

IURIDICA 5

OBSAH

<i>Marie Karfíková</i> : Zdaňování organizací podle nového zákona o zemědělské dani	3
<i>Miloš Borovička</i> : Zdaňování občanů podle nového zákona o zemědělské dani	17
<i>Hana Marková</i> : Finančněprávní nástroje na úseku ochrany životního prostředí	31
<i>Jan Aleš</i> : Mezinárodní právo daňové	43

СОДЕРЖАНИЕ

<i>Марие Карфикова</i> : Налогообложение организаций согласно закону о сельскохозяйственном налоге	3
<i>Милош Боровичка</i> : Налогообложение граждан по новому закону о сельскохозяйственном налоге	17
<i>Гана Маркова</i> : Финансово-правовые инструменты на участке охраны окружающей среды	31
<i>Ян Алеш</i> : Международное налоговое право	43

CONTENS

<i>Marie Karfíková</i> : Taxation of Organisations Under the New Agricultural Tax Act	3
<i>Miloš Borovička</i> : Taxation of Citizens under the New Agricultural Tax Act	17
<i>Hana Marková</i> : Financial Law Instruments in the Sector of Environment Protection	31
<i>Jan Aleš</i> : International Tax Law	43

CONTENTS

1	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
11	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
21	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
31	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
41	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW

CONTENTS

1	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
11	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
21	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
31	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
41	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW

CONTENTS

1	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
11	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
21	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
31	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW
41	THE NEW INTERNATIONAL TAX LAW

MARIE KARFÍKOVÁ

ZDAŇOVÁNÍ ORGANIZACÍ PODLE NOVÉHO ZÁKONA O ZEMĚDĚLSKÉ DANI

Principy a pravidla nového hospodářského mechanismu v zemědělsko-potravinářském komplexu představují hluboké a zásadní změny v plánování, ekonomických nástrojích a přestavbě organizačních struktur, jak na úrovni centra, tak i v hospodářských organizacích. Jedním z finančně ekonomických nástrojů na podporu efektivnějšího hospodaření je zemědělská daň.

§ 1. PRÁVNÍ PROBLEMATIKA ZEMĚDĚLSKÉ DANĚ

Zemědělská daň jako nástroj, kterým se odčerpává pro společenské potřeby část národního důchodu vytvořeného v zemědělství, se u nás v průběhu socialistické výstavby několikrát měnila. Příčiny těchto změn spočívaly ve změnách ekonomických a politických poměrů nejenom na vesnici, ale i v celé společnosti.

Zemědělská daň byla do soustavy daní zavedena *zákonem č. 49/1948 Sb.*, o zemědělské dani, který představoval reformované nazírání na dosavadní daňový systém. Zemědělská daň byla chápána jako daň z pracovního důchodu a podléhaly jí jen osoby fyzické, tedy nikoliv právnické. Daň se stanovila rolníkům paušálně podle výměry hospodářství, výrobních oblastí a průměrného katastrálního výtěžku. Přihlíželo se k rodinným a sociálním poměrům poplatníků.

Další etapa ve vývoji zemědělství si postupem doby začala objektivně a v souladu se základními ekonomicko-politickými tendencemi naší socialistické výstavby vynucovat, aby se co nejvíce tvořily a upevňovaly socialistické formy hospodaření. Na přelomu let 1948—1949 vznikala první jednotná zemědělská družstva. K zásadnímu zvratu a k nové kvalitě ve vývoji zemědělského družstevnictví v ČSR došlo v roce 1950. Vznikl značný počet takových JZD, která můžeme pokládat skutečně za výrobní,

jelikož je v nich združstevňována buď část nebo celá rolníková výroba, i když převahu v tomto období měla zemědělská družstva nevýrobní a polovýrobní, tj. družstva I. a II. typu hospodaření. Rozvoj JZD těchto typů končí a vrcholí první etapa družstevního plánu v ČSR. Na podzim roku 1950 začíná druhá etapa vzniku a rozvoje združstevňování naší vesnice a dochází ke vzniku JZD III. a IV. typu, ve kterých je združstevněna rostlinná i živočišná výroba.

V tomto období se již začíná výrazně projevovat skutečnost, že dosa-
vadní zemědělská daň se fakticky stává brzdícím článkem v procesu združ-
stevňování vesnice. Bylo proto přikročeno k nové úpravě zemědělské daně
zákonem č. 77/1952 Sb., která měla za úkol podporovat rozvoj a upevňo-
vání jednotných zemědělských družstev. Dani podléhaly příjmy z provo-
zování každého zemědělského hospodářství a nerozhodovalo, bylo-li toto
provozováno fyzickými či právníckými osobami (tj. vznikajícími JZD,
členy JZD hospodařícími na záhumenkovém hospodářství, samostatně
hospodařícími rolníky). Základem byl příjem podrobený dani a vypočítá-
val se podle průměrných norem výnosnosti připadající na 1 ha zemědělské
půdy. Sazby daně platné pro soukromě hospodařící rolníky byly progres-
sivní (až 40 %). U jednotných zemědělských družstev vyšších typů hospo-
daření činila daň 3 % (u III. typu) nebo 2 % (u typu IV.) základu daně.
U jednotných zemědělských družstev nižších typů (I. a II. typu) se vymě-
řovala jednotlivým členům (podle progresivních sazeb), protože v těchto
družstvech šlo pouze o společnou práci, jejíž výsledky se ještě rozdělovaly
podle rozlohy půdy vnesené do družstva.

Postupující socializace i na úseku zemědělské výroby a přechod k země-
dělské velkovýrobě v jednotných zemědělských družstvech, zejména nová
úprava výkupu a výkupních cen zemědělských výrobků si vyžádaly novou
právní úpravu zemědělské daně, která byla provedena zákonem č. 50/1959
Sb., o zemědělské dani.¹⁾

Tímto zákonem o zemědělské dani byly stanoveny sazby daně v řepař-
ské oblasti 7 %, v kukuřičné 6 %, v bramborářské 3 %, v bramborářsko-
ovesné 1,5 % a v horské 1 % ze základu daně, kterým u JZD byly sku-
tečně dosažené celkové hrubé peněžní příjmy z rostlinné a živočišné vý-
roby, z provozování pomocných hospodářských odvětví, příjmy za práce
a služby, tržby za zemědělské výrobky dodané členy JZD na splnění ná-
kupních úkolů družstva a hodnota naturálií rozdělených na pracovní
jednotky. Od hrubých peněžních příjmů a od hodnoty naturálií se odečí-
taly částky přidělené tehdy existujícímu nedělitelnému fondu sloužícímu

¹⁾ V souvislosti s novým systémem nákupu zemědělských výrobků je zemědělská
daň hlavním nástrojem odčerpávání diferencíální renty. Diferenciální renta je doda-
tečným čistým důchodem v naturální nebo peněžní formě, který se vytváří v JZD
disponujících úrodnějšími nebo lépe položenými pozemky nebo v těch, která pro-
duktivněji využívají půdy.

na rozšířenou reprodukci družstev a na splátky investičních půjček družstevníků a dále ještě hodnota úspor dosažených na stavbách, které byly prováděny svépomocnou výstavbou.

Soukromě hospodařícím rolníkům se daň vyměřovala jako dosud pomocí průměrných norem výnosnosti a progresivních sazeb.

V roce 1962 byl zákon o zemědělské dani novelizován *zákonem* č. 123/1962 Sb., kterým byly nově upraveny sazby daně u družstev. V rámci výrobních oblastí bylo zavedeno rozpětí sazeb tak, že např. v oblasti řepařské bylo rozpětí 5—12 %, v kukuřičné 4—10 % a pouze v horské oblasti bylo i nadále ponecháno 1 % základu daně.

Od 1. ledna 1967 byla i v zemědělství zavedena řada nových ekonomických nástrojů, zejména jednotné nákupní ceny, diferenciální příplatky, prémie k nákupním cenám atp. V souvislosti s tím, byla zavedena nová zemědělská daň *zákonem* č. 112/1966 Sb. Tato daň se odváděla ve dvou relativně samostatných formách:

- formou pevně stanovené částky na 1 ha zemědělské půdy jako daň z pozemků,
- formou pohyblivé částky závislé na výši dosaženého hrubého důchodu jako daň z důchodů.

Tento systém zdanění hrubého důchodu zemědělských organizací se (podobně jako v průmyslu) neosvědčil, a proto byl od roku 1975 nahrazen zdaněním zisku.²⁾

S účinností od 1. ledna 1975 byla *zákonem* č. 103/1974 Sb. zavedena zemědělská daň, která znamenala zásadní změnu v systému zdaňování zemědělských organizací zejména v tom směru, že sjednotila způsob zdaňování převážné části organizací zemědělské výroby a zemědělských služeb. Konstrukce daně byla upravena tak, aby zejména zmírňovala rozdíly v důchodech jednotlivých zemědělských organizací, které vyplývají především z různých přírodních a klimatických podmínek. K dosažení tohoto cíle napomáhala nová daň tím, že v zákoně byla zakotvena větší objektivizace sazeb daně z pozemků, které se pohybovaly od 1000 Kčs do 50 Kčs na 1 ha zemědělské půdy. Současně byly upraveny i diferenciální příplatky ve vzájemné vazbě tak, že se nově důsledněji uplatňovala zásada, že v přírodních stanovištích, ve kterých jsou poskytovány diferenciální příplatky, nebyla uplatňována daň z pozemků a opačně.

Základem zdaňování hospodářské činnosti se stal místo hrubého důchodu zisk, který lépe vyjadřuje úroveň hospodaření a je nejvýhodnější základem pro stanovení vztahu ke státnímu rozpočtu.

²⁾ Viz podrobněji Picmaus J.F. a kol.: Daně, odvody a poplatky v ČSSR, SNTL Praha 1985, str. 53 a násl.

Tato právní úprava zemědělské daně byla několikrát novelizována. V návaznosti na realizaci komplexní přestavby velkoobchodních cen byla *zákonem č. 154/1976 Sb.*, provedena změna sazeb příspěvku na sociální zabezpečení tak, aby jejich výše odpovídala nové úrovni cen.

Podle této úpravy hospodářské organizace zemědělského zásobování a nákupu, státní hospodářské organizace vojenských lesů a statků, generální ředitelství a sdružení organizací i nadále odváděly příspěvek na sociální zabezpečení ve výši 10 %, zatímco u všech ostatních poplatníků podléhajících tomuto příspěvku se zvýšila sazba z 10 % na 20 %.

Další změny v právní úpravě zemědělské daně byly provedeny *zákonem č. 62/1977 Sb.*, o úpravách soustavy odvodů a daní organizací. Změny se týkaly především základu daně ze zisku, který byl upraven zjednodušením připočitatelných a odpočitatelných položek k vykázanému bilančnímu zisku.

V důsledku zdokonalení přímé mzdové regulace byla zrušena daň z celkového objemu mezd a daň z individuálních mezd. Daň z překročení mezd a odměn uplatňovaná v JZD zůstala zachována.

Finanční dosah zrušení uvedených daní a odvodu z motorových vozidel byl u některých skupin poplatníků (např. u některých státních hospodářských organizací zemědělské výroby a zemědělských služeb, melioračních družstev, společných zemědělských podniků s výjimkou agrochemických podniků) řešen zvýšením základní daně ze zisku, a to o 30 %.

Do základu příspěvku na sociální zabezpečení se nezahrnovaly odměny poskytované podle předpisů o autorském právu zúčtované v běžném roce k výplatě.

Podstatnější změny v zemědělské dani nastaly po 13. zasedání ÚV KSČ z března roku 1979, které stanovilo tyto hlavní směry pro zdokonalování ekonomických nástrojů v zemědělství:

- zmírnit rozdíly v rentabilitě jednotlivých zemědělských výrobků především zvýšením rentability chovu skotu a tím podpořit zájem podniků na jeho rozvoji,
- zvýraznit orientaci na vyšší kvalitu zemědělských výrobků z hlediska jejich konečného užití a prohloubit za tím účelem diferenciaci nákupních cen,
- dosáhnout větší mezioblastní a mezipodnikové vyrovnanosti důchodů zemědělských podniků zejména využitím nástrojů řešících působení diferenciální renty,
- sjednotit oceňování živé práce v družstevním a státním sektoru zemědělství a tak odstranit rozdíly ve vyjadřování nákladů na reprodukci pracovních sil,
- působit na lepší hospodaření s jadernými krmivy a snižování jejich spo-

- třeby při úpravě cen nakupovaných krmiv s omezením dosavadních cenových intervencí,
- posílit chozrasčotní hospodaření státních statků.

Uvedené zásady realizoval zákon č. 113/1979 Sb., kterým se novelizoval zákon o zemědělské dani z roku 1974. Sazby daně z pozemků byly upraveny tak, aby lépe reagovaly na působení diferenciální renty, a to při zabezpečování jejich jednotnosti ve srovnatelných podmínkách. Sazby daně z pozemků byly stanoveny jen pro 55 přírodních stanovišť. Sazebník daně z pozemků byl rozdělen na 20 tříd zahrnujících pozemky v přírodních stanovištích představujících stejnou bonitu. Pro každou třídu byla stanovena pevná sazba na 1 ha zemědělské půdy — v 1. třídě byla sazba 1500 Kčs na 1 ha a v 19. třídě 50 Kčs na 1 ha zemědělské půdy.

Sazby daně ze zisku se upravily tak, aby účinněji reagovaly na diferencovanou výši důchodů ovlivněnou především objektivními činiteli (rozdílné výrobní podmínky — jednotné nákupní ceny, různé skladby činnosti — diferencovaná míra rentability v cenách jednotlivých produktů apod.).

Dále došlo ke zrušení zvýšení daně ze zisku o 30 %, které bylo uplatňováno u vybraného okruhu poplatníků a ke zrušení zvýšení daně ze zisku za nezemědělskou činnost.

Zrušena byla v důsledku zavedení jednotné soustavy odměňování za práci u všech JZD a uplatnění regulace vývoje mezd daň z překročení mezd a odměn u JZD.

U příspěvku na sociální zabezpečení byla uplatněna jednotná výše sazby 10 %.³⁾

V souvislosti s přestavbou hospodářského mechanismu v ČSSR a zejména v souvislosti s novými pravidly hospodaření v zemědělsko-potravinářském komplexu byla zkoumána účinnost zemědělské daně. Uplatňovaný daňový systém působil v období dynamického rozvoje zemědělství při postupné rostoucí integraci a kooperaci. Vedle růstu výroby se zlepšila i důchodová situace podniků. Přitom značný vliv na tvorbu zisku u JZD mělo výraznější rozšiřování přidružené výroby a u státních statků výrazné zvýšení diferenciálních příplatků. Vývoj rentability ze samotné zemědělské výroby však zaostával, a to především v důsledku růstu nákladovosti ovlivněné zejména vyššími cenami vstupů.

Z provedených analýz vyplývá, že v mnoha oblastech je uplatňovaný systém již překonán a nevytváří dostatečný ekonomický tlak na zvyšování efektivnosti. Neodpovídá ani potřebám a podmínkám rozvoje celého země-

³⁾ Viz podrobněji Bakeš M. a kol.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984, str. 104 a násled.

dělsko-potravinářského komplexu.⁴⁾ Proto vláda ČSSR svým usnesením č. 337/1987 schválila hlavní směry úprav zemědělské daně.

§ 2. NOVÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA ZEMĚDĚLSKÉ DANĚ

Federální shromáždění dne 8. listopadu 1988 schválilo nový zákon o zemědělské dani,⁵⁾ který nabyl účinnosti dne 1. ledna 1989. Zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod číslem 172. Zemědělská daň je konstruována tak, že v sobě zahrnuje daň z pozemků, daň z objemu mezd a odměn, daň ze zisku a daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby. Zdanění organizací se z výše uvedených daní dotýká daň z pozemků, daň z objemu mezd a odměn a daň ze zisku.

a) *Daň z pozemků*

Poplatníkem daně z pozemků je i nadále vždy uživatel pozemků bez ohledu na to, zda je současně vlastníkem či nikoliv. Ze záhumenků platí daň jednotné zemědělské družstvo, protože jde o pozemky, které se zahrnují do celkové výměry pozemků družstva. Nová právní úprava nemá ustanovení o tom, že jednotné zemědělské družstvo může požadovat od svých členů náhradu daně z pozemků placené ze záhumenků.

Daň je vybírána ze zemědělské půdy vedené v evidenci nemovitostí bez ohledu na to, zda je skutečně obdělávána či nikoliv nebo slouží-li k jiným účelům než k zemědělské výrobě. Na rozdíl od dřívější právní úpravy se daň z pozemků nevztahuje na hospodářsky využívané vodní plochy, kde se ukázalo, že tato daň nemá své ekonomické opodstatnění. Dosavadní výnos daně byl nahrazen zvýšeným výnosem daně ze zisku.

Osvobození od placení daně z pozemků je věcné i osobní. Věcně jsou osvobozeny i nadále pozemky rekultivované po dobu 5 let, nově založené vinice, chmelnice a pozemky osázené bobulovinami po dobu, kdy nedávají plný užitek a pozemky dočasně odňaté zemědělské výrobě rozhodnutím příslušného orgánu ochrany zemědělského půdního fondu.

Osvobození osobní se ponechává u osob, které podle mezinárodního práva požívají výsad a imunit.

Rozšiřuje se osvobození na všechny pozemky užívané rozpočtovými organizacemi. Dosud se osvobození vztahovalo jen na pozemky ve správě a užívání národních výborů a jejich rozpočtových organizací. Důvodem pro rozšíření tohoto osvobození je zachování stejné zásady u všech rozpočtových organizací.

Daň se vypočítává z celkové výměry všech pozemků podléhajících dani

⁴⁾ Viz Zákon o zemědělské dani schválen, *Zemědělské noviny* ze dne 11. listopadu 1988.

⁵⁾ Viz *Rudé právo* ze dne 9. listopadu 1988.

za použití pevné sazby stanovené na 1 ha pozemků. Sazby jsou v sazebníku odstupňovány podle produkčních ekonomických skupin.

