dlouhodobém výhledu. Rovná daň ale zůstala zachována i po volbách (prvních elektronických na světě!) v březnu 2007. Díky její jednoduchosti a elektronizaci agend se dnes přes 4/5 daňových příznání podává elektronicky a jejich vyplnění netrvá déle než 15 minut.

2.2.2 Litva – nejušilovnější bojovník za nezávislost na bývalém SSSR

Litevský daňový systém je koncepci rovné daně poměrně hodně vzdálen, můžeme si klást otázku, proč se vlastně takto označuje. Sazby DPH jsou dokonce tři (standardní 18 %, snížené 5 a 9 %), mimo to Evropská Komise uvádí ještě 0 % pro vývoz²⁰. Osobní důchodová daň (nelze hovořit o RDO) má duální charakter, když kapitálové příjmy, honoráře, důchody, příjmy z nájmu či tvůrčí činnosti podléhají sazbě 15 %, kdežto pracovní příjem nyní sazbou 24 % (předtím 33 %, později 27 %). Minimální odčitatelná položka je stanovena výší 3 840 LTL ročně, tedy cca 1 110 € .

Ani daň ze zisku korporací nemůžeme považovat za rovnou daň. Sazba této daně je sice shodná s jednou sazbou u osobních příjmů (z 29 % v roce 2000 snížena na 24 %, v roce 2002 na nynějších 15 %), navíc nulové zdanění na reinvestovaný zisk bylo na rozdíl od Estonska zrušeno, ale některé dividendy se nezdaňují vůbec. Podmínkou je, aby osoba, která dividendy inkasuje, kontrolovala více než 10 % hlasovacích práv ve společnosti rozdělující zisk, a to nepřetržitě po dobu nejméně 1 roku. Jedinými atributy rovné daně tak zůstávají zamezení dvojího zdanění rozděleného zisku a osvobození úroků z vkladů od roku 2007, pokud se jedná o banky se sídlem v EU.

²⁰ Pozor! Mezi 0% sazbou DPH a osvobozením od daně existuje jeden podstatný rozdíl, a sice možnost a nemožnost odpočtu daně na úrovni vstupů.

Příspěvky na sociální pojištění platí jak zaměstnavatelé, tak i zaměstnanci. Zaměstnanci platí 3 % ze své hrubé mzdy, zaměstnavatel 31 %. Na roky 2006 a 2007 byla dočasně zavedena tzv. sociální daň na sociálně orientované programy a opatření, kterou odvádí PO. Základem je stejně jako pro daň ze zisku korporací zisk, sazba 4, resp. 3 % na rok 2006, resp. 2007. Tato daň zjevně odporovala zásadě jednoduchosti a efektivnosti daňového systému.

Není se tedy čemu divit, že z uvedených 5 zemí EU má Litva nejvyšší podíl zdanění práce (včetně pojistného na sociální zabezpečení) na celkovém zdanění (50,7 % v roce 2005, vrchol 54,1 % v roce 2000). Vývoj implicitních daňových sazeb v čase ukazují tabulky 4 – 6.

Box 2

Pomocí implicitních sazeb lze vyjádřit dopad daní na ekonomické aktivity dle jejich funkcí (spotřeba, práce, kapitál). Implicitní daňové sazby měří průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit. Implicitní/efektivní/průměrná daňová sazba se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům). Tedy

- implicitní daňová sazba na spotřebu se vypočítá jako poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby (tj. v zemích EU DPH a akcízů) a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu
- implicitní daňová sazba na práci představuje podíl daní a veřejnoprávního pojistného (placeného z hrubého příjmu jak zaměstnavatelem tak zaměstnancem) k celkovým nákladům práce (tj. celkový objem náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně případných daní z mezd). Doplněk k celku je tedy podíl čisté mzdy na celkových pracovních nákladech
- implicitní daňová sazba z kapitálu se vypočítá jako podíl inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů, který podléhá domácímu zdanění

Tabulka 4: Implicitní daňová sazba z kapitálu (%)

Země \ Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Estonsko	24,7	15,6	17,7	18,2	15,8	6,0	5,0	6,4	8,5	8,9	8,1
Litva	15,1	15,4	15,6	16,2	15,5	10,6	8,1	7,5	9,2	10,8	11,4
Lotyšsko	.	.	.	.	19,0	11,2	11,5	9,3	7,8	7,8	.
Slovensko	33,5	30,1	24,9	24,0	22,1	19,5	17,1	17,4	16,8	16,0	14,4
ČR	26,4	22,3	24,0	20,3	21,3	20,9	22,3	23,8	24,7	25,4	23,2
EU 27	25,7	27,5	28,6	29,1	32,0	32,4	30,7	29,7	29,1	29,9	31,4

Zdroj: Eurostat

Pozn.: Stejně jako u následujících dvou tabulek znamenají tučně viditelné údaje situaci v prostředí rovné daně, údaje za Rumunsko nejsou dostupné.

