

Vydává federální ministerstvo financí ve spolupráci se Státní bankou československou ve vydavatelství *Economia, a. s., Praha*

© federální ministerstvo financí

Adresa redakce: Vinohradská 49,
120 74 Praha 2

Telefon: 253 018 nebo 2110, linka 361

Vedoucí redaktor: Ing. Ivan Kočárník, CSc.

Publishers: Federal Ministry of Finance in Cooperation with Czechoslovak State Bank in Publishing House *Economia, Prague*

© Federal Ministry of Finance

Editor's Office: Vinohradská 49,
120 74 Prague 2, CSFR

Editor in Chief: Ivan Kočárník

OBSAH

Pavel ŠTĚPÁNEK: Územní rozpočty — očekávaná reforma 437

Karol VLACHYNSKÝ: Alokácia podnikového kapitálu do pohľadávok a pohotových prostriedkov 443

Martin MANDEL: Měnová politika v období dovážené inflace 451

Finance a úvěr v zahraničí

Josef MERVART—Marie VAVREJNOVÁ: Srovnání daní důchodového typu — evropské země I. 461

Uprostřed čísla:

R. A. MUSGRAVE—P. B. MUSGRAVEOVÁ: Veřejné finance v teorii a praxi (1. část): s. I—12

CONTENTS

Pavel ŠTĚPÁNEK: Local Budgets — the Expected Reform 437

Karol VLACHYNSKÝ: Firm Capital Allocation into Accounts Receivable and Liquid Assets 443

Martin MANDEL: Monetary Policy in the Period of Imported Inflation 451

Finance and Credit Abroad

Josef MERVART—Marie VAVREJNOVÁ: Comparison of Income Type Taxes — European Countries I. 461

In the middle of this journal:

R. A. MUSGRAVE—P. B. MUSGRAVE: Public Finance in Theory and Practice (Part I): pp. I—12

Redakční rada: ing. Aleš Bulíř, CSc., ing. Belo Bosák, CSc., Ing. Jozef Dančo, CSc., ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., ing. Miroslav Kerouš, ing. Jaroslav Klapal, ing. Ivan Kočárník, CSc., ing. Antonín Kotulán, CSc., ing. Vratislav Kulhánek, ing. Ivan Mikloš, Vladimír Rudlovčák, CSc., ing. Miroslav Purkyně, dr. ing. Dušan Triska, CSc., prof. ing. Miroslav Tuček, CSc., ing. Peter Vajda, CSc., ing. Anton Vavro, CSc., doc. ing. Karol Vlachynský, CSc., ing. Jaromír Zahradník

DT: 335.21 (4-662)

Srovnání daní důchodového typu — evropské země I

Josef MERVART — Marie VAVREJNOVÁ*

Reformy důchodových daní

Konstrukce soustavy daní představuje v každém státě logický celek; jeho struktura, vymezení daňových povinností a sazbových pásem sledují určité konkrétní fiskální, růstové, cenové a další záměry, jejichž splnění je odvislé od logiky celku, a ne jen dílčích principů soustavy. Mezi státy s nestejnou ekonomickou úrovní, odlišnou strukturou ekonomických aktivit a dalšími zvláštnostmi (mimo jiné i historicky danými) mívají proto daňové soustavy konstrukční specifika, která jsou v daném typu ekonomiky funkční.

V rámci integračních opatření v členských zemích Evropského společenství docházelo od roku 1967 k harmonizaci konstrukce nepřímých daní na principu daně z přidané hodnoty (při dočasném zachovávání různých sazeb daně) a v druhé polovině osmdesátých let pak současně i v dalších evropských i neevropských členských zemích OECD k reformování daní důchodového typu. Reformy tohoto důležitého druhu přímých daní sledovaly cíle, z nichž některé byly opět specifické, ale převážně měly posílit princip harmonizace tohoto typu daní tak, aby se zmenšovaly rozdíly ve zdaňování důchodů (příjmů) v různých oblastech světa.