V zemědělství bylo využito výsledků komplexního průzkumu a bonitace zemědělského půdního fondu a každý pozemek byl zařazen do některé z bonitových půdně ekologických jednotek. Toto zařazení spolu s oceněním klimatických podmínek bylo základem pro zařazení podniků do klimatického regionu. Pro jednotlivé klimatické regiony byly stanoveny normativy hektarových výnosů. K ocenění ekonomických vlivů byl diferencovanými normativy realizačních cen a nákladů přepočten objem finančních výnosů a nákladů, jejichž rozdíl je určující pro uplatnění daně z pozemků nebo diferenciálních příplatků. Podle velikosti tohoto rozdílu na 1 ha zemědělské půdy bylo odvozeno základní zařazení zemědělských podniků do 42 produkčně ekonomických skupin (PES). Bylo přihlédnuto k tomu, že existuje řada faktorů, která není zahrnuta v bonitaci půdního fondu, ale má vliv na produkčně ekonomickou výnosnost půd (vliv emisí, vliv pásem hygienické ochrany vodních zdrojů, vliv pásem ochrany státních hranic), a proto bylo provedeno odpovídající další přeřazení podniků.

Tato nová kategorizace je v porovnání s dřívějším systémem objektivnější a vhodnější pro uplatnění přestavby. Na jejím základě stanoví hospodářský mechanismus tři základní nástroje řešení vlivu diferenciální renty, a to — daň z pozemků, diferenciální příplatky I, diferenciální příplatky II.

Úroveň nákupních cen zemědělských výrobků se stanoví na základě společensky odůvodněných nákladů vynaložených na jejich výrobu v oblastech dodávajících převážnou část produktů do tržních fondů, tj. v podstatě na základě průměrných podmínek, za kterých se jednotlivé produkty vyrábějí. Proto je nutné řešit důsledky působení rozdílných přírodních a výrobních podmínek na důchody zemědělských podniků při jednotných nákupních cenách a odčerpávat část nadproduktu vznikajícího v těch organizacích, které daný produkt vyrábějí v příznivějších přírodních podmínkách. Tento úkol pomáhá řešit především daň z pozemků. K úhradě vyšších nákladů podniků vyrábějících daný produkt v horších podmínkách, než jsou ty, z nichž vychází jeho základní cena, slouží diferenciální příplatky a další cenové i mimocenové nástroje.

Daň z pozemků, která není uhrazována ze zisku, ale je u organizací položkou snižující výnosy, je placena zemědělskými podniky zařazenými do 1. až 20. PES. Nejvyšší sazba daně z pozemků činí 3000 Kčs za 1 ha zemědělské půdy v 1. PES, nejnižší sazba ve 20. PES činí 150 Kčs za 1 ha zemědělské půdy.

Diferenciální příplatky I. uhrazují zvýšené náklady související s působením diferenciální renty socialistickým zemědělským organizacím hospodařícím v horších výrobních podmínkách. Jsou součástí výnosů a posky-

tují se podnikům zařazeným do 21. až 42. PES, a to sazbou stanovenou pro jednotlivé PES od 1 Kčs až do 92 Kčs na 100 Kčs základu. Diferenciální příplatky I budou poskytovány na celkové tržby z realizace zemědělských výrobků, tj. včetně všech příplatků a prémie.⁶⁾

K řešení vlivu vnějších faktorů projevujících se v diferenciální rentě II se u zemědělských organizací uplatňují diferenciální příplatky II. Tyto příplatky se budou týkat asi 550 podniků, přičemž sazba příplatků se pohybuje v rozmezí 1 Kčs až 50 Kčs na 100 Kčs tržeb. Diferenciální příplatky II jsou součástí výnosů.

Diferenciální příplatky II mohou být přiznány jen těm podnikům, které v podmínkách roku 1989 nevytvoří předpokládaný zisk ani ve výši tzv. nezdanitelného minima, které je v závislosti na zařazení do PES stanoveno v rozmezí od 700 Kčs do 1400 Kčs na hektar. Dále pak musí být prokázán vliv některého ze šesti jmenovitě určených faktorů. Jimi jsou: převýšení daně z objemu mezd a odměn ze zemědělské činnosti na úroveň nákupních cen a příplatků k nim, ztížené podmínky stabilizace a reprodukce pracovních sil, méně výhodná struktura výroby, nadměrné úvěrové zatížení, vyšší náročnost výroby na vybavení fondy a konečně záporný dopad změn v systému ekonomických nástrojů. K ocenění každého z činitelů existují přesná podrobnější pravidla.⁷⁾

b) *Dañ z objemu mezd a odměn*

Nově do systému zemědělské daně je začleněna daň z objemu mezd a odměn,⁸⁾ která nahrazuje dosavadní příspěvek na sociální zabezpečení. Odlišný název této daně v systému zemědělské daně je odůvodněn tím, že členům JZD není vyplácena mzda, ale odměna za práci. Z odměn vyplácených členům JZD odvádí jednotné zemědělské družstvo ze svých nákladů příspěvek na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení.

Tato daň byla při přestavbě cen zahrnuta do nákladů nových nákupních a velkoobchodních cen a jejím účelem je působit na hospodárné využívání pracovních sil a na zavádění nové techniky a progresivních metod práce.

Poplatníky daně jsou jednotná zemědělská družstva a společné podniky, státní podniky, jejichž zakladatelem jsou ministerstvo zemědělství a výživy ČSSR nebo ministerstvo zemědělství a výživy ČSR nebo ministerstvo zemědělství a výživy SSR, organizace s potravinářskou výrobou v působ-

⁶⁾ Nařízení vlády ČSSR č. 127/1988 Sb., o finančním hospodaření státních podniků zemědělsko-potravinářského komplexu, jednotných zemědělských družstev a společných podniků.

⁷⁾ Viz O poskytování diferenciálních příplatků, Zemědělské noviny ze dne 12. listopadu 1988.

⁸⁾ Tato složka zemědělské daně je považována za důležitý kritériální nástroj a je uplatněna v souladu se Směrnicemi k zabezpečení komplexní přestavby hospodářského mechanismu (schválené usnesením vlády ČSSR č. 29/1988), Příloha Hospodářských novin č. 8/1988.

nosti národních výborů, státní hospodářské organizace vojenských lesů a statků a další organizace zemědělské výroby, zemědělských služeb a potravinářské výroby a výroby pochutin stanovené v obecně závazném právním předpise.

Daň se stanoví z objemu mzdových prostředků a odměn za práci zúčtovaných v běžném roce k výplatě, který se sníží o odměny vyplácené podle předpisů autorského práva, tj. zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých ve znění pozdějších předpisů.

U jednotných zemědělských družstev se do základu daně navíc započte příspěvek na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení, který je vlastně náhradou za daň ze mzdy, v důsledku zavedení netto odměn v jednotných zemědělských družstvech.

Sazba daně je 50 % ze základu daně. V zájmu podpory služeb veřejného stravování včetně velkovýroby jídel, veřejného ubytování, cestovního ruchu, oprav a údržby automobilů osobních a jednostopých motorových vozidel včetně jejich přírůbků a příslušenství a dalších služeb, do jejichž cen nebyla promítnuta daň z objemu mezd a odměn ve výši 50 %, je sazba daně z části základu připadajícího na tyto služby ve výši 20 %.

c) *Daň ze zisku*

Poplatníky daně ze zisku jsou tytéž organizace, které jsou poplatníky daně z objemu mezd a odměn. Této dani podléhají tedy nově organizace potravinářského průmyslu, které dříve podléhaly odvodům do státního rozpočtu podle zákona č. 161/1982 Sb. Smyslem tohoto opatření je další sblížení až sjednocení ekonomických nástrojů v rámci celého zemědělsko-potravinářského komplexu. Toto sjednocení vyžaduje i rozšiřování podnikatelské činnosti organizací, na které se vztahuje zákon o státním podniku a zejména zákon o zemědělském družstevnictví, a dále i úzká vazba podniků potravinářského průmyslu na podniky zemědělské prvovýroby.

Předmětem daně ze zisku jsou příjmy z veškeré činnosti poplatníků daně.

Základem daně je zisk zjištěný v účetnictví zvýšený o částky, o které byly zvýšeny náklady nebo sníženy výnosy v rozporu s právními předpisy, a rozdíl, o který placené penále a pokuty převyšují přijaté penále, pokuty a náhrady škody za zaplacené penále a pokuty. Dále se základ zvyšuje o poplatky za znečišťování ovzduší včetně přírůžky a přírůžky k základním úplatám za vypouštění odpadních vod, a to tehdy, byly-li zahrnuty do nákladů.

Základ daně se sníží o rozdíl, o který placené úroky převyšují přijaté úroky, nejsou-li účtovány v nákladech, dále se sníží o částku odpočitatelného minima, která se určí normativem na 1 ha zemědělské půdy nebo vodní plochy, popřípadě normativem k objemu základních prostředků

a zásob a o částky, které již byly u téhož nebo jiného poplatníka podrobeny dani ze zisku podle zákona o zemědělské dani, pokud jsou součástí zisku.

U poplatníků, kteří nevykáží zisk nebo vykáží ztrátu, je základem daně ze zisku rozdíl úhrnu částek zvyšujících a snižujících zisk snížený o vykázanou ztrátu.

U poplatníků v likvidaci nebo zaniklých bez likvidace, pokud nelze stanovit základ daně podle výše uvedených způsobů, je základem daně ze zisku likvidační přebytek.

Novými položkami, o které se základ daně snižuje, jsou placené úroky, nejsou-li účtovány v nákladech, a dále částka odpočitatelného minima. Toto odpočitatelné minimum zisku je nástrojem k zabezpečení samofinancování podniků. V zemědělských organizacích má odpovídajícím způsobem reagovat na rozdílné podmínky reprodukčního procesu a z nich vyplývající důchodovou diferenciaci. Podrobné vymezení odpočitatelného minima bude obsaženo v prováděcí vyhlášce k zákonu o zemědělské dani tak, aby bylo možno pružně reagovat na případné změny.

Ministr financí ČSSR J. Stejskal ve svém vystoupení předneseném na schůzi sněmoven FS ČSSR konstatoval: „Toto odpočitatelné minimum bude stanoveno normativem na 1 ha zemědělské půdy (vodní plochy) ve výši od 700 do 1400 Kčs a u společných podniků s převážně zemědělskou prvovýrobou normativem z výrobních fondů. U organizací potravinářského průmyslu i některých dalších subjektů této daně bude o případném snižování základu daně ze zisku o minimální normativní příděl do fondu rozvoje rozhodnuto až v návaznosti na komplexní řešení odvodů do státního rozpočtu u všech podniků v národním hospodářství s účinností od 1. ledna 1991.“⁹⁾

Sazba daně ze zisku činí 50 % ze základu daně. Zavedení lineární sazby vychází především z negativních poznatků i důsledků při uplatňování dosavadního progresivního zdanění. Pokud by se v dalším období výrazněji odchylovala dosažená rentabilita od předpokládané úrovně vyplývající z nových velkoobchodních a nákupních cen, bude možno přiměřeně upravit sazbu daně. V souladu s ustanovením § 39 zákona o zemědělské dani může totiž vláda Československé socialistické republiky nařízením zvýšit, popřípadě snížit sazbu daně z objemu mezd a odměn a sazbu daně ze zisku až o jednu čtvrtinu, a to do 30. června roku předcházejícího zdaňovacímu období, ve kterém má takto upravená sazba nabýt účinnosti.

Nový zákon o zemědělské dani zrušuje dodatkový odvod ze zisku u jednotných zemědělských družstev provozujících ve větším rozsahu přidruženou výrobu, zavedený nařízením vlády ČSSR č. 139/1985 Sb. Dále se

⁹⁾ Viz Zákon o zemědělské dani schválen, Zemědělské noviny ze dne 11. listopadu 1988.

ruší dočasné osvobození přiznané podle dříve platného zákona nově budovaným společným zemědělským podnikům s převážně zemědělskou výrobou, agrochemickým podnikům a nově založeným organizacím zemědělské výroby a zemědělských služeb.

Výnos zemědělské daně od organizací je příjmem státního rozpočtu České socialistické republiky, s výjimkou výnosu zemědělské daně od organizací založených nebo řízených národním výborem a s výjimkou výnosu zemědělské daně od organizací v působnosti ministerstva národní obrany ČSSR a ministerstva vnitra ČSSR, který je podle ustanovení § 38 odst. 2 zákona o zemědělské dani příjmem státního rozpočtu československé federace.

Výnos zemědělské daně od organizací založených nebo řízených národním výborem je příjmem tohoto národního výboru.

Správu zemědělské daně placené organizacemi, jejíž výnos je příjmem státního rozpočtu České socialistické republiky a správu zemědělské daně placené organizacemi, jejíž výnos je příjmem státního rozpočtu československé federace, vykonávají finanční správy.

Správu zemědělské daně placené organizacemi, jejíž výnos je příjmem národního výboru, vykonává okresní národní výbor, v jehož územním obvodu má organizace sídlo, a jde-li o organizaci, která má sídlo na území hlavního města Prahy, Národní výbor hlavního města Prahy.

Марие Карфикова

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ СОГЛАСНО ЗАКОНУ О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ НАЛОГЕ

Резюме

Комплексное осуществление перестройки хозяйственного механизма в области сельского хозяйства правительства ЧССР и ЧСР утвердили постановлением 187/88 и 236/88 с 1-ого января 1989. Основная цель состоит в создании условий для более действенного развития социалистических производственных отношений в сельскохозяйственно-продовольственном комплексе и в открытии пространства для творческой инициативы трудящихся и их коллективов.

Новый хозяйственный механизм, применяемый в сельскохозяйственно-продовольственном комплексе, представляет собой м. п., глубокие и принципиальные изменения в области планирования и экономических инструментов. Одним из экономических инструментов в поддержку более эффективного хозяйствования является сельскохозяйственный налог.

Федеральное собрание 8-ого ноября 1988 г. утвердило новый закон о сельскохозяйственном налоге, который вступил в действие 1-ого января 1989 г. Сельскохозяйственный налог конструируется таким образом, чтобы включать налог с земельных участков, налог с объема заработной платы и премий, налог с прибыли и налог с доходов граждан от сельскохозяйственного производства. Налогообложение орга-

низаций касается налога с земельных участков, налога с объема заработной платы и премий и налога с прибыли.

Новый закон о сельскохозяйственном налоге приносит многие существенные изменения по сравнению с существующим состоянием и становится важным регулирующим фактором сельскохозяйственного производства. Правовое регулирование сельскохозяйственного налога, уплачиваемого организациями, связано прежде всего с комплексным урегулированием оптовых и покупных цен, которое вступило в действие также с 1-ого января 1989 г., включая дополнительные ценовые и внеценовые инструменты. Им преследуется далее сближение и унификация налоговой системы для всех организаций сельскохозяйственного производства, сельскохозяйственных услуг и организаций пищевой промышленности.

При регулировании налога с земельных участков использовались прежде всего результаты новой бонитировки сельскохозяйственного земельного фонда. Заметное повышение тарифов этого налога при одновременном снижении дифференциальных доплат более последовательно реагирует на решение дифференциальной ренты I.

Вновь вводится налог с объема заработной платы и премий, который должен оказывать большее воздействие на дальнейшую субституцию живого и материализованного труда, в частности, путем более широкого применения современной техники и повышения действенности живого труда, при обеспечении одинакового возмещения всех организаций расходов всего общества, которые связаны с воспроизводством рабочей силы.

В случае налога с прибыли новым правовым урегулированием вводится единое налогообложение прибыли в размере 50 % от всей хозяйственной деятельности, причем фактический состав этого налога является таким же, что и в случае отчислений от прибыли и подоходного налога. В силу этого создаются не только одинаковые налоговые условия для всех плательщиков указанного налога, но происходит также принципиальное сближение налогообложения у всех хозяйственных организаций в рамках всего народного хозяйства.

Marie Karfíková

TAXATION OF ORGANISATIONS UNDER THE NEW AGRICULTURAL TAX ACT

Summary

Complex application of the economic machinery restructuration in agriculture was adopted by the Governments of the Czechoslovak Socialist Republic (ČSSR) and of the Czech Socialist Republic (ČSR) by Decrees No. 187/88 and 236/88 in force since January 1, 1989. The basic aim is to provide conditions for a more effective development of the socialist relations of production in the agricultural and foodstuffs complex and for a wider scope of the creative initiative of the working people and collectives.

The new economic machinery applied to the agricultural and foodstuffs complex represents inter alia profound and fundamental changes in planning and economic instruments. One of the economic instruments for the furtherance of a more effective management is the agricultural tax.

The Federal Assembly adopted on November 8, 1988, the new Agricultural Tax Act in force since January 1, 1989. The agricultural tax is construed so as to embrace

the land tax, the tax on the volume of wages and remunerations, the profit tax and the tax on income of individuals from agricultural production. Of the mentioned taxes the land tax, the tax on the volume of wages and remunerations and the profit tax concern the taxation of organisations.

The new Agricultural Tax Act brings about many essential changes compared to the former state and is becoming an important regulating factor of agricultural production. The regulation of the agricultural tax paid by organisations is linked in the first place to the complex frame of the wholesale and purchase prices also in force since January 1, 1989, inclusive of complementary price and non-price instruments. Pursued further is the consistency and unification of the taxation system for all organisations engaged in agricultural production, agricultural services and for organisations engaged in the foodstuffs industry.

For land tax adjustment use was made in the first place of the results of the new agricultural land fund quality survey. The marked increase in the tax rates and the reduction of the differential surcharges reacts more consistently to the settlement of the differential rent I.

Newly introduced was the tax on the volume of wages and remunerations, which is to stir the substitution of manpower mainly by a more extensive application of up-to-date technology and by improved effectiveness of labour, while safeguarding the same payments by all organisations for all-social expenses connected with manpower reproduction.

The new profit tax regulation introduced uniform taxation of profits at the rate of 50 % from all economic activities, the basis of the tax assessment being the same as in the instance of the profit levy and income tax. Provided thereby are not only equal taxation conditions for all payers of this tax, but taxation of all economic organisations within the national economy has been approximated.

MILOŠ BOROVIČKA

ZDAŇOVÁNÍ OBČANŮ PODLE NOVÉHO ZÁKONA O ZEMĚDĚLSKÉ DANI

Zemědělské dani podléhají vedle organizací též občané, kteří jsou uživateli pozemků nebo provozují jako samostatnou výdělečnou činnost zemědělskou výrobu. Pro organizace i občany je upravena společným zákonem, u občanů má však odlišnou konstrukci.