2.2.3 Lotyšsko – nejhokejevější a hospodářsky nejdynamičtější „pobaltský tygr“

Geograficky prostřední, jmenovitě poslední pobaltskou republiku charakterizuje RDO se sazbou 25 % již od jejího zavedení v roce 1995 (předtím existoval poněkud nezvykle regresivní systém). Od roku 2008 se aplikuje sazba výrazně nižší – 15 %. Nezdánitelné minimum a odčitatelná částka na dítě jsou i přes několikerý růst nízké (od roku 2007 600 LVL, tj. cca 860 € a 420 LVL s ekvivalentem 600 €). Dividendy se nedaní, pokud pocházejí ze zisku vytvořeného na území Evropského hospodářského prostoru (EEA), tzn. včetně Lotyšska, jinak podléhají sazbě 10 %.

Nedání se ani rezidenty přijaté úroky a pojistné prémie z finančních institucí, které mají sídlo v zemi EEA. Nerezidenti - jednotlivci podléhají 25% srážkové dani, společnosti potom 10%.

Zákonná sazba RDP klesala každoročně v letech 2001-04 postupně o 3., resp. 4 p.b. z 25 % na současných 15 % a uvažuje se o dalším snižování. Uplatňuje se skupinové zdanění, kde ztráty mohou být kompenzovány mezi jednotlivými dceřinými společnostmi.

Základní sazbu DPH ve výši 18 % (od 1995) doprovází snížená sazba, která poněkud v rozporu s doktrínou rovné daně existuje teprve od roku 2003, nejprve ve výši 9 %, od května 2004 ve výši 5 %. Stihnul ji tedy opačný osud než u nás. Okruh zboží a služeb, které postihuje se téměř každoročně rozšiřuje.

Od roku 1995 funguje předběžný systém sociálního pojištění založený na příspěvcích podobně jako v Estonsku. Za toto období se rapidně snížily příspěvky placené zaměstnavateli – z 11,6 % HDP na téměř polovičních 6,2 % o 10 let později. Nepříliš rovně ale působí sazby v rámci veřejného pojištění- běžně 33,09 % (zaměstnavatel 24,09 a zaměstnanec 9 %), OSVČ se týká 29,95 % sazba. Pojistné se platí pouze v určitých ročních mezích hrubé mzdy, v současnosti od 1 800 LVL (cca 2 570 €) do 23 800 LVL (asi 34 000 €).

Zajímavostí mimo rámec rovné daně je skutečnost, že místní rozpočty nemají žádnou fiskální autonomii a tudíž jsou veškeré daně vybírány centrálně!

Lotyšsko zaznamenává jednu z nejnižších implicitních sazeb z kapitálu v EU, téměř čtyřikrát menší než je průměr současné EU (Tabulka 4).

Tabulka 5: Implicitní daňová sazba z práce (%)

Země \ Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Estonsko	39,2	39,1	38,5	39,8	39,5	37,8	37,3	37,8	36,5	35,2	33,1
Litva	34,5	35,0	38,4	38,3	38,7	41,2	40,3	38,1	36,9	36,0	35,9
Lotyšsko	39,2	34,6	36,1	37,2	37,0	36,7	36,5	37,8	36,6	36,7	36,2
Rumunsko	.	.	.	.	.	.	.	31,5	29,7	28,1	26,7
Slovensko	39,5	40,0	39,4	40,7	40,0	38,7	39,1	38,8	38,0	35,7	33,7
ČR	40,5	39,5	40,3	40,7	40,5	40,7	40,3	41,2	41,4	41,7	41,3
EU 27	37,0	37,4	37,5	37,5	37,3	37,1	36,8	36,6	36,7	36,3	36,5

Zdroj: Eurostat

2.2.4 Slovensko – „evropský Detroit“ s nejmasovějším přílivem zahraničních investic na obyvatele

Asi nejdůslednější, nejpropracovanější a tím nejvíc pozornosti zasluhující daňovou reformu směrem k rovné dani představuje slovenská verze s jednotnou sazbou 19 % pro zdanění příjmů FO, PO i DPH (*true flat tax*), tedy sazbou doporučenou Hallem a Rabushkou. Koordinovaně byla doprovázena sociální, důchodovou a zdravotnickou reformou. Z důvodu eliminace daňových duplicít byly kromě toho zrušeny některé fiskálně málo významné majetkové daně a také daň z dividend. I kapitálové příjmy se zdaňují pouze na úrovni zisku společnosti.