Hlavními záměry těchto reforem v zásadě bylo:

a) celkově snížit a přitom sblížit úroveň daňového zatížení příjmů fyzických i právnických osob, ale současně rozšířit daňový základ tak, aby fiskální výnos tohoto typu daní se výrazněji neměnil. V souvislosti s tím se zpřesňovalo pojetí příjmů a jejich druhů (zisky, renty, sociální a jiné dávky, kapitálové výnosy, pojistné plnění, výnosy z kapitálu apod.);

b) pozitivně ovlivnit rozhodování o investicích a motivovat rozvoj podnikatel-

* Doc. ing. Josef Mervart, CSc. — Doc. ing. Marie Vavrejnová, CSc., pracovníci Ústředního ústavu národohospodářského výzkumu Praha

Redakce příspěvek obdržela 10. 6. 1992.

ských aktivit a tvorby i využívání pracovních příležitosti. V souvislosti s tím snížit maximální hranici sazeb daní a upravit pásma daňových sazeb;

c) uplatnit harmonizační principy i v pojetí daňových úlev a odpočitatelných položek. V důsledku toho se např. v reformě vyplatilo širší zdanění různých zaměstnavatelských požitků (fringe benefits) a naopak např. životní pojištění se obecněji uplatnilo v odčitatelných položkách.

Po reformě přímých daní se posílilo uplatnění řady shodných principů v soustavě daní uvedených států, ale na druhé straně zůstala zachována některá specifika spočívající hlavně:

— v počtu (druzích) daní důchodového typu; v některých státech totiž platí pouze jediná daň z příjmu, do jejíhož základu se počítají všechny rozdílné druhy příjmů, zatímco v jiných státech je tato obecná daň doplňována daní z výnosu kapitálu, místními obchodními daněmi, popř. dalšími daněmi (např. daň spolků v SRN);

— v administrativě předpisu a výběru daně.

V návaznosti na širokou diskusi, která u nás proběhla v souvislosti s daňovou reformou, k základním ustanovením daní z příjmu fyzických a právnických osob a jejíž pokračování lze očekávat při realizaci daňové reformy, uvádíme v tomto příspěvku stručnou charakteristiku daní důchodového typu ve vybraných zemích Evropy a následně i v některých zámořských zemích.

SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO

Různé druhy příjmů postihuje v SRN více druhů daní, z nichž nejširší působnost má daň z příjmů, jež zahrnuje i zdanění mezd a platů ze závislé činnosti. Vedle ní některé specifické příjmy postihuje daň spolků a daň z výnosu kapitálu, zatímco daň živnostenská (Gewerbesteuer) a daň společností (Gesellschaftsteuer) postihují stanovený druh majetku (vedle dalších daní majetkového typu).

Daň z příjmů (Einkommensteuer)

Poplatníky daně jsou příjemci důchodů plynoucích z různých zdrojů. Příjemce důchodu je považován za zaměstnance, pokud jde o osobu začleněnou do zaměstnanecké organizace, jejíž činnost je vymezována příkazy zaměstnavatele.

Příjemce důchodu je považován za nezávislou osobu, pokud jedná ve svém jménu a na své riziko a z této činnosti mu plyne příjem. Jde nejen o výkon komerčně poskytovaných činností, které jsou zaměřeny na výrobu, obchod a služby, ale i o výkon svobodných povolání (architekti, umělci, notáři, žurnalisti, dentisté, daňoví poradci apod.).

U nerezidentů jsou zdaňovány pouze příjmy plynoucí ze zdrojů v SRN. Příjmy nerezidentů plynoucí z nezávislé činnosti ve stálé provozovně v SRN jsou zdaňovány jako příjmy rezidentů s tarifem „svobodní“ (viz tabulka č. 1) s tím, že nejnížší sazba je zvýšena na 25 %.

Daně z příjmů rezidentů vybírané v zahraničí mohou být v SRN nárokovány jako srážka z daní placených v tuzemsku. Některé příjmy pramenící z majetku v zahraničí, zvláště pak z majetku a stálých provozoven, jsou od daně z příjmu v SRN osvobozeny. Podmínky zdaňování příjmů německých občanů v zahraničí a odstraňování možností dvojího zdanění jsou zabezpečovány pomocí četných mezinárodních dohod.

Daňový základ

Do příjmů závislých osob patří mzdy, platy, podíly na zisku, odměny a další poplatky plynoucí ze závislé práce. Zahrnují se do nich i starobní a jiné důchody bývalých zaměstnanců (resp. jejich vdov a sirotků), pokud plynou z bývalé závislé práce.

Do příjmů ze samozaměstnání patří všechny příjmy plynoucí z nezávislých činností a také z prodeje provozního majetku. U společníků vstupuje do jejich daňového základu jejich podíl na společných příjmech. Ředitelské odměny jsou zahrnovány do těchto příjmů. Souhrnné inkaso příjmů za služby poskytované po 3 a více let je možné kalkulovat jako trojnásobek daně vypočtené podle nižšího tarifu z třetiny skutečného inkasa.