Zemědělská daň sehrála významnou roli v přechodném období od kapitalismu k socialismu, kdy sloužila jako nástroj lidově demokratického státu k upevňování svazku dělníků s drobnými a středními rolníky a k ekonomickému omezování a potlačování vesnických kapitalistů. Postupně se stávala nástrojem, který napomáhal procesu združstevňování soukromě hospodařících zemědělců a rozvoji a upevňování vznikajících jednotných zemědělských družstev. Tyto úkoly plnila zejména zemědělská daň zavedená po Únoru 1948 zákonem č. 49/1948 Sb. a poté i její úprava provedená v rámci daňové reformy zákonem č. 77/1952 Sb.

V dalším období s postupující socializací vesnice a s přechodem na zemědělskou velkovýrobu přeneslo se těžiště zemědělské daně na socialistický sektor. Zdaňování občanů bylo upravováno jako součást opatření směřujících k socialistické přestavbě zemědělství a v návaznosti na úpravu zdaňování zemědělských organizací. Změny v zemědělské dani provedené zákony č. 50/1959 Sb., č. 112/1966 Sb. i posledním dosud platným zákonem č. 103/1974 Sb. a jeho novelami týkaly se převážně zemědělských organizací. U občanů zůstal v podstatě zachován systém zavedený v roce 1952 s tím, že s ohledem na změny nákupních cen zemědělských výrobků a pokračující intenzifikaci zemědělské výroby byla postupně upravována výše průměrných norem výnosnosti a daňová sazba.

K významnější změně došlo od roku 1967, kdy pro všechny poplatníky zemědělské daně byla zavedena daň z pozemků a v důsledku toho byl u občanů uplatněn dvousložkový systém zdanění skládající se z daně

z pozemků a z daně z důchodů. Daň z důchodů byla pak od roku 1975 přejmenována na daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby.

Zemědělská daň placená občany týká se dnes převážně drobných uživatelů půdy, provozujících malá osobní hospodářství. Z nich jen malou část tvoří samostatně hospodařící rolníci, většinou jde o členy jednotných zemědělských družstev, provozující zemědělskou výrobu na záhumencích, nebo o drobné chovatele a pěstitele, kteří provozují zemědělskou výrobu na zahrádkách nebo chov hospodářských zvířat jako vedlejší doplňkovou činnost.

I když rozhodující část zemědělské produkce je zabezpečována socialistickou zemědělskou velkovýrobou, nemalý význam má i zemědělská produkce těchto malovýrobců. Rozvojem doplňkové zemědělské výroby provozované jednotlivými občany lze dosáhnout lepšího využití půdy nevhodné pro zemědělskou velkovýrobu a zvýšení objemu zemědělské produkce jednak pro samozásobení, ale i pro obohacení trhu. V posledním období se proto uplatňují opatření směřující k vytvoření příznivých podmínek pro rozvoj této výroby. Od roku 1979 byly nejprve daňově zvýhodněny příjmy občanů ze smluvního výkrmu hospodářských zvířat a v roce 1981 bylo pak poskytnuto rozsáhlé daňové osvobození pro příjmy drobných chovatelů a pěstitelů z provozování doplňkové zemědělské výroby ve volném čase.¹⁾

Nový zákon o zemědělské dani č. 172/1988 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 1989, má přinést do zdaňování občanů větší objektivitu a diferenciaci. Principy nové úpravy spočívají v tom, že příjmy občanů ze zemědělské výroby budou zdaňovány v podstatě shodně jako příjmy občanů, kteří provozují samostatnou výdělečnou činnost na základě povolení národního výboru. Zároveň se zachovává daňové zvýhodnění příjmů z doplňkové zemědělské výroby zejména u drobných chovatelů a pěstitelů s nižšími příjmy z této výroby, i když nikoliv již formou obecného osvobození těchto příjmů. K úměrně vyššímu zdanění dochází naopak u vysokých příjmů občanů provozujících zemědělskou výrobu ve velkém rozsahu. Nová úprava zohlednila též vlivy vyplývající ze zvýšení nákupních cen některých zemědělských výrobků, které se projeví ve zvýšení příjmů občanů z jejich prodeje.

Podle nového zákona se zemědělská daň u občanů i nadále skládá ze dvou složek — daně z pozemků a daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby. U daně z pozemků váže se daňová povinnost na užívání půdy, zatímco daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby je konstruována jako

¹⁾ Usnesení vlády ČSR č. 227 z 19. 8. 1981 a usnesení vlády SSR č. 268 z 30. 9. 1981 o daňových opatřeních k podpoře zemědělské výroby u drobných chovatelů a pěstitelů.

daň důchodového typu postihující přímo docilované příjmy z provozování zemědělské výroby a činností s ní souvisejících.

Provedené změny u daně z pozemků, která je společná pro organizace i občany, spočívají především v přeřazení pozemků z dosavadních přírodních stanovišť do nových produkčních ekonomických skupin s nově upravenou výší sazeb. Podstatné změny přináší nová úprava zejména u daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby, týkající se výlučně občanů, které jsou největší od roku 1952.

§ 1. DAŇ Z POZEMKŮ V UŽÍVÁNÍ OBČANŮ

Poplatníky daně z pozemků jsou občané, kteří jsou uživateli pozemků podléhajících dani. Vlastnický vztah k pozemku není rozhodující. Nezáleží tedy na tom, zda občan je současně vlastníkem pozemku nebo jej má v trvalém či dočasném užívání, popřípadě jej užívá na základě jiného právního vztahu. Rovněž není rozhodující, zda občan na pozemku provozuje zemědělskou výrobu. Daňovou povinnost má vždy ten, kdo u pozemku podléhajícím zdanění je zapsán v evidenci nemovitostí jako jeho uživatel. Není-li v evidenci nemovitostí uživatel zapsán, vychází se z faktického stavu a poplatníkem je skutečný uživatel. Je-li uživatelů více, platí daň solidárně.

Z pozemků přidělených jako záhumenky členům jednotných zemědělských družstev platí daň družstvo. Družstvu se vyměřuje daň z celkové výměry jím obhospodařovaných pozemků včetně výměry pozemků užívaných jako záhumenky. Do výměry záhumenků, z nichž platí daň družstvo, se však nezapočítávají zahrady členů družstva, které se nesdružují ke společnému družstevnímu hospodaření. Z nesdružených zahrad platí daň členové družstva sami. Placení daně z těchto zahrad bude však přicházet v úvahu pouze v případech, překročí-li jejich výměra 800 m², do níž se nezdaňují.

Zásada, že poplatníkem je ten, kdo je zapsán jako uživatel v evidenci nemovitostí, neplatí výjimečně, jde-li o společenskou organizaci, která přenechala pozemek svým členům k dočasnému užívání. V těchto případech jsou poplatníky daně jednotliví členové, kteří pozemek užívají, i když v evidenci nemovitostí je zapsána jako jeho uživatel společenská organizace nebo její organizační složka (např. jako uživatel je zapsána základní organizace zahrádkářského svazu, která přenechala pozemky svým členům ke zřízení zahrádky). Jelikož členům společenských organizací jsou však do dočasného užívání přenechávány většinou pozemky o výměře do 400 m², z nichž daň obvykle nepřesáhne částku 100 Kčs, do níž se daň nevyměřuje, bude se zdanění dotýkat jen malého okruhu těchto členů.

Dani z pozemků podléhá veškerá zemědělská půda a z nezemědělské

půdy okrasné zahrady v užívání občanů.²⁾ Pro posouzení, zda pozemek podléhá dani je rozhodující, jak je veden v evidenci nemovitostí, a nezáleží na tom, zda je skutečně obděláván nebo k jakému účelu faktický slouží.

Základem pro výpočet daně z pozemků je celková výměra dani podléhajících pozemků užívaných poplatníkem. U občanů zachovává však nový zákon o zemědělské dani zvýhodnění pro pozemky patřící k rodinným domkům. Tyto pozemky, pokud jejich výměra nepřesahuje 800 m², se do celkové výměry pozemků podléhajících dani nezapočítávají a nejsou tudíž zdaňovány. Ve stejném rozsahu jako pozemky patřící k rodinným domkům jsou zvýhodněny též pozemky zemědělské půdy členů jednotných zemědělských družstev, které souvisejí s pozemkem, na němž je obytná budova nebo které jsou v zastavěném území obce.³⁾

Jestliže uvedené pozemky přesahují výměru 800 m², započítávají se do základu daně celou svou výměrou, nikoliv pouze tou, o kterou tuto hranici přesahují. Do rozhodné výměry se však nezahrnuje plocha zastavěná budovou, k níž pozemek patří, neboť tato plocha je nezemědělskou půdou nepodléhající dani z pozemků. Zastavěné plochy a nádvoří jsou zdaňovány v rámci domovní daně, naproti tomu zahrady podléhají vždy dani z pozemků, ať jsou vedeny v evidenci nemovitostí jako půda zemědělská či nezemědělská (okrasné zahrady).

Toto zvýhodnění má preferovat pozemky do výměry stanovené pro osobní užívání pozemků v § 200 občanského zákoníku, pokud jde o rodinné domky. Nový zákon o zemědělské dani nepřevzal však obdobnou preferenci přiznávanou dosud pro pozemky určené k rekreačním účelům do výměry 400 m². Důvodem byly určité problémy při praktickém uplatňování preference u těchto pozemků (mohlo jít pouze o jeden pozemek téhož uživatele) a dále okolnost, že částka, do níž se daň nevyměruje, byla v novém zákoně zvýšena z dosavadních 20 Kčs na 100 Kčs, takže z většiny těchto maloplošných pozemků nebude z tohoto důvodu daň ani nadále placena.

Sazby daně z pozemků jsou stanoveny na jeden hektar půdy a jsou odstupňovány podle produkčních ekonomických skupin, které nahradily dřívější přírodní stanoviště. Produkční ekonomické skupiny jsou výsledkem nově provedené bonitace zemědělského půdního fondu a vyjadřují pro-

²⁾ Za zemědělskou půdu se podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 23/1964 Sb., kterou se provádí zákon č. 22/1964 Sb., o evidenci nemovitostí, považuje orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, louky a pastviny. Okrasnými zahradami v užívání občanů se rozumí soukromé okrasné zahrady patřící mezi ostatní plochy nezemědělské půdy (příloha citované vyhlášky část B, bod 5 písm. e).

³⁾ Těmito pozemky se rozumí zahrady, které se podle § 79 odst. 3 písm. b) zákona č. 90/1988 Sb., o zemědělském družstevnictví, nesdružují ke společnému družstevnímu hospodaření. Nesdružují se zahrady o výměře do 0,10 hektaru, případně za podmínek určených stanovami i větší. Členové JZD daň z pozemků z těchto zahrad

dukční a důchodovou schopnost půdy v jednotlivých územních celcích.⁴⁾ Na rozdíl od organizací, které jsou do určité produkční ekonomické skupiny zpravidla zařazeny jako celek, je u občanů rozhodné zařazení katastrálního území obce, ve kterém se pozemky nalézají. Užívá-li tedy občan pozemky ležící v různých katastrálních územích, stanoví se daň pro každé katastrální území samostatně sazbou platnou pro produkční ekonomickou skupinu, do které je toto katastrální území zařazeno.

Katastrální území obcí v členění podle okresů a krajů jsou zařazena do jedné z 42 vytvořených produkčních ekonomických skupin. Výše sazeb pro jednotlivé skupiny je stejná pro organizace i občany. Pro prvních 20 skupin je odstupňována od 150 do 3000 Kčs na jeden hektar půdy, pro skupiny 21 až 42 v horších produkčních podmínkách nejsou sazby stanoveny a daň z pozemků se v nich tedy neplatí.

Zákonem stanovená dočasná osvobození pro pozemky rekultivované a pro pozemky nově osázené některými zemědělskými kulturami ve stanovené souvislé minimální výměře, dokud nedávají plný užitek, platí i pro občany, praktický význam mají však spíše pro organizace. Větší význam pro občany mají ustanovení zákona týkající se možnosti snížení nebo prominutí daně.

U občanů jde zejména o možnost snížení daně až o 50 %, jestliže jimi užívané pozemky jsou podstatně horší ve srovnání s ostatními pozemky v témže katastrálním území. Obhospodaruje-li občan pozemek o malé výměře, může se stát, že jeho kvalita neodpovídá průměrné kvalitě pozemků v příslušném katastrálním území. Sleva v těchto případech umožňuje zohlednit případné odlišnosti v kvalitě pozemků v rámci téhož katastrálního území, které jako celek je zařazeno do určité produkční ekonomické skupiny.

Na základě žádosti poplatníka může být snížena nebo i zcela prominuta daň z pozemků, u nichž je omezena možnost jejich hospodářského využívání (např. z pozemků, které jsou zaplaveny, na nichž se provádějí vodo-hospodářské úpravy, na něž se vztahují předpisy o státní ochraně přírody apod.). Na poskytnutí daňové úlevy není v těchto případech právní nárok. O jejím poskytnutí rozhodují národní výbory příslušné ke správě daně s přihlédnutím k tomu, v jakém rozsahu nelze pozemky využívat, a z toho plynoucího snížení jejich výnosu.

neplatí, jestliže jejich výměra mimo zastavěnou plochu není větší než 800 m². Toto zvýhodnění se týká i zahrad ležících v zastavěném území obce, neboť jinak by docházelo k neodůvodněným rozdílům mezi uživateli pozemků u rodinných domků a mezi členy JZD, kteří pozemky nemívají vždy u obytných budov, ale i jinde v intravilánu.

⁴⁾ K charakteristice nových produkčních ekonomických skupin, podle nichž je odstupňována sazba daně z pozemků i u organizací, blíže viz stat. M. Karfíkové v tomto čísle AUC-Iuridica.

§ 2. DAŇ Z PŘÍJMU OBČANŮ ZE ZEMĚDĚLSKÉ VÝROBY

Daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby platí občané, kteří provozují zemědělskou výrobu na vlastní nebo společný účet. Provozování zemědělské výroby nemusí však být jediným ani hlavním zaměstnáním občana. Tato daň se proto vztahuje jak na samostatně hospodařící rolníky, kteří zemědělskou výrobu provozují jako svou hlavní činnost, tak i na občany, kteří zemědělskou výrobu provozují pouze jako vedlejší doplňkovou činnost, třeba i jen sezónně. Daň platí též členové jednotných zemědělských družstev, u nichž se však zdanění týká jen příjmů ze zemědělské výroby provozované na vlastní účet, zejména příjmů ze záhumného hospodářství, neboť příjmy, které jsou jim vypláceny družstvem jako odměna za práci, popřípadě jako splátky na náhradu za majetek odevzdaný při vstupu do družstva, jsou od daně osvobozeny.

Stejně jako u daně z pozemků není ani u této daně rozhodující vlastnický vztah k půdě, daňová povinnost se vztahuje vždy na občana, na jehož účet plynou příjmy z provozované zemědělské výroby. Provozuje-li zemědělskou výrobu více občanů na společný účet, tvoří jeden daňový subjekt a za zaplacení daně odpovídají solidárně. Jde zejména o případy, kdy zemědělská výroba je provozována osobami žijícími ve společné domácnosti nebo více osobami na téže pozemku. Solidární povinnost k placení daně má v těchto případech za cíl bránit fiktivnímu rozdělování příjmů ze společně provozovaného zemědělského hospodářství na více osob se záměrem obejít progresivitu daňové sazby.

Dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby podléhají vedle příjmů z vlastní zemědělské výroby též příjmy z lesní výroby a rybníkářství. Kromě toho se touto daní zdaňují i příjmy z vedlejší výroby a příležitostné činnosti, jsou-li provozovány v souvislosti se zemědělskou výrobou. Přitom není rozhodující, zda zemědělská výroba je provozována na pozemcích, případně vodních plochách nebo bez pozemků, jako je tomu v případech samotného provozování živočišné výroby bez výroby rostlinné. Na rozdíl od dosavadní úpravy, kdy předmětem zdanění byly i příjmy naturální (hodnota produkce spotřebované nebo určené ke spotřebě ve vlastní domácnosti poplatníka), podle nové úpravy se zdaňují pouze dosažené peněžní příjmy. Tímto opatřením má být podporován zájem občanů na samozásobení zemědělskými produkty z vlastní výroby.

Dosavadní úprava daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby byla založena na rozlišování zemědělské výroby běžné (pěstování běžných zemědělských plodin a chov běžných hospodářských zvířat) a výroby specializované (pěstování zvláštních kultur, např. vinné révy, chmelu, zeleniny, ovoce, květin, tabáku, semen aj. a provozování zvláštních odvětví živočišné výroby, jako chovu včel, ryb, laboratorních a kožešinových zvířat).

Toto rozlišování mělo význam pro způsob zdanění i pro určování daňového základu. Zatímco příjmy z běžné výroby byly vždy zdaňovány daní z příjmu občanů ze zemědělské výroby bez ohledu na dosaženou výši, příjmy ze specializované výroby jen tehdy, pokud nepřesáhly po odečtení vynaložených nákladů 20 000 Kčs za rok, jinak podléhaly daní z příjmů obyvatelstva. Při určování daňového základu vycházelo se u příjmů z běžné výroby z předpokládaných příjmů stanovených podle průměrných norem výnosnosti, zatímco u specializované výroby z příjmů skutečně dosažených.

Rozlišování běžné a specializované zemědělské výroby ztratilo podle nové úpravy zemědělské daně dřívější význam. Dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby podléhají nyní příjmy z veškeré zemědělské výroby bez ohledu na dosaženou výši a daň se vždy vypočítává ze skutečně dosažených příjmů. Přejchod na zdaňování skutečných příjmů i u běžné zemědělské výroby umožní zdanit příjmy občanů, které dosud v mnohých případech značně převyšovaly příjmy stanovené na základě průměrných norem výnosnosti. Průměrné normy výnosnosti budou napříště sloužit jen jako minimální základ, z něhož se daň vyměřuje.