RDO zdaňuje agregátní příjem, peněžní i naturální. Co se týká kapitálových zisků, existují tři výjimky u prodeje movitého a nemovitého majetku, jejichž nezdanitelnost je podmíněna stanovenou dobou trvání vlastnického práva, a jedna u prodeje cenných papírů. Zde se roční zisk nedání do výše 5násobku životního minima. Institut nově zavedeného nezdanitelného minima od roku 2007 zvýrazňuje progresivní charakter – jeho plná částka se uplatňuje do stanovené minimální výše ročního příjmu, nad ní se používá nižší nezdanitelné minimum a od určité vyšší úrovně celkových ročních příjmů nelze nezdanitelné minimum použít vůbec. Částky jsou dány různými násobky

životního minima.²¹ Dalšími odčitatelnými položkami jsou částky na vyživovanou osobu a příspěvky na penzijní a životní pojištění.

RDP odstranila veškeré výjimky a úlevy typu daňových prázdnin či zvláštních sazeb daně. Odpisy zůstaly zachovány, ztátu lze započíst v pěti následujících obdobích, a to i v případě zániku bez likvidace. V soustavě podvojného účetnictví účtují všichni plátcí DPH. Možnost využít paušálních výdajů nahradila zrušenou paušální daň. Na rozdíl od Lotyšska neexistuje možnost skupinového zdanění.

Podobně jako v Estonsku i zde pronikla na veřejnost jistá nespokojenost s rovnou daní a od roku 2007 zavedení snížené 10% sazby DPH na zdravotní potřeby, přičemž se uvažuje o dalším zboží a službách, může spolu s novým pojetím nezdanitelného minima znamenat opuštění ideje rovného zdanění.

Zbýlé tři reformy přinesly zavedení důchodového (4 % z hrubé mzdy zaměstnanci, 14 % zaměstnavatelé), zdravotního (4 a 10 %), invalidního (shodně 3 %), nemocenského (oba 1,4 %) a nezaměstnaneckého (shodně 1 %) pojištění včetně jejich stropů. Zaměstnavatelé platí navíc absolutní částkou neomezené nehodové pojištění (0,8 %) a dále odvádí celkem 5 % do speciálních fondů. Přesto v období 1995-2005 klesal podíl tohoto sektoru na HDP, z 14,1 % na 10,8 %, a to v důsledku znatelného snížení příspěvků na straně zaměstnavatelů, u zaměstnanců naopak mírně stouply. V roce 2005 bylo spuštěno soukromé penzijní pojištění, do kterého plyne 9 % sociálních příspěvků.

Podle studie OECD²², která analyzuje slovenskou daňovou reformu, unifikace sazeb DPH zvýšila daňové břemeno všem obyvatelům a daň dopadala degresivně před i po jejím zavedení. Celková reforma ale stimuluje ke vstupu na pracovní trh, přestože jsou pracovní náklady stále vysoké. Nejvíce negativně na reformu doplatila středněpříjmová skupina bezdětných.

Tabulka 6: Implicitní daňová sazba ze spotřeby (%)

Rok \ Země	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Estonsko	20,6	19,2	20,7	18,4	18,0	19,7	19,4	20,0	20,4	20,5	23,8
Litva	17,7	16,4	20,4	20,7	19,2	17,8	17,4	17,8	17,0	16,0	16,5
Lotyšsko	19,3	17,9	18,8	21,1	19,5	18,7	17,5	17,4	18,6	18,5	20,4
Rumunsko	.	.	.	.	.	.	14,4	16,4	18,3	16,8	18,5
Slovensko	27,1	26,0	25,4	23,1	22,2	21,8	18,8	19,9	19,4	21,5	21,9
ČR	22,1	21,2	19,4	18,6	19,7	19,4	18,9	19,3	19,6	22,0	22,1
EU 27	20,1	20,0	20,1	20,0	20,5	20,0	19,6	19,7	19,7	19,8	19,8