Daňové sazby jsou odvozovány od výše daňového základu a jsou stanoveny zvláště pro svobodné a ženaté (viz tabulka č. 1).

Tabulka č. 1

zdanitelný základ [DEM]	daň [DEM]	základní sazba [%]	marginální sazba [%]
a) svobodní			
60 000	14,416	24,0	35,0
80 000	21,979	27,5	41,0
100 000	30,758	30,8	47,0
120 000	40,733	33,9	53,0
140 000	51,337	36,7	53,0
160 000	61,941	38,7	53,0
200 000	83,148	41,6	53,0
b) ženatí			
60 000	10,710	17,9	26,0
80 000	16,140	20,2	29,0
100 000	22,194	22,2	32,0
120 000	28,832	24,0	35,0
140 000	36,076	25,8	38,0
160 000	43,958	27,5	41,0
200 000	61,516	30,8	47,0

Pro výpočet daně ze mzdy platí 6 daňových tříd, které se liší rodinnými poměry poplatníků (stav, počet dětí, počet výdělečně činných); mzdy a platy zaměstnanců do částky 36 000 DEM ročně (včetně) jsou od daně osvobozeny a mzdy a platy přesahující tuto částku jsou zdaněny poloviční sazbou tarifní třídy.

Odpočitatelné položky

a) Obecně odpočitatelné jsou všechny *obchodní výdaje* prokazatelně spjaté s výkonem zdaňované činnosti. U některých nákladů je možnost odpočtu omezena, a to u:

- cestovních nákladů na hrazení dopravného mezi provozovnou a domácností (bydlištěm),
- nákladů za bydlení, na udržování provozovny (úřadu) v bytě a na nutné udržování druhého bytu z provozních důvodů,
- nákladů na nákup knih a časopisů nutných k provozu činnosti,
- nákladů vyvolaných členstvím ve stavovských, odborových a dalších profesních organizacích.

Pokud poplatník nechce prokazovat tyto obchodní výdaje, může si na jejich hrazení paušálně odčítat 2 000 DEM.

b) *Ztráty.* Ztráty, ke kterým došlo po roce 1984, mohou být odečítány od příjmů bez časového omezení; zpětný odpočet ztrát je omezen dvěma roky a 10 mil. DEM ročně.

c) *Neobchodní výdaje.* Do nich patří částky zaplacené za různé druhy pojištění (zdravotní, životní, penzijní, úrazové, na nezaměstnanost apod.), a to do určitého limitu. Místo účtování jednotlivých položek lze uplatnit celkový paušál 3 510 DEM u svobodných a 7 020 DEM u ženatých. Z dalších položek lze uplatnit placení zvláštních výdajů, do nichž patří např. církevní výdaje, honoráře daňovým poradcům a dary. Limit pro paušální vyjádření těchto nákladů představuje 108 DEM u svobodných a 216 u ženatých poplatníků.

d) *Osobní výdaje a daňové úlevy.* Nejvyšší částky, které je možné od základu daně odečíst jako příspěvky na zaopatření, činí ročně 2 340 DEM u svobodných a 4 680 DEM u ženatých. Tuto částku je však možné zvýšit o částky na pojištění u svobodných 4 000 DEM a ženatých 8 000 DEM ročně.

Náklady na výživu dětí ve společné domácnosti lze odečíst do 4 000 DEM ročně na jedno dítě a do 2 000 DEM ročně na každé další dítě¹; bez prokázání nákladů lze paušálně odečítat 480 DEM ročně na každé dítě; srážky na ošetřování dětí v nemoci se do limitu a paušálu nepočítají.

Příspěvky na obživu a odborné vzdělání, resp. výchovu další osoby, na kterou poplatník nepobírá příspěvky na děti, mohou být odčitatelné v odůvodněných případech do limitu 3 024 DEM ročně na osobu a do 18 let věku, pokud tyto osoby nepobírají 500 DEM ročně. Vyživovací povinnosti je možné odečíst do 18 000 DEM ročně (alimenty).

e) Do odpočitatelných položek dále patří:

- příspěvek zaměstnavatele na starobní pojištění zaměstnanců (paušál); příspěvek na životní pojištění zaměstnanců do částky 3 000 DEM ročně se zdaňuje nižší sazbou 15 %;

- výdaje na dobročinné, náboženské, vědecké apod. (např. sport, ekologie) obecně prospěšné účely. Dary a příspěvky nelze odečítat v plné hodnotě, ale jen do 5 % hodnoty darů, resp. 10 % příspěvků na obecně prospěšné účely;