Základ daně podle nové úpravy tvoří skutečně dosažené peněžní příjmy občana dosažené v kalendářním roce. U poplatníků, kteří provozují zemědělskou výrobu na pozemcích, určuje se však tento základ nejméně ve výši odpovídající stanovené průměrné normě výnosnosti, a u rostlinné výroby provozované ve sklenících a fóliovnících, kde se předpokládá podstatně vyšší příjem než u výroby provozované na volné půdě, ve výši jejího desetinásobku. Průměrné normy výnosnosti vyjadřují předpokládané příjmy ze zemědělské výroby propočtené na jeden hektar půdy a jsou odstupňovány podle produkčních ekonomických skupin shodných jako u daně z pozemků, jsou však stanoveny pro všech 42 skupin. Jejich výše byla s přihlédnutím k novým nákupním cenám zemědělských výrobků nově stanovena s odstupňováním od 3000 do 6000 Kčs (dosud od 2200 do 5000 Kčs).

V souvislosti se zemědělským hospodářstvím jsou často provozovány činnosti, které sice nemají přímo charakter zemědělské výroby, ale které představují její bezprostřední pokračování v podobě zpracování výrobků z vlastní zemědělské produkce (např. výroba vína, moštu, másla, tvarohu, sýra apod.) nebo se při nich používá výrobních prostředků sloužících zemědělské výrobě v době, kdy při této výrobě nejsou plně využity (např. k povoznictví, přibližování dřeva), popřípadě jde o příležitostnou výrobu (např. domácí výrobu dřevěného nářadí, košíkářských výrobků). Příjmy z těchto vedlejších a příležitostných činností zdaňují se spolu s příjmy ze zemědělské výroby daní z příjmu občanů ze zemědělské výroby za předpokladu, že jsou provozovány v úzké návaznosti na zemědělskou výrobu

a pouze jako její doplněk. Pokud by tyto činnosti byly provozovány v rozsahu překračujícím takto vymezený rámec, podléhaly by samostatně dani z příjmů obyvatelstva.⁵⁾ To platí též ve všech případech, kdy občan uvedené činnosti provozuje na základě povolení národního výboru vydaného podle nařízení vlád ČSR a SSR č. 1 a 2/1988 Sb., o prodeji zboží a poskytování jiných služeb občany na základě povolení národního výboru.

Příjmy z vedlejší výroby a příležitostné činnosti, pokud jsou zdaňovány v rámci daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby, se podle dosavadní úpravy nezahrnovaly do základu daně, ale jejich provozování bylo důvodem, pro který mohla být daň, vypočtená pouze z příjmů ze zemědělské výroby, zvýšena až o 50 %. Podle nové úpravy se příjmy z těchto činností započítávají ve skutečně dosažené výši spolu s příjmy ze zemědělské výroby přímo do základu, z něhož se daň vypočítává, a výsledná daň se již nezvyšuje.

Při stanovení základu daně se od docílených hrubých příjmů ze zemědělské výroby a s ní souvisejících vedlejších a příležitostných činností odečítají výdaje, které občan vynaložil na jejich dosažení. Tyto výdaje se odečítají procentními paušálními částkami, které podle druhu provozované výroby a činnosti jsou odstupňovány od 20 do 50 %. Pokud však občan hodnověrnými doklady prokáže výdaje vyšší než činí stanovený paušál, odečítají se v prokázané výši.

Nový zákon o zemědělské dani nadále sleduje podporu rozvoje zemědělské výroby u drobných chovatelů a pěstitelů, nikoliv však již formou plného osvobození od daně při splnění stanovených podmínek. Dosavadní osvobození bylo vázáno podmínkou, že občan provozuje zemědělskou výrobu buď sám nebo s pomocí osob žijících s ním ve společné domácnosti, a to ve svém volném čase, což byl povinen prokazovat potvrzením zaměstnavatelské organizace o řádném plnění svých pracovních povinností. Osvobození se tedy netýkalo občanů, kteří zemědělskou výrobu provozovali jako svou hlavní či převažující činnost nebo ji provozovali s využitím námezdní síly. Nevztahovalo se též na příjmy z některých druhů specializované zemědělské výroby, nemajících charakter potravinářských produktů (např. z vinné révy, květin, kožešinových zvířat).

I když stanovené podmínky měly působit jako omezující faktor, vedlo dosavadní úplné osvobození k různým spekulacím a znamenalo neúměrné daňové zvýhodnění vysokých příjmů některých občanů provozujících zemědělskou výrobu ve větším rozsahu. Kromě toho prokazování a ověřování podmínek pro přiznání osvobození bylo spojeno se značnou administrativou.

⁵⁾ Zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, ve znění zákona č. 162/1982 Sb.

Dosavadní osvobození bylo proto v nové úpravě zemědělské daně nahrazeno administrativně méně náročnou formou spočívající v tom, že základ daně se u všech poplatníků snižuje o daněprostou částku 6000 Kčs. Tato nová forma daňové úlevy bude ve svých důsledcích znamenat, že drobní chovatelé a pěstitelé provozující zemědělskou výrobu v malém rozsahu nebudou daň platit vůbec nebo jen v nízké výši. Stejně jako daň z pozemků nevyměří se ani daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby, pokud nepřesáhne částku 100 Kčs.

Sazba daně je progresivně odstupňována podle výše základu v rozpětí od 10 do 60 % a v porovnání s dosud platnou sazbou je vyšší (dosud od 5 do 30 %). Nové odstupňování sazby reaguje na zvýšení nákupních cen, nezapočítávání naturálních příjmů do základu daně a současně sleduje cíl dosáhnout přiměřenou výši zdanění příjmů ze samostatně provozované zemědělské výroby ve vztahu k příjmům ze samostatné výdělečné činnosti provozované na základě povolení národního výboru, které podléhají dani z příjmů obyvatelstva.⁶⁾ Nová sazba daně přinese větší diferenciaci ve zdanění podle výše dosahovaných příjmů.

Národní výbory jako správci daně mají stejně jako dosud možnost zvýšit daň občanům, kteří prodávají zemědělské výrobky přímo spotřebitelům, a to až o 30 % (dosud až o 50 %). Možnost zvýšení daně z uvedeného důvodu vychází z toho, že při přímých prodejkách zemědělských výrobků spotřebitelům dosahuje občan zpravidla vyšší příjem než při jejich prodeji nákupním organizacím za stanovené nákupní ceny. Nově byla zavedena možnost zvýšit daň až o 30 % též poplatníkům, kteří zaměstnávají jiné občany v pracovním poměru, neboť v těchto případech příjem neplyne z vlastní pracovní činnosti poplatníka daně.

Snížení daně až o 50 % je možné ze sociálních důvodů, a to jde-li občana staršího 65 let nebo občana se změněnou pracovní schopností. Tato daňová úleva může být přiznána i v případech, kdy zemědělskou výrobu provozuje na společný účet více osob a některý z uvedených důvodů pro snížení daně splňuje alespoň jedna z nich. K jiným sociálním aspektům se v nové úpravě zemědělské daně nepřihlíží a nezohledňují se ani osoby, které občan vyživuje, což je v porovnání s ostatními důchodovými daněmi placenými občany ojedinelé. V tomto směru se daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby odlišuje i od daně z příjmů obyvatelstva placené občany poskytujícími služby na základě povolení národního výboru, která k vyživovaným osobám přihlíží.

⁶⁾ Ke zdaňování těchto příjmů podrobněji viz Borovička M.: Daňové nástroje k podpoře rozvoje služeb, AUC-Iuridica č. 1/1984, str. 86 a násl.

§ 3. SPRÁVA ZEMĚDĚLSKÉ DANĚ OD OBČANŮ NÁRODNÍMI VÝBORY

Na rozdíl od zemědělské daně placené organizacemi, jejíž výnos s výjimkou organizací založených nebo řízených národními výbory přechází od roku 1989 do příjmů státních rozpočtů republik, výnos zemědělské daně od občanů zůstává i nadále rozpočtovým příjmem národních výborů, a to národních výborů základního stupně, které též vykonávají její správu.⁷⁾

Místní příslušnost ke správě daně se řídí polohou pozemků. Užívá-li občan pozemky v územních obvodech několika místních národních výborů, vykonává správu daně z pozemků každý místní národní výbor, v jehož obvodu některý z užívaných pozemků leží, zatímco správu daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby souhrnně ten národní výbor, v jehož obvodu leží největší část užívaných pozemků. To tedy znamená, že v takovém případě občan podává přiznání k dani z pozemků u všech místních národních výborů, kde užívá pozemky, pokud jde o pozemky tam ležící, zatímco přiznání k dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby pouze u toho místního národního výboru, kde leží největší část jím užívaných pozemků, přičemž v tomto přiznání uvede příjmy dosažené i z těch pozemků, které se nacházejí v územních obvodech ostatních místních národních výborů. Pouze v případech, kdy občan provozuje zemědělskou výrobu bez pozemků a kdy platí pouze daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby, řídí se místní příslušnost ke správě daně jeho trvalým bydlištěm.

Na základě podaného daňového přiznání vyměřuje příslušný místní národní výbor jednotlivým občanům daň platebním výměrem. Občany, kteří mají trvalé bydliště v jeho územním obvodu, může o vyměření daně vyrozumět hromadně předpisným seznamem. Předpisný seznam vyloží po dobu 30 dnů k veřejnému nahlédnutí a jeho vyložení vyhlásí veřejnou vyhláškou nebo jiným v místě obvyklým způsobem. Poslední den třicetidenní lhůty považuje se za den doručení. Použitelnost předpisného seznamu umožňuje místním národním výborům uspořít práce spojené s individuálním doručováním platebních výměrů občanům bydlícím v jeho obvodu.

Vzhledem k tomu, že podle nového zákona o zemědělské dani se daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby stanoví vždy podle skutečně dosažených příjmů, bude zjišťování daňového základu pro národní výbory náročnější. Převážná část občanů provozujících samostatně zemědělskou výrobu nevede o příjmech z ní dosažených účetní evidenci, která by mohla být podkladem při vyměřování daně, což ztěžuje kontrolu správnosti

⁷⁾ Zákon ČNR č. 208/1988 Sb. a zákon SNR 211/1988 Sb., o rozpočtovém určení výnosu a správě zemědělské daně a daně ze mzdy.

a úplnosti přiznaných příjmů. Pro národní výbory má proto důležitý význam možnost uložit poplatníkům daně záznamní povinnost, která do určité míry účetní evidenci nahrazuje a snižuje tak nebezpečí daňového úniku. Půjde zejména o poplatníky, kteří provozují zemědělskou výrobu ve větším rozsahu nebo provozují s ní související vedlejší výrobu či příležitostnou činnost. Poplatníci, kterým byla záznamní povinnost uložena, jsou povinni vést záznamy o všech dosažených příjmech a vynaložených výdajích a uschovávat doklady je prokazující, a to po dobu pěti let.

Pro zjednodušení vyměřovacího řízení slouží též možnost stanovení daně paušální částkou. Možnost paušálního vyměření daně, které se osvědčilo u daně z příjmů obyvatelstva, zavedl nový zákon o zemědělské dani též pro daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby. Daň paušální částkou stanoví příslušný místní národní výbor bez podávání daňového přiznání po projednání s poplatníkem podle jeho předpokládaných příjmů s přihlédnutím k rozsahu jím provozované zemědělské výroby a činností s ní souvisejících. Stanovená paušální částka daně platí i pro následující roky, takže odpadá nutnost jejího každoročního vyměřování. Pokud by však bylo zjištěno, že již neodpovídá dosahovaným příjmům poplatníka, může národní výbor její výši upravit nebo i zrušit stanovení daně paušální částkou, ale až pro následující rok po tomto zjištění.

I když hlavní těžiště nového zákona o zemědělské dani je ve zdaňování organizací, u nichž nová úprava této daně úzce souvisí s uplatněním komplexní přestavby hospodářského mechanismu v oblasti zemědělsko-potravinářského komplexu od 1. ledna 1989, významné změny se týkají i zdaňování občanů, kteří provozují zemědělskou výrobu jako malovýrobci. Úsilí o intenzifikaci zemědělské výroby je spojováno též s mobilizací rezerv v zemědělské malovýrobě a ve využívání půdy nevhodné pro velkovýrobní obdělávání. K tomu má přispívat i nová úprava zemědělské daně vztahující se na občany, která současně jako součást celé soustavy daní placených obyvatelstvem musí zabezpečovat přiměřené relace ke zdaňování ostatních příjmů občanů, zejména plynoucích ze samostatných výdělečných činností. Realizace záměrů sledovaných novou úpravou zemědělské daně od občanů bude do značné míry záviset na národních výborech, jimž je svěřen výkon její správy.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГРАЖДАН ПО НОВОМУ ЗАКОНУ О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ НАЛОГЕ

Резюме

Сельскохозяйственный налог урегулирован законом, который распространяется как на организации, так и на граждан. В случае граждан, однако, он обладает другой конструкцией и состоит из двух частей — налога с земельных участков и налога с доходов граждан от сельскохозяйственного производства. Обе части обладают налогом доходы от сельскохозяйственного хозяйствования, в случае налога с земельных участков налоговая обязанность связана, однако, с землепользованием, в то время как налог с доходов граждан от сельскохозяйственного производства конструируется как налог подоходного типа, касающийся непосредственно достигаемых доходов от занятия сельскохозяйственным производством.

Новый закон о сельскохозяйственном налоге, вступивший в силу с 1-ого января 1989 г. преследует при налогообложении граждан достижение соответствия по отношению к налогообложению доходов от других ими самостоятельно осуществляемых видов деятельности, рассчитанной на заработок. При этом были учтены также новые закупочные цены, которые найдут свое отражение в повышении доходов от сельскохозяйственной продукции поставляемой для заготовок.

Для размера налога с земельного участка решающим является отнесение кадастра, в котором земельные участки находятся, к продукционной экономической группы. Тарифы для таких групп совпадают с тарифами у организаций и определены со 150 до 3000 крон на один гектар участка, причем для продуктивной экономической группы в худших природных условиях тарифы не определены и налог с земельных участков, следовательно, в них не уплачивается. В новой регулировке сохраняется освобождение для участков в личном пользовании граждан, относящихся к односемейным домам до 800 м².

Основные изменения внесены новой регулировкой в случае налога с доходов граждан от сельскохозяйственного производства. Фактический состав для исчисления этого налога представляет собой теперь реально достигнутые денежные доходы за календарный год после вычета затрат. Средние нормы доходности, выражающие предполагаемые доходы от 1 гектара земли и используемые по сих пор при определении состава от текущего сельскохозяйственного производства, служит в настоящее время только минимальным составом, на основании которого налог исчисляется. Наряду с доходами от собственного сельскохозяйственного производства, растениеводства и животноводства, в состав включаются также доходы от побочного производства и случайной деятельности, осуществляемой в связи с сельскохозяйственным производством, поскольку они не имеют больших масштабов и представляют собой лишь дополнение собственного производства. Сохраняются, хотя и в другой форме, чем до сих пор, предоставление льгот мелким животноводам и растениеводам, а именно таким образом, что из состава для исчисления налога вычитается сумма 6000 крон, которая не подлежит налогообложению. Из фактического состава налог исчисляется при помощи прогрессивной ставки, которая дифференцируется с 10 до 60 %. Национальные комитеты в качестве управляющих налогами имеют возможность повысить налоги даже на 30 % гражданам, которые продают сельскохозяйственную продукцию непосредственно потребителям (за цены, как правило, более высокие, чем закупочные цены), или же которые предоставляют работу другим гражданам на основа-

нии трудового правоотношения. Новое урегулирование делает возможным также определение налога паушальной суммой по предполагаемому размеру доходов.

В отличие от сельскохозяйственного налога, уплачиваемого организациями, доходы от которого переводятся в государственные бюджеты республик, сельскохозяйственный налог, уплачиваемый гражданами, остается бюджетным доходом местных национальных комитетов, которые продолжают управлять им.

Miloš Borovička

TAXATION OF CITIZENS UNDER THE NEW AGRICULTURAL TAX ACT

Summary

The agricultural tax is governed by a common act applying both to organisations and individuals. However in the instance of individuals it is construed differently consisting of two components — the land tax and the tax on income of individuals from agricultural production. Receipts from farming are taxed by the two components, but the land tax liability is bound to the use of land, whereas the tax on income of individuals from agricultural production is construed as an income type tax affecting the income earned by carrying out agricultural production.

The new Agricultural Tax Act in force since January 1, 1989, aims in subjecting individuals to the tax at adequacy to the tax charge on receipts from other gainful occupations carried on by them. In consideration were also taken the new purchase prices bringing about higher receipts from the sales of farm produce.

For the rate of the land tax relevant is the classification of the cadastral area in which the land is situated in the economic production group. The rates for the various economic production groups are the same as for organisations, graded from 150 to 3,000 Czechoslovak Crowns per hectare of land, while for economic production groups in inferior natural conditions no rates are prescribed and consequently no tax on such land is payable. The new statute retains the exemption from tax for land up to 800 square metres area in personal use of individuals belonging to family houses.

The main changes brought about by the new law concern the tax on income of individuals from agricultural production. The basis of assessment are now the actual monetary receipts in a calendar year after deduction of expenses. Average yield standards representing presumed receipts from 1 hectare of land applied hitherto to establish the basis from current agricultural production serve now as a minimal basis for tax assessment. Apart from receipts from agricultural — vegetable and animal — production proper, included in the bases are also receipts from side line production and casual activities carried on in connection with agricultural production provided their extent is small constituting not more than its complement. The new statute retains, though in a different shape than hitherto, the advantage of small breeders and producers in that the tax free amount of 6,000 Czechoslovak Crowns is deducted from the assessment basis. The tax is calculated from the assessment basis on a progressive scale from 10 to 60 %. To individuals selling agricultural produce to consumers direct (usually at higher than official sales prices) or engaging the services of other individuals the National Committees as administrators of the tax are authorised to increase the tax rate by up to 30 %. The new statute allows also to fix the tax as a lump sum in accordance with the presumed amount of receipts.

Unlike the agricultural tax paid by organisations, the yield of which goes to the Budget of the Republics, the agricultural tax paid by individuals remains the budgetary revenue of Local National Committees entrusted with its administration.