Zdroj: Eurostat

2.2.5 Rumunsko – nejmladší a druhý nejchudší člen EU s enormním ekonomickým potenciálem

Rumunská legislativa zavádí pojem rovné daně ve výši 16 % pro všechny FO i PO (obrázek 4 ukazuje, že jakoby mezní sazba je zde ze zemí EU nejnižší). Tzv. mikropodniky²³ si mohou vybrat. Alternativou k rovné dani je pro ně daň 2,5 % z obrátu (rok 2006 1,5 %, 2007 2 % a dále 3 % v roce 2009). Rovné dani podléhají i kapitálové příjmy, mimo stojí naopak příjmy z hazardu a nočních podniků, které podléhají minimálně 5 % dani z obrátu.

²¹ Blíže [20], §11, odst. 2

²² Blíže [10]

²³ Novelizace rumunského fiskálního zákoníku (Law regarding the changes and completions to the Law no. 571/2003, Art. 103) je definuje jako PO v rukou soukromé osoby, s 1-9 zaměstnanci, obrátem nepřevyšujícím ekvivalent 100 000 €, jejichž předmětem činnosti je z více než 50 % činnost jiná než konzultantsví a management.

RDP má sice stejnou sazbu jako RDO, ale systém je klasický, tzn. zisk je zdaněn dvakrát, na úrovni společnosti a po rozdělení. Ze 100 jednotek zisku je takto odvedeno necelých 30 ve formě daně ($100 \times 0,16 + 100(1-0,16) \times 0,16$). Od roku 2004 se mohou využívat zrychlené odpisy, v prvním roce až 50 % hodnoty, pro snížení daňového základu se nabízí i možnost využít 20 % investovaných fixních prostředků. Ztrátu lze rozložit v následujících 5 letech.

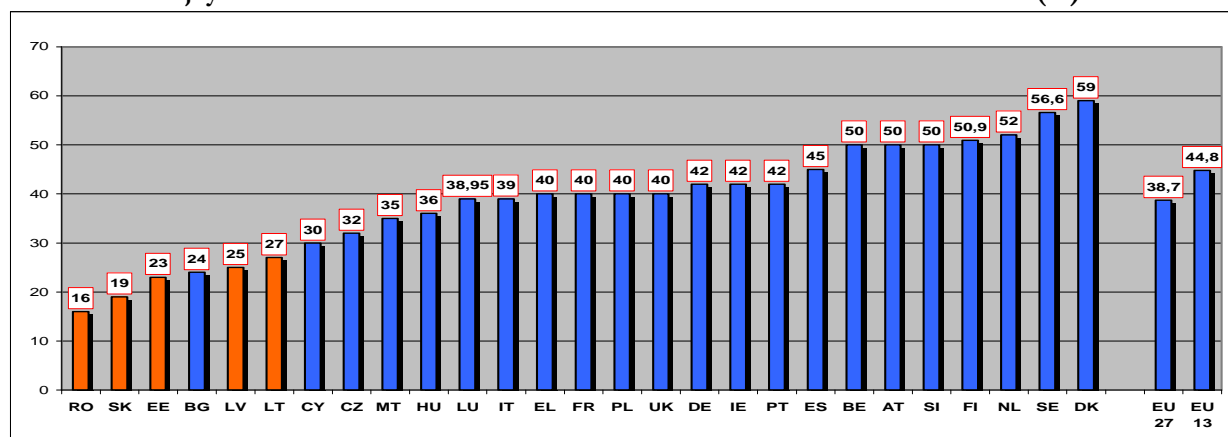
V rámci DPH je platná základní sazba ve výši 19 %, snížené sazby 9 % podléhá podobně jako v jiných zemích, o kterých tu již byla řeč, zboží a služby se sociálním či zdravotním aspektem.

V případě RDO i DPH zůstává zachován stále velký počet různých osvobození a úlev, rumunská legislativa je dosud příliš složitá a nepřehledná. Přesto tamější ministerstvo financí tvrdí, že za prvních 8 měsíců od zavedení objem daňových výnosů viditelně překonal veškerá očekávání a ke konci července 2005 byl vykázán rozpočtový přebytek 1,12 % HDP (vývoj fiskálních kritérií viz tabulky 1 a 2).