- příspěvky a podpory politickým stranám a spolkům;

- zisky plynoucí z vlastnictví soukromého domu je možné odečítat od daňového základu do sumy 15 000 DEM ročně; pokud má poplatník děti, pak může odpočet zvýšit o 750 DEM na každé dítě;

- mimořádné náklady spjaté s léčbou, právní ochranou apod. jsou odčitatelné odstupňovaně podle celkového obnosu příjmů a rodinných poměrů, dále příspěvky na pracovníci v domácnosti (1 800 DEM ročně) v případě zdravotního postižení člena rodiny anebo na pobyt ve zdravotnickém zařízení do téhož limitu lze odečíst v případě, že o bezmocnou osobu pečují členové domácnosti poplatníka.

Placení daně

Daně za běžný rok mají být přiznány do 31. května následujícího roku. Každá eventuální změna údajů musí být spolu s upřesněním daňové povinnosti oznámena dodatečně. Daně musejí být zaplacený do měsíce od přiznání nebo jeho změny.

¹ U dětí starších 18 let, na které poplatník pobírá příspěvky na děti, které s ním bydlí ve společné domácnosti, dosahují tyto příspěvky 2 400 DEM ročně, ale jsou pobírány maximálně do věku dítěte 29 let.

Čtvrtletně se platí zálohy daně, jež jsou odvozovány od posledního daňového přiznání. Daň ze mzdy (a dalších příjmů ze závislé činnosti) je srážková a vybírá se u zaměstnavatele.

Daně spolků²

Postihuje zisky sdružení osob (právnických osob). Neomezené daňové povinnosti podléhají spolky a majetková společenství, které mají správní orgány, resp. sídlo v tuzemsku. Omezenou daňovou povinnost mají ostatní sdružení osob s příjmy v tuzemsku. V případě rozdělení zisku vstupuje podíl zisku do základu daně z příjmu u držitelů jednotlivých podílů zisku. Dvojímu zdanění právnických osob (např. poboček a centrál téhož sdružení) lze zamezit argumentací v daňovém přiznání. *Daňové sazby* činí od roku 1990 50 % (před tím 56 %) zdanitelných zisků a v některých případech jen 46 %.

Daň z výnosu kapitálu

Postihuje příjemce úroků, dividend a dalších příjmů plynoucích z uloženého kapitálu a také výnosy spjaté s jeho prodeji. Do roku 1993 představují tyto výnosy specifické druhy příjmů zahrnuté do přiznání daně z příjmů s určitými zvláštnostmi.

Podle § 43 až 45 zákona jsou zvláštními sazbami zatěžovány tyto výnosy z kapitálu:

- a) dividendy z akcií a výnosy z podílů na společnostech s r.o., družstvech apod. — sazba 25 %;
- b) úroky z kapitálových pohledávek všeho druhu vč. úspor, úvěrů, půjček — sazba 10 %;
- c) výnosy životních pojistek zakládajících tvorbu kapitálu — sazba 10 %. Pokud by sazba daně z příjmu byla nižší, je možné žádat vyrovnání.

Od 1. ledna 1993 budou příjmy z úsporových vkladů a z podílových výnosů zdanovány u zdroje, a to ve výši 25 %. To znamená, že daň budou srážet peněžní ústavy a platit finančnímu úřadu. Současně se stanovuje částka osvobozená od daně na úrovni 6 000 DEM u svobodných a 12 000 DEM u ženatých.

SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ

Ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska postihují příjmy dva druhy daní, a to daň z příjmů a daň z výnosu kapitálu (CGT).

Daň z příjmů

Jde o všeobecnou důchodovou daň postihující širokou škálu příjmů kromě těch, které spadají pod CGT.