HANA MARKOVÁ

FINANČNĚPRÁVNÍ NÁSTROJE
NA ÚSEKU OCHRANY ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ

V počátečních obdobích vývoje společnosti nebylo nutné řešit otázky ochrany životního prostředí, neboť ani rozvoj výrobních sil ani hustota obyvatelstva podstatněji neovlivňovaly rovnováhu v přírodě. Nástup a rozvoj vědeckotechnické revoluce, spojený se vznikem řady nových oborů, využíváním nových zdrojů surovin apod., vedl k nutnosti řešit dopady této činnosti na životní prostředí, a to nejen z pozice ekonomické, ale i právní.

Smyslem užití ekonomických, právních a jiných nástrojů v ochraně životního prostředí není jen působit represivně vůči těm, kdož ničí životní prostředí, ale zároveň na ně působit výchovně. Nástroje mají různý charakter a tím i různě intenzivní dopad. Mezi přímé ekonomické nástroje, které se uplatňují v ČSSR, se řadí např. dotace ze státního rozpočtu na akce s ekologickým zaměřením. Mezi nepřímé ekonomické nástroje je možné zařadit např. státní účelové fondy. Využitelnost těchto ekonomických nástrojů je úzce spojena s jejich právní úpravou.

Československo vydává na ochranu a zlepšování životního prostředí každoročně velké finanční částky, jejichž velikost se musí každoročně zvyšovat. Na období 8. pětiletky bylo plánováno 17 miliard Kčs na investice do oblasti životního prostředí. Nesplnění ekologických záměrů v současném období a pokračování v trendu zhoršování současného stavu by vedlo nejen k mnohem vyšším výdajům v následujících letech, ale také k důsledkům spojeným s nesplněním mezinárodních závazků, které ČSSR přijala.¹⁾

Vymežit přesně rozsah prostředků, které stát na účely péče o životní

¹⁾ Mezinárodní úmluva o dálkovém znečišťování ovzduší přecházejícím hranice států doplněná Prováděcím protokolem ke snížení emisí oxidu siřičitého z roku 1984. Náš mezinárodní závazek spočívá v úkolu snížit emise oxidu siřičitého do roku 1993 o 30 % proti roku 1980.

prostředí vydává, není snadné. Globálně je možné určit objem investic a je možné sledovat čerpání finančních prostředků. Obtížnější je sledovat neinvestiční výdaje na životní prostředí, neboť se jedná o velmi rozmanité výdaje zahrnuté v různých výdajových položkách.

K přesnému stanovení objemu všech prostředků vydávaných na oblast péče o životní prostředí je potřebné přesně vymezit pojem životního prostředí, toho, co má být považováno za ochranu životního prostředí. Tyto pojmy nejsou v teorii jednoznačně specifikovány, chybí právní vymezení.²⁾ V tomto příspěvku se pod pojmem životní prostředí rozumí souhrn všech složek hmotného světa, přírodních i umělých, které působí na člověka a které člověk svou činností ovlivňuje.³⁾

Základní směry a cíle ekologické politiky našeho státu jsou obsaženy v dokumentu Zásady státní koncepce tvorby a ochrany životního prostředí a racionálního využívání přírodních zdrojů v 8. pětiletku s výhledem do roku 2000, který byl schválen vládou ČSSR v roce 1986. Na prvním místě je v dokumentu uváděna ochrana vody, a proto bude voda i první složkou životního prostředí, které budu věnovat pozornost.

§ 1. OCHRANA VODY

Význam vody pro člověka a vše živé je všeobecně známý. Naše republika, stejně jako ostatní státy, musí dbát na kvalitu vody, která se na území státu nalézá. Samočisticí schopnost toků již dávno nestačí udržet jejich čistotu. Rozvoj průmyslu, zemědělství, ale i dalších odvětví je spojen s používáním řady látek, které mají negativní vliv na kvalitu vody.⁴⁾ V současné době je možné zajistit účinnou ochranu vody jednak výstavbou čistíren odpadních vod, jednak přijímáním takových opatření ve výrobě, která by zamezila znečišťování vody (např. využíváním biotechnologických procesů). To vše si vyžaduje značné finanční prostředky.

Usnesením vlády č. 200 z 14. června 1967 byl zřízen *Státní fond vodního hospodářství* (dále jen SFVH), jako státní organizace při ministerstvu lesního a vodního hospodářství, s působností od 1. 1. 1968. Po přijetí ústavního zákona č. 143/1968 Sb., o československé federaci, bylo třeba řešit

²⁾ Autorů zabývajících se těmito otázkami je celá řada. V jejich pracích je možné seznámit se s různými vymezeními životního prostředí. Jedná se např. o Z. Madara, J. Klapáče, B. Pospíšila, L. Řihu, Š. Lubyho a bylo by možné uvádět řadu dalších. Jediná, všemi přijímaná právní definice životního prostředí u nás dosud není. Měla by být obsažena v připravovaném zákoně o životním prostředí.

³⁾ Definice vychází z názorů soustředěných v práci J. Klapáče: *Právo na životné prostredie a právo životného prostredia*, Veda Bratislava 1985, s. 53 a násl.

⁴⁾ Zdroje znečištění vod se v posledním období přesouvají z průmyslu do městských aglomerací. Zatímco počátkem sedmdesátých let se města podílela na celkovém znečištění 43,7 %, v roce 1987 se podíl na celkovém znečištění zvýšil na 65,4 %.

— Rudé právo, 14. listopadu 1988.

i otázku existence a uspořádání tohoto fondu.⁵⁾ Bylo rozhodnuto, že SFVH bude existovat nadále a finanční prostředky fondu se rozdělí na samostatné fondy republik. Statut fondu zůstal společný, platný pro obě republiky.

SFVH je samostatnou právní osobou, kterou spravuje ministerstvo lesního a vodního hospodářství příslušné republiky. Za hospodaření s prostředky fondu odpovídá ministr lesního a vodního hospodářství vládě republiky. Kontrolní pravomoc přísluší ministerstvu financí a orgánům lidové kontroly. Správce fondu sestavuje každoročně rozpočet fondu, který je předkládán k projednání v zákonodárném sboru společně se státním rozpočtem republiky. Na konci rozpočtového roku se sestavuje uzávěrka fondu, která je předkládána zákonodárnému orgánu společně se státním závěrečným účtem republiky.

SFVH je zaměřen zejména na dotování výstavby čistíren odpadních vod, drobných vodohospodářských děl budovaných v akci „Z“ apod.⁶⁾ Příjmem fondu jsou úplaty za vypouštění odpadních vod do vod povrchových. Úplaty platí organizace podle nařízení vlády ČSSR č. 35/1979 Sb., ve znění nařízení vlády ČSSR č. 91/1988 Sb., o úplatách ve vodním hospodářství správci toku, který je odvádí do SFVH. Dalšími příjmy SFVH jsou splátky půjček, úroky z prostředků uložených na účtu u Státní banky československé a úvěr. Úvěr je možné poskytnout až do výše rezervy SFVH, která podle statutu činí 200 miliónů Kčs. Pokud by získané prostředky přesáhly výši 200 miliónů Kčs, je stanovena povinnost odvést to, co přesahuje stanovenou rezervu, do státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že výdaje SFVH jsou každoročně nižší než příjmy, vzrůstají ve fondu zůstatky, což nelze považovat za žádoucí stav vzhledem k růstu znečištění vody. Řešení těchto otázek však není záležitostí práva, ale ekonomiky.

Úplaty, které organizace platí za vypouštění odpadních vod, nejsou náhradou škody, která může vzniknout. Škoda musí být uhrazena podle zvláštních předpisů. Nedostatkem platné právní úpravy je také to, že úplaty se vztahují pouze na vypouštění vod do povrchových vod. Vypouštění odpadních vod a znečištění vod podzemních není řešeno. Jsou stanoveny pouze platby za odběr podzemních vod, které jsou příjmem státního rozpočtu.

⁵⁾ Státní fondy existují vedle státního rozpočtu. Jejich vytváření umožňuje čl. 11 odst. 6 ústavního zákona č. 143/1968 Sb., o československé federaci. Konkretizace tohoto ustanovení, podmínky hospodaření těchto fondů upravuje zákon č. 134/1970 Sb., o pravidlech státního rozpočtu čs. federace a o zásadách hospodaření s rozpočtovými prostředky státních rozpočtů federace a republik (§ 24 odst. 1) a zákony národních rad — č. 60/1971 Sb. (§ 38) a č. 32/1971 Sb. (§ 31). Podrobnější právní úpravu obsahují statuty, které schvaluje příslušná vláda, hospodaření s prostředky fondu upravují směrnice ministerstva financí. V současné době existují v ČSSR fondy pouze na úrovni republik.

⁶⁾ Poskytování finančních prostředků ze SFVH socialistickým organizacím se řídí směrnicí ministerstva lesního a vodního hospodářství ČSR č. 2/1980 Ú. v.

Význam vody jako zdroje energie si připomínáme tam, kde nelze budovat transformační zařízení, aniž by došlo k následným ekologickým škodám, tj. na horních tocích řek, malých potocích apod. Obnovují a budují se malé vodní elektrárny, které nenaruší krajinu, ale poskytnou potřebnou energii. Stát podporuje výstavbu těchto elektráren i pomocí takových nástrojů, jako jsou daně či půjčky.

Poskytnutí půjčky je vázáno na stavební povolení a rozpočet stavebních nákladů, daňové úlevy jsou poskytovány občanům u daně z příjmu obyvatelstva. Na základě zmocnění § 26 odst. 1 písm. c zákona č. 145/1961 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva byly výnosem ministerstva financí z 26. května 1982 příjmy získané z provozu malých vodních elektráren osvobozeny od daně v roce, v němž se začne zdroje používat a v následujících deseti letech, pokud se jedná o elektrárnu s výkonem do 200 000 kWh ročně. Při vyšším výkonu se osvobození neposkytuje, příjem se zdaňuje celý.

Domnívám se, že zabezpečení využívání a ochrany vody je v současné době možné důsledným dodržováním a uplatňováním ustanovení platných právních norem. Připravovaný zákon o životním prostředí by měl zajistit ochranu veškeré vody jako jedné z nejdůležitějších složek životního prostředí.

§ 2. OCHRANA PŮDY

V minulém období šlo z hlediska ochrany půdy především o ochranu před zábořem zemědělské půdy. V současnosti jde hlavně o zabezpečení půdního fondu jako trvalého a nezastupitelného zdroje výživy obyvatelstva.

I když se otázkami péče o půdu zabývají různé právní normy, určitým mezníkem z hlediska financování a využívání finančních zdrojů, bylo přijetí zákonů o *Státních fondech pro zúrodnění půdy*. V roce 1969 byly přijaty zákony ČNR a SNR, které tvoří právní základ státních fondů na tomto úseku. Pro ČSR platí zákon č. 77/1969 Sb., ve znění zákona č. 175/1982 Sb., o Státním fondu pro zúrodnění půdy a pro SSR zákon č. 179/1969 Sb., ve znění zákona č. 170/1982 Sb., o Státním fondu pro zúrodnění půdy (dále jen SFZP). Na rozdíl od SFVH, který byl v souvislosti s federativním uspořádáním republiky rozdělen, ale funguje podle společného statutu, jsou u SFZP uplatňovány odlišné směrnice a metodické pokyny pro hospodaření s prostředky fondu. Existují i rozdíly v podílech jednotlivých finančních zdrojů tvořících SFZO v ČSR a SSR.

Hlavním finančním zdrojem, ze kterého je tvořen fond v ČSR, jsou odvody za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě. Dalšími zdroji jsou dotace ze státního rozpočtu a příjmy ostatní, tvořící jen malou část

příjmů fondu. V SSR je přibližně stejný podíl odvodů, dotací a ostatních příjmů v příjmech SFZP.

Odvody, které jsou hlavním zdrojem příjmu SFZP v ČSR, byly vymezeny již v roce 1966.⁷⁾ Nové přístupy k ochraně půdního fondu se projeví ve vyhlášce ministerstva zemědělství a výživy ČSSR č. 36/1987 Sb., kterou se upravují některé podrobnosti ochrany zemědělského půdního fondu. Sazby odvodů vymezuje nařízení vlády ČSSR č. 39/1984 Sb., o sazbách odvodů za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě. Odvody samy nemohou řešit otázku kvality půdy, ani její využití, ale mohou přispět k lepšímu hospodaření s půdou.

Výdaje ze SFZP jsou v obou republikách určeny hlavně na investiční výstavbu, jejímž cílem je maximální zachování zemědělské půdy a zlepšování její kvality. Finanční prostředky jsou poskytovány z fondů ve formě subvencí nebo půjček za podmínek, které stanoví správce fondu, kterým je ministerstvo zemědělství a výživy příslušné republiky.⁸⁾

K lepšímu využití půdy, k její aktivní ochraně a péči o ni přispívají i další finančněprávní nástroje. Např. jsou poskytovány zvýhodněné půjčky pro chovatele a pěstitele, v rámci zemědělské daně jsou zvýhodněni drobní chovatelé a pěstitelé atd.

§ 3. OCHRANA OVZDUŠÍ

Hlavním faktorem negativního působení na životní prostředí jako celek je znečištěné ovzduší. K dýchání potřebujeme kyslík, avšak i ovzduší se správným obsahem kyslíku může být nedýchatelné proto, že navíc obsahuje látky, které jsou škodlivé. Z plyných škodlivin připadá největší podíl v ovzduší na oxid siřičitý.

Význam čistého ovzduší připomněla již vyhláška č. 178/1960 Sb., o opatřeních na ochranu čistoty ovzduší. Od 1. 5. 1967 platí právní úprava obsažená v zákoně č. 35/1967 Sb., o opatřeních proti znečišťování ovzduší.⁹⁾ Tento zákon zavedl, jako ekonomický stimul organizací na čistotě ovzduší, poplatky za znečišťování ovzduší. Měl to být specifický finanční nástroj působící v podnikové sféře. Výše plateb odváděných na účet Státní banky československé sice po nějakou dobu stoupala, ale v současnosti spíše klesá. Ke zlepšení situace v čistotě ovzduší dochází jen velmi pomalu.

⁷⁾ Zákon č. 53/1966 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu ve znění zákona č. 75/1976 Sb.

⁸⁾ Směrnice ministerstva zemědělství a výživy ČSR a ministerstva financí ČSR č. 9/1985 k hospodaření s prostředky SFZP a poskytování subvencí nebo půjček z tohoto fondu.

⁹⁾ Weigel P.: 20 let zákona o opatřeních proti znečišťování ovzduší, Ochrana ovzduší č. 4, 1987.

Pozitivním finančním nástrojem, jež se zaměřil na soustředění finančních prostředků pro výstavbu zařízení k ochraně ovzduší, se stal *Fond ochrany ovzduší* (dále jen FOO). Vznikl na základě § 11 odst. 2 zákona č. 35/1967 Sb., o opatřeních proti znečišťování ovzduší. Zákon stanovil znečišťovatelům povinnost, platit národnímu výboru poplatky za znečišťování ovzduší. Národní výbor si z celkové sumy odvedených poplatků ponechává 60 % na vlastní ekologické akce a 40 % odvádí ministerstvu lesního a vodního hospodářství. Toto ministerstvo si otevřelo u Státní banky československé zvláštní účet s označením Fond ochrany ovzduší, na který se soustřeďují nejen příjmy z poplatků, ale i prostředky určené ze státního rozpočtu na dotování akcí sloužících ochraně ovzduší.

Základním předpisem, který upravoval otázky hospodaření s prostředky FOO, byly Pokyny o hospodaření s prostředky FOO z roku 1967. Od roku 1978 platí pro hospodaření s prostředky fondu samostatné směrnice ministerstev lesního a vodního hospodářství ČSR a SSR, které jsou obdobné.¹⁰⁾ Nejedná se sice o obecně závazný předpis, ale dodržování této směrnice ukládá ministerstvo lesního a vodního hospodářství jako jednu z podmínek při poskytování dotací.

FOO nemá, na rozdíl od SFVH a SFZP, právní subjektivitu. Nejde o státní účelový fond ve smyslu zákonů o rozpočtových pravidlech (viz poznámka č. 5). Předkládání a schvalování rozpočtu fondu společně s rozpočty republik je shodné se SFVH a SFZP a proto je k těmto fondům přiřazován. Hospodaření s prostředky fondu má určité odlišnosti od zásad platných pro státní účelové fondy.

Hlavním příjmem fondu jsou již zmíněné poplatky za znečišťování ovzduší, které však tím, že svou výší odpovídají relacím cen z konce šedesátých let, neplní svou hlavní funkci. Jak ukázaly výsledky minulé pětiletky, nestačí výnos těchto poplatků na financování všech akcí z tohoto fondu a proto státní rozpočet poskytuje fondu subvence. Příjmem fondu jsou dále úroky z vkladů a vrácené dotace.

Prostředků fondu se používá na dotace na investiční opatření, jakými jsou např. výstavba zařízení určených k omezování úniku škodlivin do ovzduší apod., ale je možné jich využít i na některé neinvestiční akce.

K nástrojům působícím na ochranu ovzduší je možné zařadit i sankce ukládané podle již citovaného zákona č. 35/1967 Sb. Těmito sankcemi jsou např. pokuty ukládané za zanedbání řádné údržby bezporuchového provozu zařízení sloužících k omezení znečišťování ovzduší. Celý výnos těchto pokut je příjmem rozpočtu národního výboru.

Vzhledem k tomu, že účinnost poplatků ve stávající výši stále klesá, měla by nová, řadu let připravovaná právní úprava přinést i nové řešení

¹⁰⁾ Směrnice ministerstva vodního a lesního hospodářství ČSR č. 9/1977 o hospodaření s účelovými prostředky určenými k ochraně ovzduší.

vztahu organizací k ochraně životního prostředí jako celku a v jeho rámci speciálně k ochraně ovzduší.

§ 4. OCHRANA LESA

Znečištěné ovzduší je vážným vlivem působícím na ostatní složky životního prostředí, zejména pak na lesní fond. Spadem a imisemi je narušena produkční schopnost lesních porostů, je ohroženo plnění funkcí lesa.¹¹⁾ Lesy jsou nejzřetelněji poškozenou složkou životního prostředí, zejména to platí o stálezelených, neopadavých dřevinách.