Sociální systém zahrnuje povinné příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (zaměstnavatel celkem 35,75 % hrubé mzdy, zaměstnanec 16 %) a mimo to odvádí zaměstnanec 1 % do národního fondu nezaměstnanosti, zaměstnavatel sem 3,5 % na dobrovolné bázi, povinně potom 0,75 % do fondu na léčebné náhrady a výlohy. Příspěvky jsou samozřejmě pro výpočet daní odčitatelné.

Přestože jsou údaje dostupné až od roku 2001, je Rumunsko příznačně zdaleka nejvyšším podílem zdanění spotřeby v příjmové struktuře daní, např. v roce 2005 44,3 %, o neuvěřitelných 16,2 p.b. více než průměr dnešní EU. Naopak podle Tabulky 6 má nejnižší daňové zatížení spotřeby a vůbec celkovou úroveň zdanění v celé EU (viz obrázek 3).

Obrázek 4: Nejvyšší mezní sazba osobní důchodové daně v zemích EU v roce 2006 (%)



Zdroj: Taxation trends in the EU, 2007, Eurostat

Pozn.: Oranžově jsou vyznačeny země EU, které měly v roce 2006 zavedenu rovnou daň.

2.2.6 Rusko – nejvýznamnější země se systémem rovné daně, ropný gigant

Rusko, nečlen EU, zavedlo rovnou daň v roce 2001 za účelem snížení daňového zatížení subjektů, repatriace zisku, zlepšení platební morálky daňových poplatníků a zpřehlednění v daňovém systému. Za účelem návratu kapitálu z ciziny mimo jiné vyhlásilo 1.3.2007 „daňovou amnestii“ v podobě možnosti nápravy těch osob, co nesplnily svojí daňovou povinnost v letech 2001-05, ale nebyly stíhané za daňový únik.

V oblasti příjmů fyzických osob byla již od začátku zvolena výše 13 % (30 % pro nerezidenty²⁴), dividendy se daní 9% sazbou (15% pro nerezidenty). Základna se rozšířila, např. bylo

²⁴ Rezidentem se rozumí fyzická osoba mající v dané zemi trvalý pobyt anebo pobývá na jejím území více než 183 dní nepřetržitě (Litva) či dohromady (Estonsko, Lotyšsko, Rusko) během roku. Dani podléhají ve všech detailněji

zrušeno osvobození armádních vojáků, na druhou stranu jsou podobně jako na Slovensku osvobozené příjmy z prodeje nemovitostí a finančních aktiv (držba alespoň 3 roky), dále penze, alimenty, podpora vědy, kultury a vzdělávání, úroky z vládních dluhopisů a kapitálové zisky. Existují také úlevy pro zraněné vojáky a postižené oběti jaderných katastrof. Sazbou 35 % se daní loterie a nadměrné bankovní úroky (úroková sazba větší než $\frac{3}{4}$ sazby centrální banky anebo 9 % u devizových vkladů).

Sazba korporátní daně z příjmu byla původně nastavena ve výši 35 %, o rok později (2002) klesla na nynějších 24 % (z toho 6,5 % federální, 17,5 % regionální úroveň, přičemž druhá v pořadí může být snížena až o 4 %). Osvobozeny jsou dividendy z domácích strategických investic do dceřiných společností. Ztrátu lze započítat následujících 10 let, nelze ji ale uplatnit u konsolidovaných hospodářských výsledků, tj. skupinové zdanění není povoleno. Zvláštní, zvýhodněný daňový režim má oblast Kaliningrad.

Systém DPH má 2 sazby, vyšší 18 % a nižší 10 %, kterou se daní dětské zboží a potraviny. Osvobozeny jsou např. zdravotnické produkty a služby nebo pojistné a finanční služby.

Alternativou k popsanému systému, která dále nahrazuje i daně majetkové je tzv. „zjednodušená daň“ se sazbou 6 % z obrátu anebo 15 % ze zisku. Týká se ale pouze malého a středního podnikání.

Sociální zabezpečení se změnilo z proporcionálního na regresivní (sazby v rozmezí 35,6 – 5 %) a totéž platí o jednotné sociální dani, kterou platí zaměstnavatelé (26, 10 a 2 %).