² zákon o dani spolků (Körperschaftsteuer) z roku 1984

Poplatníky jsou fyzické i právnické osoby považované za jednotlivce. Manželé jsou proto od roku 1990 postihováni daní z příjmu samostatně. Pokud z nich vydělává jen jeden, může druhý v přiznání daně uplatnit odpočty za oba manžele. V případě jejich společného vlastnictví cenných papírů zdaňuje každý na něj připadající část. Anglické zákonodárství určuje obecně domicil podle místa původu otce. Za daňového rezidenta je považován každý jednotlivec, který má ve Spojeném království stálé bydliště; pokud má dočasné bydliště (do 2 let), pak se stává poplatníkem pro každý rok, v němž stráví ve Spojeném království 183 anebo více dní. Jestliže někdo navštěvuje Spojené království po 4 roky po sobě po dobu 3 měsíců či více, je od 5. roku považován za rezidenta. Pokud tyto návštěvy byly předem sjednány v uvedeném rozsahu, může být subjekt považován za rezidenta od počátku. Totéž pravidlo platí pro zahraniční pracovníky ve Spojeném království, i když jsou považováni za rezidenty v jiné zemi, ve které mají stálý pracovní poměr. V případě, že návštěvník Spojeného království pracuje v roce jen příležitostně, je považován za řádného rezidenta v daňovém roce po třetím výročí příchodu do země. Problém dvojího zdanění je řešen mezinárodními dohodami a v ostatních případech v rámci daňového přiznání.

Daňový základ

Řádní rezidenti přiznávají ke zdanění ve Spojeném království všechny příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů (i nepoukázaných do Spojeného království). Výjimkou jsou pracovní příjmy rezidentů, které plynou z činnosti v zahraničí, jež dosahuje 365 dní nejméně; ty zdaňovány nejsou. Zdanění příjmů zahraničních návštěvníků při jejich pobytech ve Spojeném království je velmi složité a vyžaduje odbornou konzultace.

Příjmy rezidentů plynoucí ze závislé práce tvoří mzdy, platy, vedlejší příjmy (i věcné) a odměny pobírané během daňového roku (končí 5. dubna). Zdaňovány nejsou příspěvky zaměstnavatele do penzijního fondu. Platy ředitelů a podobných zaměstnanců dosahující 8 500 GBP a více v daňovém roce (vč. odměn a hrazených nákladů) jsou zdaňovány jako zisky. Vedlejší příjmy a zisky jsou zdaňovány v daňovém roce jejich příjmu, což platí i pro komisionářské příjmy, prémie apod.

Sazby daně

Sazby daně činí do příjmu nepřesahujícího sumu 20 700 GBP 25 % a pro částky přesahující tuto částku 40 %. Sazby platí pro rok 1991 a mohou být měněny.

Odpočitatelné položky

Zákonodárství Spojeného království neřeší všeobecně problém odpočtů, které většinou musejí být prokazovány jednotlivě, jako položky nezbytné pro výkon profese, resp. plnění povinností zaměstnance. Tak např. zákon neřeší problém oblečení do práce, dopravy, kursů a studia — ovšem prokazatelné výdaje na tyto položky jsou odčitatelné. Placení penzijního (životního) pojištění je odčitatelné do částky 64 800 GBP ročně. Odčitatelné od daně jsou i prokázané vyšší úroky z investičních půjček.

Z osobních výdajů může poplatník odečíst umořovací splátky půjčky na koupi jednoho obytného domu do 30 000 GBP a alimenty stanovené soudem; zde jsou určité zvláštnosti u alimentů stanovených před a po 15. březnu 1988. Z daňového základu může poplatník dále odečítat 3 005 GBP na každou vyživovanou osobu ročně a osamělý rodič má právo na další odpočet ve výši 1 720 GBP. Starší občané mohou mít vyšší odpočty, pokud jejich příjem nedosáhne stanovené výše. Občané zemí Commonwealthu a někteří nerezidenti mohou odečítat stejné osobní odpočty jako rezidenti.

Mezi *neodčitatelné položky* patří výdaje na zábavu a dary (kromě malých darů spjatých s podnikáním), výdaje na osobní potřeby poplatníka, výdaje kapitálového druhu a odpisy; u odpisů strojů a zařízení se však připouští odpisová sazba 25 % ze snižujícího se základu, ale nepřipouštějí se odpisy z průmyslových a zemědělských staveb, důlních staveb, hotelů apod.), výdaje na výzkum a know how.

Ztráty z podnikání je možné odečítat v roce, kdy k nim došlo, a v následujícím.

Placení daně

Daň z mezd a platů srážejí zaměstnavatelé podle systému PAYE (Pay As You Earn) a provádějí měsíční zúčtování s finančním úřadem (Inland Revenue).

Příjmy z obchodní (podnikatelské) činnosti a rent přiznává přímo poplatník. Daňovým základem obchodních (podnikatelských) zisků je jejich objem v předchozím (účetním) roce. Jde tedy o základ předchozího roku, což zlepšuje postavení začínajících firem. Některé specifické příjmy se nezahrnují — např. úroky —, poněvadž jsou zdaňovány CGT.