Pro financování ochrany lesa nemáme zřízen žádný státní účelový fond. Ministerstva lesního a vodního hospodářství však mají možnost na základě zmocnění § 19 odst. 5 nařízení vlády č. 161/1980 Sb., ve znění nařízení vlády č. 100/1985 Sb., o finančním hospodaření VHJ a podniků žřítit fond na odstraňování škod způsobených exhalacemi a fond rekultivací. Oba fondy byly zřízeny u podniků lesního hospodářství po dohodě s ministerstvem financí.

Účelem *fondy na odstraňování škod způsobených exhalacemi* u podniků lesního hospodářství je soustředit finanční prostředky od exhalujících podniků a využít je k odstranění přímých i nepřímých škod způsobených exhalacemi lesnímu hospodářství.

Fond se tvoří z přijatých náhrad od exhalujících podniků popř. z jiných zdrojů, např. z předepsaných penále za opožděnou úhradu. Použití prostředků je zaměřeno na krytí finančních ztrát vzniklých v důsledku exhalací, financování případných dalších potřeb, a to i ve formě sdružení prostředků, na úhradu arbitrážních poplatků placených za řízení ve sporech o náhradu od exhalujících podniků apod. Prostředky jsou soustřeďovány na zvláštním účtu u Státní banky československé, na konci roku nepropadají, jejich použití je účelově vázáno. Fond spravuje a odpovídá za jeho hospodaření ředitel podniku.

Fond rekultivace soustřeďuje finanční prostředky, které jsou určeny k zúrodnění a zalesnění půdy devastované povrchovými doly a haldami. Fond se tvoří z prostředků přijatých od provozovatelů důlní činnosti a užívá se jich na financování investic vyvolaných rekultivačními pracemi a na úhradu provozních nákladů v příslušném roce na práce uvedené v hospodářské smlouvě. O hospodaření s prostředky a správě fondu platí totéž, co je uvedeno u fondu na odstraňování škod způsobených exhalacemi. Statuty obou fondů platí od 1. 1. 1986.

¹¹⁾ Funkce lesa si uvědomovali i naši předkové. Např. Zemské zřízení české z roku 1584 má taková ustanovení k ochraně lesa, že jejich uplatňování přispěla ve své době k ochraně lesů v českých zemích. V zemích, kde tato pravidla nebyla, docházelo k devastaci lesů.

Ministerstvo lesního a vodního hospodářství využilo i dalšího zmocnění již uvedeného nařízení vlády č. 161/1980 Sb., ve znění nařízení vlády č. 100/1985 Sb., a sice § 52 odst. 1 písm. c a zřídilo pro podniky Státních lesů účelový fond *pěstební činnosti*. Fond nemá právní subjektivitu a jeho účelem je zajistit neinvestiční prostředky na provádění pěstební činnosti. Zdrojem fondu jsou především náhrady za poškozování lesů od cizích organizací (kromě exhalací), odvody podniků za dřevo, dotace ze státního rozpočtu popřípadě další příjmy.

Ke stejnému datu, tj. 1. 1. 1986 a na základě stejného zákonného zmocnění byl zřízen u podniku Státní lesy i fond *kalamitní*, který se tvoří přídělem ze zisku organizací lesního hospodářství a slouží jako finanční zdroj k úhradě likvidace kalamit. Fond nemá právní subjektivitu a jedná se opět o účelově soustředěné finanční prostředky na účtu u Státní banky československé.

V souvislosti se změnami ve finančním hospodaření organizací v příštích letech může dojít i ke změně v tomto systému fondů.

§ 5. SHRNUTÍ — ZÁVĚRY

Pokud shrneme to, co je uvedeno u jednotlivých složek životního prostředí, je možné konstatovat, že v otázce finančních nástrojů sloužících k ochraně životního prostředí mají specifické postavení účelové fondy. Prostřednictvím jak státních účelových fondů, tak ostatních fondů, o kterých se v příspěvku hovoří se realizuje značná část výdajů na péči o životní prostředí. Není to však jediná možnost financování. Samostatnou kapitolou je financování péče o životní prostředí z prostředků národních výborů. Více než třicet let zajišťují národní výbory investiční i neinvestiční akce, které se bezprostředně dotýkají životního prostředí, formou akce „Z“.¹²⁾ Na financování používají národní výbory zejména prostředků fondu rezerv a rozvoje, doplňkových příjmů rozpočtu národního výboru, dotací ze státních fondů či sdružených prostředků. Od roku 1985 je možné na akci „Z“ poskytnout i prostředky ze státního rozpočtu.

Mohou tyto a ostatní finanční zdroje, o kterých je v příspěvku zmínka zabezpečit potřeby ochrany životního prostředí? Pokud je růst příjmu fondu závislý na růstu znečištění a tím i růstu plateb za znečištění, nelze to označit za žádoucí stav. Rovněž stanovení maxima u některých plateb za poškozování životního prostředí znamená omezení příjmu fondu. Aby

¹²⁾ Akce „Z“ se objevila v souvislosti s oslavami desátého výročí osvobození Československa. Jejím cílem bylo zlepšit vzhled měst a vesnic v souvislosti s významným výročím. Ohlas byl však takový, že se v akce „Z“ pokračovalo i v dalších letech, až se stala trvalou součástí činnosti národních výborů. Podrobněji se těmito otázkami zabývá článek V. Havlíkové: Plánování, financování a výsledky akce „Z“, Plánované hospodářství č. 7, 1987.

bylo možné finančně zajistit potřeby ochrany životního prostředí je nutné využívat subvencí ze státního rozpočtu. Subvenční politika státu společně s prostředky podniků může překonat současné problémy financování. Je však třeba připomenout, že finanční prostředky nejsou tím rozhodujícím prvkem, který brzdí rychlejší realizaci opatření ke zlepšení životního prostředí. To se ukazuje již v současném období, neboť finanční prostředky, soustředěné ve fondech, zůstávají nevyužity pro nedostatek kapacit, které by opatření byly schopny realizovat.

Sankce za poškození některé složky životního prostředí jsou jistě správným opatřením vůči tomu, kdo poškozuje životní prostředí, ale situaci také nevyřeší. Základ řešení musí být již ve výrobě. Podniky rozhodnutím co, kde a za jakých podmínek vyrábějí, rozhodují o kvalitě životního prostředí. Ekologické investice nemohou být něčím navíc, ale nutnou součástí nákladů.

Zákon o státním podniku a obdobně i zákony o zemědělském, výrobním a spotřebním družstevnictví¹³⁾ mají ustanovení ukládající subjektům povinnost pečovat o životní prostředí a dbát, aby jejich činnost neporušovalo životní prostředí. Zákony hovoří o povinnosti organizací platit za využití přírodních zdrojů jako části národního majetku určité poplatky, které stanoví zvláštní právní předpis. Hovoří se v nich i o povinnosti z vlastních zdrojů financovat a uskutečňovat opatření k ochraně životního prostředí. Tato ustanovení však dosud nebyla zvláštní právní normou specifikována.

V budoucím období by hlavním zdrojem financování opatření na úseku životního prostředí mohl být jednotný centrální fond životního prostředí, do kterého by se soustřeďovaly všechny dosavadní platby určené dosud do různých fondů. Do centrálního fondu by směřovaly i subvence ze státního rozpočtu.

Z fondu by byly financovány potřeby celospolečenského charakteru. Na úrovni národních výborů by se mohly soustřeďovat prostředky k uspokojení specifických potřeb místního charakteru, a to buď v dosavadním fondu rezerv a rozvoje nebo ve zvláštním fondu. Prostředky by měly účelový charakter a v případě potřeby by je mohl národní výbor sdružit s prostředky organizací působících v místě na financování akce prospěšné pro obě strany.

Tyto a řada dalších úvah může nabýt konkrétnější podobu až poté, kdy bude přijat zákon o životním prostředí, který vymezí pojem životního prostředí a další základní pojmy a vytvoří tak podmínky pro komplexní řešení právní úpravy ochrany životního prostředí včetně otázek finančně-právních.

¹³⁾ Zákon č. 88/1988 Sb., o státním podniku, zákon č. 90/1988 Sb., o zemědělském družstevnictví, zákon č. 94/1988 Sb., o bytovém spotřebním a výrobním družstevnictví.

ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ НА УЧАСТКЕ ОХРАНЫ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Резюме

Принципиальные вопросы охраны окружающей среды и ее составных частей урегулированы в ряде правовых норм разной юридической силы. В связи с перестройкой хозяйственного механизма народного хозяйства решаются разнообразные вопросы жизни всего общества, м. п. также до сих пор мало разработанная область финансирования окружающей среды.

Каждый участок окружающей среды имеет собственные источники финансирования. Наряду с расходами государственных бюджетов и бюджетов национальных комитетов значительное место занимают государственные целевые фонды — Государственный фонд водного хозяйства, Государственный фонд по повышению плодородия земли и Фонд охраны атмосферного воздуха. Они образуются на уровне республик и их бюджет утверждается вместе с бюджетом соответствующей республики. Источником фондов являются платежи, носящие характер санкций, далее дотации и другие доходы. Средства фондов используются на инвестиционные и неинвестиционные расходы, которые должны ограничить вредные воздействия на окружающую среду, или же содействовать ее улучшению.

Средства, расходуемые национальными комитетами на охрану окружающей среды, чаще всего связаны с акцией „Б“ (благоустройство — в ЧССР: акция „З“). Национальные комитеты могут использовать также объединения средств с предприятиями, которые действуют в данном месте. Вместе с применением новых правовых норм, которые принимаются в период перестройки хозяйственного механизма, предстоит решить в комплексном виде вопрос финансирования мероприятий на участке охраны окружающей среды. Законы о государственном предприятии, о сельскохозяйственной и производственной, жилищной и потребительской кооперации рассчитывают на платежи организаций за повреждение окружающей среды и за использование природных ресурсов, которые должны носить характер отчислений или налогов. Средства, полученные указанным образом, должны сосредоточиваться в едином фонде окружающей среды, вопрос об образовании которого в настоящее время рассматривается; такой фонд должен содействовать решению вопроса о финансировании охраны окружающей среды.

Hana Marková

FINANCIAL LAW INSTRUMENTS IN THE SECTOR OF ENVIRONMENT PROTECTION

Summary

Fundamental questions of environment protection care and its components are governed by a number of regulations of varying legal strength. In connection with the restructuration of the economic machinery of the national economy dealt with are being various questions concerning the social life and inter alia also the hitherto little elucidated area of environment financing.

Every environmental sector has its own finance resources. In addition to the State and National Committees' Budgets an important part is taken by special purpose state funds — the Water Conservancy State Fund, the Land Fertilisation State Fund as well as the Environment Protection Fund. Provided at Republic level their budgets are adopted together with the respective Republic's Budget. Resources of the funds are payments of a sanctions character, subsidies and other revenue. The means of the funds are used for investment and noninvestment expenditure which is to restrict adverse influences on the environment or to contribute to its improvement.

The means expended by National Committees on environment protection are most frequently linked with the „Z“ actions. National Committees may also utilise means amalgamated with locally operating enterprises. Along with the application of new laws adopted in the period of restructuration of the economic machinery it will be necessary to deal complexly with the question of financing measures in the sector of environment protection. The State Corporation, Agricultural, Manufacturing, Housing and Consumer Cooperative Acts provide for payments by organisations for damage to environment and for the use of natural resources which should have the character of a levy or tax. The means acquired in this way should be concentrated in a uniform environment fund, the provision of which is now being negotiated and which should help to settle the question of environment protection financing.

JAN ALEŠ

MEZINÁRODNÍ PRÁVO DAŇOVÉ

§ 1. VÝZNAM MEZINÁRODNÍ HOSPODÁŘSKÉ
SPOLUPRÁCE PRO ROZVOJ NÁRODNÍHO HOSPODÁŘSTVÍ

Rozvoj národního hospodářství a jeho efektivnost jsou nezbytnou podmínkou pro zvyšování životní úrovně, plné uspokojování hmotných a duchovních potřeb obyvatelstva a upevňování životních a sociálních jistot. Nutným předpokladem tohoto procesu je stále zdokonalování výrobních vztahů, využívání kvalitativních faktorů ekonomického rozvoje a urychlené zavádění výsledků vědeckotechnického pokroku do výroby. Převedení ekonomiky na cestu intenzivního rozvoje je klíčovou otázkou národního hospodářství a společným programem členských států RVHP. Uskutečnění tohoto cíle vyžaduje prosadit širší zapojení národní ekonomiky do mezinárodní dělby práce a zvýšení její účinnosti v souladu se závěry Ekonomické porady RVHP na nejvyšší úrovni z června 1984 a s úkoly vyplývajícími z realizace Komplexního programu vědeckotechnického pokroku členských států RVHP do roku 2000.

V souladu s Komplexním programem schválil XVII. sjezd KSČ „Hlavní směry hospodářského a sociálního rozvoje ČSSR na léta 1986—1990 a výhled do r. 2000“, které byly dále rozpracovány v řadě dokumentů jako „Zásady přestavby hospodářského mechanismu ČSSR“, „Hlavní směry rozvoje vědy a techniky“, „Přímé vztahy socialistických organizací s organizacemi členských států RVHP“, „Zásady chozrasčotu“ aj.

V zájmu zvýšení účinnosti mezinárodní dělby práce a rozvoje ekonomiky je nutné zapojení nových kvalitativně vyšších forem mezinárodní hospodářské spolupráce, jako jsou výzkumné a výrobní kooperace a specializace, zřizování mezinárodních hospodářských organizací státy RVHP, přímé vztahy mezi organizacemi těchto států a zakládání smíšených společností na území ČSSR za kapitálové účasti západních firem (joint ventures) a za předpokladu přínosu špičkové technologie.

Širší zapojení do mezinárodní dělby práce se projevuje v oblasti zahraničního obchodu růstem objemu dovozu a vývozu zboží, strojů, zařízení a investičních celků, stavebních a montážních prací, technické pomoci, licencí na využívání patentů a výrobně technických poznatků (know-how), mezinárodní letecké, námořní a silniční dopravy, zahraničních úvěrů, pojištění a zajištění a účastí expertů, techniků, montérů a jiných odborníků na provádění projektů v cizině.

S růstem životní úrovně se rozšiřuje mezinárodní výměna kulturních hodnot, která se uskutečňuje na obchodním základě formou osobních výkonů a činností hudebníků, zpěváků a jiných umělců a profesionálních sportovců a užitím autorských práv k dílům literárním, uměleckým a vědeckým, jejichž šíření usnadňuje rozhlas, televize, film, gramofonová deska, magnetická zvuková a videopáska a jiné technické prostředky umožňující uchování, reprodukci a přenos zvuku a obrazu. Zásadou rozvoje technických vymožeností se obchod s kulturními hodnotami stal významnou součástí zahraničního obchodu.

§ 2. DAŇOVÉ POVINNOSTI A EFEKTIVNOST VNĚJŠÍCH EKONOMICKÝCH VZTAHŮ

Vnější ekonomické vztahy působí na efektivnost národního hospodářství tím mocněji, čím širší je zapojení národního hospodářství do mezinárodní dělby práce. Efektivnost národního hospodářství však mohou příznivě ovlivnit jen tehdy, jsou-li samy efektivní.

Na efektivnost vnějších ekonomických vztahů působí řada činitelů vnějších i vnitřních, ovlivnitelných i neovlivnitelných, předvídatelných i nepředvídatelných. Mezi tyto činitele patří *daňové povinnosti*, kterým mohou být účastníci vnějších ekonomických vztahů podrobeni v tuzemsku i v cizině.

S rozvojem zahraničního obchodu a zvláště kvalitativně vyšších forem mezinárodní hospodářské spolupráce se do ekonomiky každého státu ve stále větším rozsahu zapojují zahraniční fyzické a právnické osoby, které v důsledku toho získávají značné příjmy, které je nutno transferovat do ciziny a které zatěžují *platební a devizovou bilanci* státu.

Uvedené skutečnosti a nutnost mobilizovat všechny dostupné zdroje na krytí stále rostoucích výdajů státních rozpočtů a konečně i zájem na vytváření rovných soutěžních podmínek pro tuzemské i zahraniční podniky (konkurence zahraničních podniků může být nežádoucí v době hospodářské stagnace) vedou k tomu, že všechny státy podrobují zdanění jak *tuzemské* tak i *zahraniční* fyzické a právnické osoby, u nichž jsou splněny podmínky, na které zákon váže vznik daňové povinnosti.

§ 3. DANĚ V SOUSTAVĚ STÁTNÍCH PŘÍJMŮ

Daně a jiné obdobné povinné platby patří ve všech státech k nejdůležitějším zdrojům státních příjmů. Slouží k úhradě nákladů spojených se správou, vnitřní bezpečností a obranou státu, s prováděním sociální, zdravotní, populační, kulturní, hospodářské a jiné politiky. Využívání daní jako *nástroje státní politiky* odpovídá společenské a hospodářské soustavě toho kterého státu, cílům, prostředkům a metodám, které v zájmu rozvoje společnosti zajišťuje.

Daňovými povinnostmi v širším slova smyslu rozumíme jakékoli povinné platby, které státy ukládají na základě zákona fyzickým a právnickým osobám ve prospěch státního a místních rozpočtů, státních fondů, korporací veřejného práva aj. Pro tyto povinné platby používají zákony pojmenování, jako daně, odvody, příspěvky, dávky, poplatky aj.

Finanční věda definuje *daně* jako jednorázové nebo opakované (běžné) platební povinnosti, které jsou ukládány státem na úhradu státních výdajů, aniž by povinné osobě (poplatníku) vznikl zaplacením daně nárok proti státu na poskytnutí konkrétního protiplnění. Poplatník má jako každá jiná osoba právo podílet se na výhodách, které stát zabezpečuje bezplatně všem občanům bez ohledu na to, zda formou daně přispěli na úhradu státních výdajů.

Příspěvky jsou finanční vědou definovány jako povinné platby, které jsou státem ukládány na úhradu nákladů spojených s určitým obecně prospěšným zařízením těm subjektům, v jejichž zájmu je toto zařízení udržováno (např. příspěvky sociálního pojištění, příspěvky kulturním fondům).