Rusko je spolu s Čínou nyní asi nedynamičtější ekonomika na světě, hodně závislá na cenovém vývoji ropy a zemního plynu (příjmy z vývozu tvoří kolem 30 % fiskálních příjmů). HDP mezi roky 2001 a 2005 vzrostl téměř na 2,5 násobek, neboť ceny ropy se během tohoto období více než zdvojnásobily. Přebytek státního rozpočtu vykázal téměř 6násobek (v reálných číslech asi 3,5 násobek), nicméně tzv. „neropné“ saldo vykázalo deficit v rozmezí 0,6 – 4,8 % HDP. V roce 2004 vzniká Ropný stabilizační fond, jehož cílem je zabránit nepříznivým dopadům cenových výkyvů ropy na rozpočet (na konci roku 2005 fond obhospodařoval asi 50 mld USD, cca 5,7 % HDP).

Také jistá studie MMF²⁵, zabývající se ruskou rovnou daní, dochází k závěru, že na enormním růstu HDP a daňových příjmů v Rusku se po zavedení 13% rovné daně podílel spíše prudký vzestup cen ropy, strukturální změny, silný růst reálných mezd, lepší vymahatelnost práva a tvrdší postihy za daňové úniky než samotné zavedení rovné daně. Žádné stimuly k práci nebyly prokázány, neboť vysokopříjmové skupiny nebyly v žádné viditelné míře ovlivněny snížením mezních daňových sazeb.

2.3 Závěr praktické části

K odhalení vlivu zavedení rovné daně na makroekonomický vývoj v uvedených státech je nutná hlubší a detailněji rozpracovaná ekonomická analýza makro a zejména mikrodat s využitím ekonometrických metod. K tomu je ale potřeba více pozorování, alespoň na kvartální, ne-li přímo měsíční bázi. A i tak bude asi obtížné jej empiricky prokázat. Přestože mezi ekonomickým růstem taženým přílivem zahraničních investic a snížením daňové zátěže může existovat a pravděpodobně existuje jistá spojitost, může HDP růst také celou řadou jiných faktorů, ať už se zavedením rovné daně souvisejí či ne (změna výběru daně, jiná reformní opatření, vstup do EU, otevření východních trhů, různé geopolitické či demografické vlivy, nastartování ekonomiky po úspěšných

popsaných zemích v rozporu s teorií rovné daně i příjmy rezidentů v zahraničí. Nerezidenty jsou ti ostatní a platí daně z příjmů vytvořených v Rusku.

²⁵ Viz [8]

transformačních krocích atd.). Navíc u Rumunska, Slovenska a koneckonců i Ruska máme k dispozici velmi krátkou časovou řadu a tedy téměř žádné údaje.

Jediné, co se dá prokazatelně zjistit, je porovnání daňové legislativy a administrativní náročnosti vůbec, tedy počet paragrafů, různých výjimek, úlev, kolonek v daňovém přiznání, počet novelizací atd. před a po zavedení rovné daně. S růstem HDP a vývojem dalších makroagregátů to však přímo nesouvisí.

Zajímavé ale může být sledování vývoje daňových příjmů v roce před zavedením a rok po zavedení rovné daně v uvedených zemích jako procento z HDP (viz Tabulka 7, červeně vyznačen růst). Vidíme, že pouze v Rusku se relativně zvýšily výnosy všech 3 skupin daní současně (jak již bylo řečeno, zejména díky enormnímu růstu cen ropy), v Lotyšsku pouze daně důchodové a naopak na Ukrajině všechny daňové výnosy poklesly.

Tabulka 7: Podíl daňových příjmů před a po zavedení rovné daně na HDP (%)

	PIT		CIT		nepřímé daně	
	rok před	rok po	rok před	rok po	rok před	rok po
Estonsko	8,5	8,1	4,8	3,5	11,1	13,3
Litva	5,0	5,4	5,3	2,5	6,2	6,3
Lotyšsko	5,4	5,6	2,0	2,4	12,6	12,5
Rumunsko	3,0	2,3	2,7	2,4	10,2	10,9
Slovensko	3,3	2,6	2,8	2,4	9,8	11,4
Rusko	2,4	2,9	5,5	5,8	8,6	9,9
Ukrajina	5,1	3,8	5,0	4,7	8,8	8,6
Gruzie	2,7	2,5	1,6	1,9	8,1	11,0
prostý Ø	4,4	4,1	3,7	3,2	9,4	10,5

Zdroj: [9]