Daňové přiznání se provádí na formuláři finančního úřadu a musí být doloženo potřebnými dokumenty. Jeho správnost ověřuje daňový inspektor, a to včetně sumy daně, která má být poukázána státní pokladně (Collector of Taxes).

Daň vypočítaná z obchodních (podnikatelských) zisků může být zaplacená ve dvou splátkách, daň z ostatních příjmů se platí najednou. Poplatník platí čtvrtletně zálohy daně odvozované od posledního daňového přiznání.

Daň z výnosu kapitálu (CGT)

Capital Gains Tax (CGT) nebo-li daň z výnosu kapitálu postihuje čisté výnosy z kapitálu, včetně úroků. Výnosy se počítají z tržní hodnoty aktiv k datu prováděných dispozic.

Státní obligace jsou z této daně vyjmuty. Obchodní aktiva (např. akcie) se rovněž vyjímají ze zdanění, jestliže výnos z jejich prodeje byl použit na nákup jiných aktiv.

Ztráty mohou být odečítány od výnosu z kapitálu pouze ve stejném roce. Čistý kapitálový výnos se zdaňuje podle marginální daně z příjmu poplatníka, ale po odpočtu 5 000 GBP ročně.

RAKOUSKO

Daň z příjmů

Poplatníky daně jsou všichni rezidenti nebo osoby, které žijí v Rakousku více

než 6 měsíců daňového roku, za všechny příjmy z celého světa. Existují pouze dvě výjimky:

— příjmy ze zemí, se kterými nemá Rakousko smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ministerstvo financí může v tomto případě podle svého uvážení vyjmout určité příjmy ze zdanění nebo může považovat daň zaplacenou v jiné zemi jako odpočet v Rakousku. To se děje v případě, že s příslušnou zemí existuje v tomto směru reciproční dohoda;

— u příjmů ze zemí, se kterými má Rakousko smlouvy o zamezení dvojího zdanění, musejí být dodržovány podmínky těchto smluv.³

Nerezidenti se zdrojem příjmů v Rakousku jsou zdaňováni v omezeném rozsahu, zvláště nemá-li Rakousko smlouvu o zamezení dvojího zdanění s příslušnou zemí. Firmy nejsou subjektem daně, každý člen společnosti je zdaňován samostatně, jako by podnikal na svůj vlastní účet, v poměru k jeho podílu na zisku.

Daňový základ

Rakouský daňový zákon rozlišuje 7 příjmových zdrojů, a to příjmy z:

- zemědělství a lesnictví,
- samozaměstnavatelské činnosti,
- podnikání,
- zaměstnání,
- kapitálu,
- renty,
- ostatní příjmy.

Pro každý druh příjmů platí odlišné předpisy. Po vypočtení příjmů z každého zdroje je celková částka agregována. Zisky a ztráty z různých zdrojů mohou být kompenzovány. Zbývající celková částka je upravena o některé odpočty, jako jsou pojistné premie či dobrovolné příspěvky na sociální zabezpečení, a o sumu předpokládaných výdajů. Tyto odpočty jsou však možné pouze do určité, limitované výše.

Plátcí daně, kteří vedou účetní knihy a mají příjmy ze zemědělství a lesnictví, podnikání nebo ze samozaměstnavatelské činnosti, mohou přenášet ztráty po sedm let.

Daňová sazba na základ vypočítaný výše uvedeným způsobem se liší podle výše příjmů v rozsahu od 10 % do 50 %, podle příjmových pásem (viz *tabulka č. 2*).

Odpočitatelné položky

Veškeré výdaje, které souvisejí výlučně se vznikem příjmu, jsou v podstatě od daňového základu odpočitatelné. Ředitelské odměny podléhají dani z osobních příjmů analogické příjmům v oblasti samozaměstnavatelské aktivity.

Placení daní

Daň ze mzdy sráží zaměstnavatel; koncem roku odevzdá zaměstnanci přehled příjmů a zaplacených daní. K těm připočítává zaměstnanec své další příjmy z ji-

³ Rakousko uzavřelo smlouvy o dvojím zdanění se čtyřiceti zeměmi, včetně Československa.

Tabulka č. 2

zdanitelný důchod [ATS]		sazba [%]
převyšující	nepřevyšující	
0	50 000	10
50 000	150 000	22
150 000	300 000	32
300 000	700 000	42
700 000	—	50

ných činností, odečte již zaplacenou daň a rozdíl doplatí. Poplatníci platí čtvrtletní zálohy k 10. březnu, 10. červnu, 10. září a 10. prosinci. Po uplynutí kalendářního roku se odevzdá přiznání a daň se doplatí.