Poplatky jsou finanční vědou definovány jako náhrada nákladů spojených s konkrétní činností státní správy z podnětu nebo v zájmu poplatníka (např. správní a soudní poplatky).

Označení „příspěvky“ a „poplatky“ jsou někdy zákony užívány pro platební povinnosti *daňového charakteru*. Protože se terminologie finanční vědy neshoduje vždy s terminologií zákonů, je nutno otázku, zda v případě platební povinnosti jde o daň, příspěvek či poplatek, rozhodnout podle skutečné povahy konkrétní platební povinnosti. Tento problém existuje v československém i v některých cizích daňových právech. Zákon Německé spolkové republiky o řízení ve věcech daní a poplatků (Reichsabgabenordnung) definuje v § 1 daně, příspěvky a poplatky ve shodě s výše uvedenou definicí finanční vědy.

Čs. notářský poplatek z dědictví a zvláště notářský poplatek z darování podle zákonů č. 139/1984 Sb. a č. 146/1984 Sb. mají daňový charakter, i když notářský poplatek z dědictví zahrnuje jak nabytí dědictví, tak i jeho projednání.

Čs. příspěvek na sociální zabezpečení podle zákonů č. 161/1982 Sb. a č. 164/1982 Sb., ve znění zákona z 8. listopadu 1988 č. 171/1988 Sb., je příjmem státního rozpočtu, jeho výnos není vázán na úhradu nákladů sociálního zabezpečení a proto má charakter daně (z objemu mezd).

Některé správní poplatky podle zákona č. 105/1951 Sb. a prováděcích předpisů mají charakter daňový (např. správní poplatek za povolení dopravy zahraničnímu dopravci má převážně povahu silniční daně).

Označení „*odvod*“ bylo v ČSSR zprvu použito pro převod části zisku státních hospodářských organizací do státního rozpočtu, tedy pro přesun finančních prostředků v rámci jednotného státního vlastnictví. Postupně však bylo označení „*odvod*“ použito i pro platební povinnosti daňového i jiného charakteru nestátních organizací. Odvody ze zisku podle zákona č. 161/1982 Sb. provádějí i jiné (nestátní) socialistické organizace, jako např. organizace zahraničního obchodu. Rovněž dodatkové odvody podle téhož zákona jsou ukládány i nestátním socialistickým organizacím. Dodatkový odvod podle vládního nařízení č. 139/1985 Sb. prováděla ze zisku jednotná zemědělská družstva, která provozovala ve větším rozsahu nezemědělskou výrobu.¹⁾ Odvod za odnětí zemědělské půdy podle zákona o ochraně zemědělského půdního fondu může být uložen i nestátním organizacím a dokonce i občanům.

Na druhé straně důchodové dani podle zákona č. 164/1982 Sb. a zemědělské dani podle zákona z 8. listopadu 1988 č. 172/1988 Sb. podléhají i státní hospodářské organizace.

Kvalifikace platebních povinností ukládaných státem z hlediska jejich skutečné povahy má svůj důležitý význam v mezinárodních daňových vztazích. Nedůsledné užívání terminologie v daňových a poplatkových zákonech není v souladu se zásadou jasnosti a obecné srozumitelnosti právních předpisů.

§ 4. PRÁVNÍ ZÁKLAD ZDANĚNÍ — DAŇOVÝ DOMICIL

Právo státu ukládat daně je součástí státní suverenity. I když v tomto svém právu není žádný stát omezen, využívá je s ohledem na právní a faktické možnosti vynutit plnění ukládaných daňových povinností a s ohledem na jejich působení na sociální a hospodářský rozvoj.

Vykonatelnost rozhodnutí ve věcech daňových je omezena na tuzemsko. V *cizině* nejsou daňová rozhodnutí vykonatelná, ledaže by existovala mezinárodní smlouva, která by mezi smluvními státy zajišťovala vzájemné uznávání a výkon daňových rozhodnutí.

¹⁾ Dodatkový odvod podle vl. nař. č. 139/1985 Sb. byl zrušen ustanovením § 46 písm. c) zákona č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani.

Předpokladem vzniku daňové povinnosti je určitý vztah povinné osoby (poplatníka) nebo předmětu daně (příjmu, majetku, právního jednání) k státnímu území.

Vztah fyzické nebo právnické osoby k státnímu území, který podmiňuje vznik její osobní daňové povinnosti (subjektivní vztah), nazýváme *osobní daňovou příslušností*. Tento vztah je založen např. skutečností, že fyzická osoba má na území státu bydliště, byt nebo se na území státu zdržuje po určité minimální dobu, nebo právnická osoba má na území státu sídlo, vedení, vykonává převážnou část své činnosti aj.

Státní občanství není pro určení osobní daňové příslušnosti rozhodující. Pouze daňové předpisy USA aplikují státní občanství jako jedno z kritérií pro vznik osobní daňové příslušnosti. V československém daňovém právu je státní občanství výjimečně kritériem pro vznik osobní daňové příslušnosti podle § 5 vyhlášky č. 150/1984 Sb. a § 5 vyhlášky č. 141/1984 Sb. k zákonům ČNR a SNR o notářských poplatcích.

Fyzické a právnické osoby jsou tzv. *daňovými tuzemci státu*, ve kterém splňují podmínky osobní daňové příslušnosti. Všechny ostatní osoby jsou tzv. *daňovými cizozemci* z hlediska daňového práva tohoto státu.

Daňová příslušnost (*daňový domicil*) rozhoduje o rozsahu daňové povinnosti.

Daňoví tuzemci (residents) podléhají (s určitými výjimkami) tzv. *neomezené daňové povinnosti* (unlimited tax liability). To znamená, že ve státě svého bydliště (sídla) podléhají zdanění se svými veškerými příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a případně i s veškerým majetkem ležícím v tuzemsku i v cizině.

Daňoví cizozemci (non residents) podléhají pouze tzv. *omezené daňové povinnosti* (limited tax liability) na základě věcné daňové příslušnosti založené skutečností, že na území státu je zdroj jejich příjmu nebo majetek.

V praxi mluvíme o *státu bydliště* či *sídla* (state of residence), jehož je poplatník daňovým tuzemcem, a o *státu zdroje* (state of source), ve kterém je zdroj příjmu nebo majetek.

Daňové zákony všech států ukládají povinnosti nejen poplatníkům, ale i některým dalším osobám. V zájmu zjednodušení vybírání daně nebo vzhledem k obtížím spojeným s jejím vybráním (zejména od daňových cizozemců) ukládají daňové předpisy tuzemským dlužníkům v některých případech povinnost srazit při placení ve prospěch zahraničních příjemců daň nebo zálohu na daň a odvést ji finanční správě.

§ 5. POJEM A PŘEDMĚT MEZINÁRODNÍHO PRÁVA DAŇOVÉHO

Daňové právo jako součást právního řádu každého státu upravuje nezávisle na daňových právech druhých států právní vztahy, které vznikají na základě zákonů mezi státy a povinnými subjekty (občany — fyzickými osobami, organizacemi — právnickými osobami) a jejichž předmětem je povinné peněžité plnění ve prospěch státu (státního a místního rozpočtu, státních fondů, korporací veřejného práva).

Tyto vztahy vykazují s rozvojem mezinárodní hospodářské a kulturní spolupráce ve stále větším rozsahu prvky, které přesahují hranice státu popř. podléhají jurisdikci jiného státu a které se tudíž vyznačují určitým *mezinárodním charakterem* (např. osoba mající bydliště v jednom státě vlastní akcie společnosti druhého státu a z tohoto titulu pobírá podíl na zisku společnosti). Mluvíme o tom, že daňověprávní vztah vykazuje *cizí* nebo *mezinárodní prvek*.

Souhrn právních norem, které upravují daňové vztahy vykazující mezinárodní prvek, nazýváme *mezinárodním právem daňovým*.

Mezinárodní právo daňové není součástí mezinárodního práva veřejného, jak tomu zdánlivě nasvědčuje označení „mezinárodní“ v názvu tohoto právního odvětví.

Předmětem mezinárodního práva veřejného jsou právní vztahy mezi státy, vztahy států k mezinárodním vládním organizacím, výjimečně některé vztahy jednotlivců vůči státům a mezinárodním organizacím a vztahy mezinárodních organizací navzájem, pokud jsou upraveny mezinárodním právem.

Mezinárodní právo daňové není obecně platným mezinárodním právem, které by bylo závazné pro suverénní státy, členy mezinárodního společenství států, pro úpravu daňových vztahů vznikajících mezi těmito státy na straně jedné a povinnými subjekty na straně druhé. Mezinárodní právo daňové je součástí právního řádu každého státu podobně jako mezinárodní právo soukromé. Existuje tolik mezinárodních práv daňových, kolik je států. Mluvíme proto o mezinárodním právu daňovém československém, sovětském, francouzském apod.

§ 6. PRAMENY MEZINÁRODNÍHO PRÁVA DAŇOVÉHO

Prameny mezinárodního práva daňového jsou vnitrostátní zákony a normy nižší právní síly na základě těchto zákonů vydané a mezinárodní smlouvy. V důsledku rozvoje mírové spolupráce mezi státy v oblasti politické, právní, vědecké, technické, hospodářské, kulturní a jiné se mezinárodní smlouvy stávají stále častějším a významnějším pramenem

mezinárodního práva daňového. Jsou to jednak smlouvy daňové, tj. smlouvy, jejichž jediným popř. hlavním předmětem je úprava daňových vztahů, jednak smlouvy jiného obsahu, které upravují jen jednotlivé daňové otázky související s hlavním předmětem smlouvy.

Příkladem mezinárodních daňových smluv jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, smlouvy o vzájemném osvobození příjmů z mezinárodní dopravy, smlouvy o vzájemném uznávání a výkonu rozhodnutí ve věcech daňových aj. Příkladem mezinárodních smluv, které řeší jen jednotlivé otázky daňové v rámci smlouvy jiného obsahu, jsou Úmluva o výsadách a imunitách Organizace spojených národů č. 52/1956 Sb., Úmluva o právní způsobilosti, výsadách a imunitách Rady vzájemné hospodářské pomoci č. 15/1987 Sb., Vídeňské Úmluvy o diplomatických a konzulárních stycích č. 157/1964 Sb. a č. 32/1969 Sb., dvoustranné konzulární úmluvy, smlouvy o mezinárodní dopravě letecké, námořní a silniční, o činnosti kulturních a informačních středisek aj.

Sjednáním mezinárodní smlouvy přejímá smluvní stát závazek upravit svůj vnitrostátní právní řád tak, aby byl v souladu s mezinárodní smlouvou.

§ 7. MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

Daňověprávní vztahy s mezinárodním prvkem mohou být současně podrobeny vnitrostátním daňovým právům dvou nebo více států v působnosti jejich teritoriální a personální jurisdikce.

Tím, že každý stát zakládá svůj daňový systém (s určitými výjimkami) na současné aplikaci osobní a věcné daňové příslušnosti, zdanuje jak

a) *všechny příjmy svých daňových tuzemců* plynoucí z tuzemska i z ciziny, tak i

b) *všechny příjmy, jejichž zdroj je na území státu*, ať je příjemce daňovým tuzemcem tohoto státu či daňovým cizozemcem.

V důsledku současné aplikace osobní a věcné daňové příslušnosti dochází k *překrývání daňových soustav* dvou i více států, jehož výsledkem je *mezinárodní dvojí zdanění*, tj. zdanění téhož příjmu téže osoby současně ve dvou i více státech (ve státě příjemce a ve státě zdroje).

Další příčinou vzniku mezinárodního dvojího zdanění je nejednotná úprava podmínek osobní a věcné daňové příslušnosti v jednotlivých státech. U jedné a téže osoby může dojít ke vzniku osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech (*dvojí daňový domicil*) např. proto, že fyzická osoba má v jednom státě trvalé bydliště a v druhém státě se zdržuje po určitou minimální dobu. Právnícká osoba může být považována za daňového tuzemce v jednom státě např. proto, že má v tomto státě statutární

sídlo nebo je zřízena podle práva tohoto státu, v druhém státě např. proto, že na území státu je její skutečné vedení.

V důsledku rozdílné úpravy věcné daňové příslušnosti může dojít k tomu, že zdroj příjmu (např. z využívání práv) podle práva jednoho státu považuje se za umístěný ve státě, ve kterém má dlužník bydliště, podle práva druhého státu se považuje za umístěný ve státě, ve kterém se právo využívá.

Z toho, co bylo vyloženo výše, se podává, že *právním důvodem vzniku mezinárodního dvojího zdanění je kolize daňových zákonů dvou nebo více států.*

Problematika dvojího zdanění příjmu je v zásadě shodná s problematikou dvojího zdanění majetku a dědictví. Mezinárodní dvojí zdanění však není problematikou *daně z obratu*, ani její formy *daně z přidané hodnoty*. Daň z obratu (daň z přidané hodnoty) má povahu čistě *teritoriální*, neboť postihuje obraty (dodávky zboží, poskytování služeb) prováděné podnikatelem v rámci jeho podniku na území státu bez ohledu na to, zda je podnikatel daňovým tuzemcem či daňovým cizozemcem tohoto státu. Dodávky na vývoz jsou od daně z obratu osvobozeny, dovoz zboží je dani z obratu podroben.

§ 8. EKONOMICKÉ DŮSLEDKY MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Nejčastějším případem mezinárodního dvojího zdanění je současné zdanění téhož příjmu téže osoby ve státě bydliště (sídla) příjemce a ve státě zdroje příjmu.

Ve státě příjemce (jehož je příjemce daňovým tuzemcem) se (s určitými výjimkami) zdaňuje úhrn veškerých příjmů z tuzemských i ze zahraničních zdrojů po odečtení nákladů vynaložených na jejich dosažení, zachování a zajištění, odpisů pro opotřebení a znehodnocení základních prostředků, ztrát z minulých období, daňových úlev aj. Fyzické osoby mají také nárok na snížení daně s ohledem na rodinný stav, zdravotní poměry, vyživovací povinnosti aj.

Ve státě zdroje se daň v zájmu zjednodušení daňového řízení a jistoty, že bude zaplacená, vybírá v určitých případech srážkou u zdroje (withholding tax at source). Daň sráží dlužník z hrubé částky platu ve prospěch zahraničního příjemce. K nákladům, které musel příjemce vynaložit na dosažení příjmu (např. poskytovatel licence na výzkum a vývoj patentu nebo na vytvoření uměleckého díla), se nepřihlíží. U daní vybíraných ve státě zdroje srážkou se nečiní rozdíl mezi poplatníky — fyzickými osobami a poplatníky — právníckými osobami. Fyzické osoby nemohou ve státě zdroje uplatnit nárok na daňové úlevy z důvodu rodinného a zdravotního stavu, vyživovacích povinností aj.

Ve státě zdroje může být daň vybírána podle předpokládaného příjmu na základě vydaných faktur (např. za stavební a montážní práce), i když k inkasu dojde mnohem později po splatnosti úvěru, a bez ohledu na to, že věřitel podstupuje riziko znehodnocení svých pohledávek v důsledku jejich nedobytnosti nebo inflace.

Sazby daně ve státě zdroje (zvláště v rozvojových státech) mohou být značně vysoké, takže ve spojení se zdaněním hrubých příjmů může být výsledné daňové zatížení tak vysoké, že pohltí podstatnou část příjmu.

Mezinárodní dvojí zdanění snižuje příjmy, popř. zvyšuje náklady, a tím odrazuje od navazování hospodářských a kulturních styků se zahraničím. V důsledku toho je brzdou rozšiřování vědeckých a technických poznatků, přejímání nové pokrokové technologie a progresivních výrobních postupů a má tudíž *negativní dopad* na rozvoj národního hospodářství a kultury.

§ 9. PROSTŘEDKY K VYLOUČENÍ MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Mezinárodní dvojí zdanění je pro své negativní působení na rozvoj mezinárodních hospodářských a kulturních styků považováno všeobecně za nežádoucí a se strany všech států je na vládní i mimovládní úrovni vyvíjeno úsilí za účelem jeho vyloučení.

Právo ukládat daně je právem státu vyplývajícím ze státní suverenity. Je v moci každého státu, aby se tohoto práva zcela nebo zčásti vzdal. Četné státy také v souladu se záměry a cíli své hospodářské a kulturní politiky přijaly ve svých vnitrostátních daňových zákonech ustanovení, jimiž jednostranně poskytují *daňové úlevy*, aby zabránily dvojímu mezinárodnímu zdanění nebo alespoň zmírnily jeho nepříznivé důsledky.

Ve státě zdroje se neposkytují daňové úlevy za účelem vyloučení dvojího zdanění příjemcům, jejichž bydliště či sídlo je v cizině (daňovým cizozemcům). Některé (např. rozvojové) státy však podporují daňovými slevami nákupy zahraničních licencí, získávání technické pomoci, úvěrů a kapitálu v zájmu vytváření příznivých podmínek pro rozvoj svého hospodářství. I když se tyto daňové úlevy (tax incentives) poskytují ve státě zdroje zahraničnímu investoru, příjemci licenčních poplatků, platů za technickou pomoc, úroků nebo dividend, čerpá z těchto úlev prospěch stát zdroje, protože zahraniční investor (příjemce) by nebyl ochoten svůj kapitál investovat nebo by požadoval placení vyšších cen, licenčních poplatků nebo úroků, kdyby jeho příjem byl postižen dvojím zdaněním.

Skutečná vnitrostátní opatření za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění přijímají jen některé státy, a to pouze v prospěch svých daňových tuzemců (tedy osob fyzických a právnických, které mají na území státu bydliště či sídlo).

V každém případě však zpravidla ve všech státech mají daňoví tuzemci právo účtovat do nákladů daň, kterou zaplatili v cizině ze svého příjmu, a tím snížit základ daně, vyměřované jim v tuzemsku z jejich celkového (celosvětového) příjmu. Tato možnost však zmírňuje jen částečně nepříznivý dopad mezinárodního dvojího zdanění. Je-li např. ve státě příjemce sazba daně 50 %, činí sleva na dani v tuzemsku jen polovinu daně zaplacené v cizině. Sleva na dani ve státě příjemce je tím nižší, čím nižší je v tomto státě sazba daně.