Pozn.: Litva - nepřímé daně zahrnují pouze DPH

3 Perspektivy rovné daně

Když v roce 1994 uvedl do praxe tehdejší, velmi mladý estonský premiér Maart Laar myšlenku rovné daně, svět tomuto odvážnému a radikálnímu kroku nevěnoval žádnou zvláštní pozornost. Zbystřil až teprve po jejím zavedení v Rusku. Po poválečné a pobaltské vlně se spustila asi největší lavina a systémy rovných daní začaly růst jako houby po dešti (dnes můžeme zaregistrovat celkem asi 33 zemí nebo regionů, viz tabulka 3). Nelibě tuto skutečnost nesly některé západoevropské státy, neboť daňová konkurence je prý připravovala o investory. Zvláště Německo a Francie ústy jejich vládních představitelů zdůvodňovaly existenci nízkého zdanění v Pobaltí jen díky velkým dotacím z EU a požadovaly zákaz „fiskálního dumpingu“. Bohužel pro ně evropská daňová harmonizace vyžaduje jednomyslné odsouhlasení všemi členy EU, tedy i těmi s rovnou daní, u nichž její zavedené atributy zatím nejsou v rozporu s daňovou harmonizací stávající.

Zatím se tedy zdá, že rovná daň i přes pár drobných rozkolů přináší své ovoce a další čas ukáže, zda je oprávněným a dlouhodobě životaschopným mechanismem anebo pouze přechodným, jinak nefunkčním experimentem s cílem pouze krátkodobě zaujmout. Pokud bude i nadále doprovázena úspěšným ekonomickým vývojem, je možné, že i západní, vyspělé státy vystoupí v blízké budoucnosti ze stínu svého konzervatismu, opustí klasickou progresi a po dlouhé době se nechají inspirovat Východem. Aby pozitiva převážila nad nedostatky, je rovněž nutná kompatibilita jednotlivých daňových systémů.

Použitá literatura

- [1] KUBÁTOVÁ K., VÍTEK L.: Daňová politika, teorie a praxe, Codex 1997, ISBN 80-85963-23-X.
- [2] MUSGRAVE R.A, MUSGRAVE P.B.: Veřejné finance v teorii a praxi, Management Press Praha 1994, ISBN 80-85603-76-4.
- [3] Rovná daň, sborník textů č. 7/2001, CEP.
- [4] Government finance statistics, Eurostat statistical books, 2007.
- [5] SCHWARZ J. jr.: Rovná daň a dopady jejího zavedení v zemích střední a východní Evropy, Liberální institut <http://www.libinst.cz/etexts/schwarz_rovna_dan.pdf>.
- [6] Structures on the taxation systems in the European Union, Eurostat, 2006.
- [7] Taxation trends in the European Union, Eurostat statistical books, 2007.
- [8] IVANOVA A., KEEN M., KLEMM A.: The Russian „flat tax“ reform, Economic Policy, July 2005, <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0516.pdf>.
- [9] KEEN M., YITAE K., VARSANO R.: The „Flat Tax(es)“: Principles and Evidence, WP 06/218, IMF, <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf>>.
- [10] BROOKE A-M., LEIBFRITZ W.: Slovakia's introduction of a flat tax as part of wider economic reforms, OECD, Working Paper no. 448, <<http://massetto.sourceoecd.org/vl=5328698/cl=31/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgl9fftr46k.pdf>>.
- [11] HALL R., RABUSHKA A.: The Flat Tax (updated revised edition), [On-line], 3.12.2006, <<http://www.hooverpress.org/productdetails.cfm?PC=1274>>.

Internetové stránky:

- [12] http://en.wikipedia.org/wiki/Flat_tax
- [13] http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34595_1_1_1_1_37427,00.html
- [14] <http://www.worldwide-tax.com/>
- [15] <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmupetx.html>
- [16] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm
- [17] http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1090,30070682,1090_33076576&_dad=portal&_schema=PORTAL
- [18] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm
- [19] <http://www.businessinfo.cz>
- [20] http://jaspi.justice.gov.sk/jaspiw1/htm_zak/jaspiw_maxi_zak_fr0.htm (zákon č.595/2003 Z.z. ve znění pozdějších předpisů)

Internetové stránky národních ministerstev financí:

- [21] <http://www.fin.ee/?lang=en>
- [22] <http://www.finmin.lt/web/finmin/home>
- [23] <http://www.fm.gov.lv/index.php?id=8>
- [24] <http://www.mfinante.ro/engl/index.jsp>
- [25] <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx>