Daně z kapitálových výnosů

Za kapitálové výnosy se považují pouze zisky z prodejů kapitálových účastí, z podnikatelských prodejů majetku a zisk z větší akciové účasti (nad 10 % akcií). Jsou zdaňovány poloviční daňovou sazbou daně z příjmů.

Kapitálové výnosy ze soukromého jmění včetně držby akcií do 10 % nejsou zdaňovány, pokud mezi koupí a prodejem uplyne více než 1 rok. Zisky z prodeje půdy a budov prodané během 10 let od nabytí, v některých případech do 15 let, jsou plně zdanitelné, s výjimkou budovy hlavního bydliště.

ITÁLIE

Daň z příjmů

Poplatníky daně jsou rezidenti za všechny příjmy z celého světa. Nerezidenti jsou zdaňováni pouze za výdělků získané v Itálii. Pro daňové účely je rezidentem osoba, která je zaevidována v úřadu pro evidenci obyvatelstva nebo má v Itálii obvyklé bydliště nebo u níž sféra jejích zájmů je soustředěna na Itálii po většinu daňového roku.

Daňový základ tvoří následující kategorie příjmů:

- příjem ze zaměstnání,
- příjem z kapitálových výnosů,
- příjem z dividend a úroků,
- podnikatelské příjmy,
- smíšené příjmy.

Příjmy ze zaměstnání zahrnují veškeré platby a také příjmy naturální získané během daňového období v souvislosti se zaměstnáním, včetně podílů ze zisku, odměn a náhrad výdajů, které vznikly při získávání příjmů. Příjmy ze zaměstnání však nezahrnují:

- příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem i zaměstnancem,
- příspěvky placené zaměstnavatelem na pokrytí četných výdajů a prémie životního pojištění do výše 2,5 mil. ITL na základě kolektivní pracovní smlouvy nebo obchodní dohody.

1. ledna 1991 byly zavedeny daňové sazby uvedené v *tabulce č. 3*.

Tabulka č. 3

zdaňovaný příjem [mil. ITL]		sazba [%]
převyšující	nepřevyšující	
0	6,8	10
6,8	13,5	22
13,5	33,7	26
33,7	67,6	33
67,6	168,8	40
168,8	337,7	45
337,7	—	50

Odpočitatelné výdaje

Ze zaměstnaneckých příjmů se neodpočítávají žádné specifické položky, avšak z celkových příjmů ze všech zdrojů se mohou odpočítávat tyto výdaje:

- zaplacení místní daně,
- úrok na hypotekární půjčku až do výše 4 mil. ITL,
- výdaje na specializovaná lékařská ošetření, za léky, protézy apod. pro plátce a závislé osoby,
- prémie životního a úrazového pojištění do maximální částky 2,5 mil. ITL,
- výživné placené legálně rozloučeným nebo rozvedeným manželkám (manželům),
- výdaje na univerzitní studium nepřevyšující výdaje na státních univerzitách.

Osobní odpočty a úlevy: zaměstnanec má nárok na úlevu 611 136 ITL, další úlevy mohou být uplatněny bez ohledu na kategorii příjmu:

- na závislou manželku 636 600 ITL,
- na závislé dítě 50 928 ITL.

Je-li manželka závislá, sleva na dítě se zdvojnásobuje.

Daň z příjmu ze samozaměstnání a z podnikatelských příjmů

Pro vymezení poplatníků platí stejná kritéria jako u poplatníků—zaměstnanců.

Daňový základ příjmů ze samozaměstnání

Zdanitelný příjem tvoří rozdíl mezi celkovým příjmem získaným během daňového období a k němu se vztahujícími výdaji téhož období. Jsou uplatňována následující pravidla:

- výdaje za hotely, restaurace a zábavní zařízení jsou odečítány pouze v případě, že jsou nižší než 3 % celkových příjmů;
- odpisy fixního kapitálu užívaného v podnikání mohou být uplatněny ve výši sazeb stanovených ministerstvem financí. Progresivní odpisy nemohou být uplatňovány. Pokud jsou fixní fondy používány také soukromě, může být požadováno pouze 50 % běžných odpisů;
- poplatky z leasingových smluv mohou být odečítány, pokud trvání smlouvy přesahuje polovinu normálně odepisované lhůty pronajatých fondů.

Daňový základ příjmů z podnikání

Zdanitelný příjem je odvozen ze zisku vyplývajícího z finančních výkazů upraveného o úlevy, speciální odpočty a přenášené ztráty. Vyňaté položky zahrnují úrok na státní dluhopisy a příjem, který podléhá srážkám u svého zdroje. Obligační vydané po 30. září 1986 již vyjímány ze zdanění nejsou.

Ztráty mohou být přeneseny a odečítány z příjmu po pět následujících účetních období.

Odpočitatelné výdaje

Kromě vyjmenovaných specifických odpočtů mohou být uplatněny odpočty stejné jako u zaměstnaneckých příjmů, včetně slev na závislou manželku a dítě.

Ředitelské odměny jsou zdaňované jako příjmy ze zaměstnání. Avšak pro osoby, které neprovádějí jiné samozaměstnanecké aktivity, tvoří zdanitelný příjem veškeré odměny, které byly přijaty hotově nebo ve zboží nebo jako podíl na zisku, po odpočtu výdajů za hotely, restaurace a cestovné, ovšem po snížení o standardní 10% srážku na výdaje.

Smlouvy zamezující dvojí zdanění

Itálie uzavřela četné smlouvy, aby se vyhnula dvojímu zdanění poplatníků. Pokud není uzavřena daňová smlouva, je možné poskytnout odpočet daně placené v zahraničí za příjmy ze zahraničních zdrojů. Při uzavírání smluv se Itálie drží vzoru zpracovaného v OECD. Obecně smlouvy určují, že příjmy ze zaměstnání jsou zdanitelné pouze v zemi rezidenta. Příjmy, které plynou ze zaměstnání v Itálii, nejsou zdaňovány, jestliže:

- příjemce je přítomen v Itálii po dobu nepřesahující 183 dnů fiskálního roku,
- příjmy nejsou vypláceny zaměstnavatelem v Itálii,
- zdrojem příjmů není stálá instituce nebo trvalá základna, kterou má zaměstnavatel v Itálii.

Příjem ze samozaměstnání je obecně zdaňován pouze v zemi rezidenta s výjimkou toho, že je vybirána 20% srážka z příjmů, jejichž zdrojem je stálá instituce nebo základna v Itálii.

Ředitelské odměny jsou obecně zdaňovány v zemi sídla firmy, která platí odměnu.

Placení daní

Daňové přiznání musí být předloženo do 31. května za příjmy dosažené v předchozím roce. Daňová záloha ve výši 40 % musí být zaplacená do 31. května a zbývajících 60 % musí být zaplacená do 30. listopadu.

Příjmy z kapitálových výnosů

Příjmy z kapitálových výnosů nerealizované z podnikatelské činnosti obvykle zdanitelné nejsou, s výjimkou některých specifických okolností. Kapitálové výnosy z prodeje nemovitosti, která se nachází v zahraničí, jsou během pěti let mezi koupí a prodejem nemovitosti zdanitelné podle běžných sazeb.

Italské zákonné předpisy o kapitálových výnosech jsou průběžně revidovány. Od listopadu 1990 platí výnos, který stanoví, že kapitálové výnosy ze směnek jsou podrobeny dani 20%, nebo dani 12,5% v případě, že je směnka držena déle než 18 měsíců.

Dividendy a úroky jsou daněny jako normální příjmy podle výše uvedených sazeb.

LITERATURA

Aufgaben und Ziele einer neuen Finanzpolitik. Schriftenreihe — Heft 36. Bonn, Bundesministerium der Finanzen 1986.

CNOSSEU, S.—MESSERE, K.: Income Tax Reforms in OECD Member Countries. Bulletin OECD (International Bureau of Fiscal Documentation), October 1990.

The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies. Paris, OECD 1991.

The Taxation of Companies in Europe, Guides to European Taxation. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation 1990.

Taxing Profit in a Global Economy. Paris, OECD 1991.

Unsere Steuern von A — Z. Bonn, Bundesministerium der Finanzen, Reihe Bürgerinformationen 1989.

Worldwide Personal Tax Guide. New York, Erust Youngs' International Bussiness Services 1991.

SUMMARY

Comparison of Income Type Taxes — European Countries I.

This article focuses on the comparison of income taxes in selected European countries — Germany, The United Kingdom, Austria, and Italy. Tax reforms in these countries are under the impact of tax harmonization within the member states of the European Community. The main goals are: to maintain the prevailing revenue by decreasing the level of tax burden and by broadening the tax base, to improve investment and work incentives, to harmonize tax deductions and tax allowances.

In this brief comparison of income taxation the authors aim to help the present discussions on tax reform in CSFR by giving a basic framework of similar movement in other countries.