§ 10. METODY VYLOUČENÍ MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Ve státě, jehož je příjemce daňovým tuzemcem (ve kterém má bydliště či sídlo) a ve kterém zpravidla podléhá zdanění se svým celkovým celosvětovým příjmem, se za účelem vyloučení dvojího zdanění nebo alespoň zmírnění jeho nepříznivých důsledků aplikují dále uvedené daňově technické postupy:

a) *Osvobození příjmů plynoucích z ciziny od daně*

Účinnou odpomocí proti mezinárodnímu dvojímu zdanění jsou opatření, která *osvobozují* od zdanění příjem ze zahraničních zdrojů, jestliže byl tento příjem v cizině zdaněn (*metoda vynětí* ze zdanění — exemption). Při použití této metody se příjem zdaněný v cizině nezahrne do daňového základu ve státě příjemce a při vyměření daně se k příjmu ze zahraničního zdroje vůbec nepřihlíží. V takovém případě mluvíme o *vynětí úplném* (*full exemption*).

Metoda vynětí je obvykle kombinována s *výhradou progrese* (*exemption with progression*). Výhrada progrese znamená, že se ve státě příjemce sice do základu daně nezahrne příjem, který byl v cizině zdaněn, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o příjem zdaněný v cizině. Tato metoda má pochopitelně význam jen tehdy, je-li ve státě příjemce sazba daně progresivní (jestliže sazba daně stoupá se zvyšujícím se příjmem). Příjem zdaněný v cizině tudíž působí ve státě příjemce na zvýšení sazby daně a tím na zvýšení daňové povinnosti.

b) *Započtení zahraniční daně*

Metoda započtení (*credit system*) znamená, že se ve státě příjemce zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a z takto stanoveného základu se vyměří daň. Od vyměřené daně se na návrh poplatníka — daňového tuzemce — odečte daň zaplacená v cizině.

Započtení je plné (*full credit*), jestliže se od celkové daně vyměřené ve

státě příjemce odečte celá daň zaplacená v cizině, i když daňové zatížení v cizině je vyšší, než daňové zatížení ve státě příjemce. Zpravidla však poplatník může od daně vyměřené z celkového celosvětového příjmu odečíst jen takovou část této daně, která poměrně připadá na příjem ze zahraničního zdroje. V tomto případě mluvíme o *započtení prostém (ordinary credit)*.

c) *Zhodnocení metod vyloučení mezinárodního dvojího zdanění*

Při použití metody vynětí se ve státě příjemce nepřihlíží vůbec k příjmu, který byl zdaněn ve státě zdroje. Metoda vynětí je administrativně jednoduchá, při jejím použití může být daňové zatížení v zahraničí jiné, než ve státě příjemce.

Metoda započtení se vyznačuje *neutralitou*. Při jejím použití jsou všichni daňoví tuzemci podrobeni stejnému daňovému zatížení bez ohledu na to, zda zdroj jejich příjmů je v tuzemsku nebo v cizině. Metodu započtení aplikuje řada států, i když je tato metoda administrativně náročná.

§ 11. DVOJÍ ZDANĚNÍ VNITROSTÁTNÍ

Problematika dvojího zdanění může existovat nejen ve vztazích mezinárodních, ale i uvnitř téhož státu. Protože i dvojí zdanění vnitrostátní může mít dopad na zahraniční osoby, je účelné o něm na tomto místě pojednat.

a) *Vnitrostátní dvojí zdanění u téhož poplatníka*

Vnitrostátní dvojí zdanění je časté ve státech s federálním uspořádáním (Švýcarsko, USA, Kanada, Austrálie aj.), v nichž ústavní pravomoc k ukládání daní má jak federace, tak i členské státy. V některých federálních státech (např. USA) je možno započítat státní daně na daň federální, čímž se zmírňuje účinek dvojího vnitrostátního zdanění.

V některých státech existuje několik samostatných daní, z nichž každá postihuje jen určitý zdroj příjmu (*analytický systém zdanění*). Tyto daně (francouzsky *cédules, impôts cédulaires*) mají obvykle reálný charakter a nepřihlízejí k osobním poměrům poplatníka. Systém několika reálných daní je doplněn obvykle všeobecnou daní z příjmu, která má charakter daně osobní a jejímž základem je součet čistých příjmů z jednotlivých zdrojů. U všeobecné daně z příjmu může poplatník uplatnit nárok na kompenzaci ztrát utrpěných v souvislosti s jednotlivými zdroji příjmu, na odečtení ztrát z minulých období, někdy i na odečtení zaplacených reálných daní, na daňové úlevy z důvodu rodinného stavu, vyživovacích povinností aj.

Analytický systém zdanění byl po druhé světové válce četnými státy opuštěn a nahrazen jedinou daní z příjmu (*systém syntetický*).

V ČSSR se pro zdanění obyvatelstva používá systém analytický. Všeobecná daň, která by postihovala úhrn čistých příjmů, neexistuje. Nároky na daňovou slevu z titulu vyživovaných osob je možno uplatnit u každé z daní placených obyvatelstvem, avšak pouze u jedné daně, pokud poplatník podléhá více daním. Příkladem dvojího zdanění vnitrostátního v ČSSR je zdanění příjmů z budov, které po zdanění domovní daní podle zákona č. 143/1961 Sb. mohou být podrobeny ještě dani z příjmů obyvatelstva podle zákona č. 145/1961 Sb.

b) Dvojí zdanění vnitrostátní téhož příjmu u různých poplatníků

Nejzávažnějším případem vnitrostátního dvojího zdanění je zdanění příjmu z téhož zdroje postupně u dvou nebo i více poplatníků. Dochází k němu nejčastěji v souvislosti se zdaněním zisků akciových společností ve státech kapitalistické hospodářské soustavy.

Zisk docílený akciovou společností je zdaněn nejprve jako zisk této společnosti. Čistý zisk (nebo jeho část) je po zaplacení daně rozdělen akcionářům jako dividenda a v rukou akcionáře zdaněn podruhé jako jeho příjem.

Jestliže akciová společnost, kterou nazveme mateřskou společností (parent company), vlastní akcie jiné akciové společnosti, kterou nazveme dceřinnou společností (filiálkou, daughter company, subsidiary), dochází k trojímu zdanění zisku dceřinné společnosti. Nejdříve je zdaněn zisk dceřinné společnosti. Dividendu vyplacenou dceřinnou společností inkasuje mateřská společnost, která ji zahrne do svého zisku, takže zisk dceřinné společnosti inkasovaný mateřskou společností je zdaněn podruhé, jako součást zisku mateřské společnosti. Dividendy vyplacené mateřskou společností po zaplacení daně z jejího zisku jsou zdaněny v rukou akcionáře této mateřské společnosti. Zisk dceřinné společnosti, který prostřednictvím mateřské společnosti inkasuje její akcionář, je tudíž zdaněn potřetí.

Dvojí a vícere zdanění kapitálových společností je zejména ve státech Evropského hospodářského společenství (EHS) považováno za nežádoucí, protože ovlivňuje volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a je tudíž v rozporu se zásadami ekonomické politiky EHS.

Za účelem vyloučení opakovaného zdanění zisků kapitálových společností mohou daňoví tuzemci některých států započítat na svou daňovou povinnost daň zaplacenou akciovou společností, jejíž dividendy zahrnuli do svého příjmu (credit, avoir fiscal). V přiznání k dani z příjmu připočte poplatník k dividendám přijatým od akciové společnosti poměrnou část daně, zaplacené akciovou společností, a od daně, která mu byla vyměřena z celkového příjmu odečte daň ze zisku zaplacenou akciovou společností, připadající poměrně na přijaté dividendy, a také srážkovou daň z divi-

dend, která byla zadržena při jejich výplatě. Uvedené opatření za účelem vyloučení opakovaného vnitrostátního zdanění zisků kapitálových společností znamená, že zdanění akciové společnosti se ve skutečnosti převede na zdanění akcionáře. Protože daň z příjmu fyzických osob je progresivní, může být zdanění zisku společnosti v rukou akcionáře vyšší, než zdanění společnosti, nebo naopak nižší, a má-li akcionář nízký zdanitelný příjem, může mu být dokonce refundována část daně zaplacené společností.

§ 12. VNITROSTÁTNÍ PŘEDPISY ČSSR

K VYLOUČENÍ MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Čs. daňoví tuzemci, tj. fyzické osoby, které mají v ČSSR bydliště, nebo se zde zdržují déle než jeden rok, a právnické osoby, které mají v ČSSR sídlo, mají podle čs. daňových předpisů nárok na daňové úlevy, jejichž účelem je vyloučit mezinárodní dvojí zdanění, jímž byly postiženy jejich příjmy plynoucí z ciziny. Předpokladem pro přiznání úlevy je, že zahraniční daň je obdobná československé dani. Zaplacení daně z obrátu v cizině nezakládá nárok na snížení československé daně, která se vybírá z příjmu nebo ze zisku.

Čs. daňové předpisy neupravují definici „daňového tuzemce“ a „daňového cizozemce“. Tyto výrazy se v tomto pojednání používají k rozlišení daňové povinnosti poplatníka, založené na jeho vztahu k čs. území.

Mezinárodní dvojí zdanění se v ČSSR vylučuje:

a) U odvodu ze zisku podle § 12 odst. 3 zákona č. 161/1982 Sb., o odvodu do státního rozpočtu, u daně důchodové podle § 11 odst. 3 zákona č. 164/1982 Sb., o důchodové dani, a u daně ze zisku podle § 25 odst. 7 zákona č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani, tím způsobem, že částka daně zaplacené v cizině se odečte od stanoveného odvodu ze zisku, od důchodové daně popř. od zemědělské daně ze zisku, avšak nejvýše do poměrné částky odvodu popř. daně připadající na příjmy zdaněné v cizině (*metoda započtení*).

b) U daně z příjmů z literární a umělecké činnosti podle zákona č. 36/1965 Sb., ve znění zákona č. 160/1968 Sb., se mezinárodní dvojí zdanění vyloučí podle ustanovení § 3 vyhlášky č. 184/1968 Sb., ve znění vyhlášky č. 151/1980 Sb.,

u daně z příjmů obyvatelstva podle zákona č. 145/1961 Sb., se mezinárodní dvojí zdanění vyloučí podle ustanovení odst. 2 vyhlášky č. 146/1961 Sb., ve znění vyhlášky č. 152/1980 Sb.

U daní uvedených pod písmenem b) se mezinárodní dvojí zdanění vylučuje *metodou vynětí*, tj. k příjmu zdaněnému v cizině se nepřihlíží; jestliže

však příjmy plynou ze států, s nimiž ČSSR sjednala smlouvu o zamezení dvojího zdanění, použije se *metoda započtení*.

c) *Udaně ze mzdy* podle zákona č. 76/1952 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se dvojí zdanění mezinárodní vylučuje podle § 1 vyhlášky č. 161/1976 Sb. k zákonu o dani ze mzdy tak, že příjem zdaněný v cizině se v ČSSR nezdání (*metoda vynětí*).

U daně domovní nepřichází mezinárodní dvojí zdanění v úvahu, pokud jde o poplatníky, kteří jsou daňovými tuzemci ČSSR, protože předmětem domovní daně jsou jen budovy na území ČSSR.

§ 13. MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Vnitrostátní opatření jako opatření jednostranná nemohou uspokojivě vyřešit negativní působení mezinárodního dvojího zdanění, neboť nemohou ochránit daňové tuzemce před neúměrně vysokými daněmi druhých států, ani nemohou působit na spravedlivé rozdělení daňových zdrojů mezi stát příjemce a stát zdroje. Nemohou také zabránit tomu, aby určitá osoba byla považována současně za daňového tuzemce dvou států a tudíž v obou státech podrobena zdanění se svým celosvětovým příjmem.

Mezinárodní dvojí zdanění, které je důsledkem kolize daňových zákonů dvou nebo více států, může být účinně řešeno jen opatřeními dotčených států, vzájemně koordinovanými mezinárodní smlouvou.

K řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění mezistátními dohodami se přistoupilo poprvé koncem 19. století. Do té doby byly jednotlivé daňové otázky řešeny v mezinárodních dohodách o obchodu a plavbě, ve smlouvách o přátelství aj. Tyto smlouvy byly omezeny na zdanění obchodních zisků a často jen zaručovaly rovné nakládání s příslušníky smluvních států.

Vzorem skutečných smluv o zamezení dvojího zdanění se staly smlouvy mezi Rakouskem a Uherskem v Rakousko-Uherské monarchii a smlouvy mezi kantony Švýcarské konfederace.

První skutečnou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění byla smlouva mezi Rakouskem a Pruskem z r. 1899, po níž ještě před první světovou válkou následovaly smlouvy Rakouska se státy Německého spolku Saskem, Bavorskem, Württemberskem, Badenskem, Hessenskem a smlouva Rakouska s Lichtenštejnskem.

Po první světové válce ovlivnila smluvní praxi bývalá Společnost národů, jejíž hospodářská a finanční komise vypracovala vzory smluv, rozbor problematiky a metody rozdělení zisků podniků činných ve více státech pro účely zdanění a založila sbírku smluv. Výsledkem těchto prací, které neustaly ani za druhé světové války, byly vzorové smlouvy uveřejněné v r. 1928 v Ženevě, v r. 1943 v Mexiku a v r. 1946 v Londýně.

Po druhé světové válce nabyla problematika mezinárodního dvojího zdanění na mimořádném významu jednak v důsledku vzniku velkého počtu nových států na místě bývalých kolonií, jednak rozvojem mezinárodního obchodu a jiných forem mezinárodní hospodářské spolupráce. Z organizací, které se problematikou dvojího zdanění intenzivně zabývají, nutno jmenovat Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development — OECD), jejíž vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu, majetku, dědictví a o právní pomoci při vymáhání daní se staly základem většiny mezinárodních smluv daňových sjednávaných v současné době.²⁾

Na práci OECD navázala Organizace Spojených národů, která vypracovala směrnice pro jednání mezi hospodářsky vyspělými a rozvojovými státy a vzorový návrh smlouvy s přihlédnutím k speciální problematice a potřebám rozvojových států.

Pod záštitou Organizace Spojených národů pro vzdělání, vědu a kulturu (UNESCO) byla 13. 12. 1979 podepsána v Madridu mnohostranná mezinárodní smlouva, jejíž je ČSSR účastníkem, která zavazuje smluvní státy, aby usilovaly sjednáním dvoustranných nebo mnohostranných smluv o vyloučení dvojího zdanění příjmů z využívání autorských práv k literárním, uměleckým a vědeckým dílům v zájmu vytvoření příznivých podmínek pro šíření kultury, vědy a vzdělání.

Význam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění zdůrazňuje i Závěrečný akt Helsinské konference o bezpečnosti a spolupráci v Evropě.

Ve sbírce mezinárodních daňových smluv OSN bylo již uveřejněno více než 500 takových smluv.

§ 14. PRÁVNÍ POVAHA MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění *rozhraničují* navzájem práva smluvních států požadovat placení daně tím, že určují, který ze dvou nebo v případě mnohostranných smluv z více států je oprávněn požadovat placení daně z určitého zdroje příjmu (majetku, dědictví), jestliže příjem pobírá osoba, která je podle vnitrostátních daňových předpisů smluvních států daňovým tuzemcem jednoho nebo dvou nebo více smluvních států.

Toto rozhraničení práv smluvních států se uskutečňuje tím, že každý

²⁾ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) byla založena smlouvou podepsanou v Paříži 14. prosince 1960. Posláním organizace je podporovat hospodářský rozvoj členských států a světového obchodu na mnohostranném základě. Členskými státy organizace jsou evropské nesocialistické státy a ze zamořských států Austrálie, Japonsko, Kanada, Nový Zéland a USA.

ze smluvních států se v případech a v rozsahu stanoveném mezinárodní smlouvou *vzdává práva* uplatnit nárok na placení daně založený jeho vnitrostátním daňovým právem.

Ustanovení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se omezují na to, že existující *daňové zdroje* rozdělují mezi smluvní státy. Tímto rozdělením daňových zdrojů nemůže být založeno právo smluvního státu požadovat placení daně. Ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, která určitý zdroj příjmu přidělují (vyhrazují) ke zdanění jednomu ze smluvních států, jsou pouhými jednostrannými *kolizními normami* a upravují jediné otázku, *který* ze smluvních států *smí* požadovat placení daně. Zda stát, kterému mezinárodní smlouva přidělila určitý zdroj příjmu ke zdanění, může toto právo využít a jakým způsobem může zdanění uskutečnit, *závisí jen na vnitrostátním daňovém právu* tohoto státu.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění *nenahrazuje* vnitrostátní daňové zákony smluvních států. *Právo* smluvního státu požadovat placení daně může být založeno jen jeho *vlastním vnitrostátním* daňovým zákonem. Vnitrostátní daňové předpisy smluvního státu určují i po uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdo je povinen daň platit, co je předmětem daně, jak vzniká daňová povinnost, jak se stanoví základ daně, jak se určuje její výše, kdy je daň splatná, jaké následky jsou spojeny s nesplněním daňové povinnosti, kdy se promlčuje nárok státu na daň aj.

Jestliže určitý příjem není podroben zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu, *nemůže* tento stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva takový příjem vyhrazuje ke zdanění. Smluvní stát je ve vztahu k druhému smluvnímu státu pouze *oprávněn*, *nikoli povinen* placení daně požadovat. Zda toto oprávnění využije, závisí jen na jeho vlastním vnitrostátním daňovém právu.

Jestliže mezinárodní smlouva vyhrazuje určitý příjem ke zdanění jednomu smluvnímu státu, nemůže druhý smluvní stát (druhé smluvní státy) tento příjem zdanit, ani kdyby tento příjem v prvním státě vůbec zdaněn nebyl a ani kdyby v prvním státě vůbec zdanění nepodléhal. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tudíž *vylučují* nejen dvojí *zdanění skutečné*, ale i dvojí *zdanění možné*.

Některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují ustanovení, podle kterého se osvobození od daně ve státě zdroje zakotvené ve smlouvě přizná jen s podmínkou, že poplatník byl ve státě svého bydliště (sídla) skutečně zdaněn (tzv. *klausule „subject-to-tax“*). V jiném případě může stát bydliště (sídla) příjemce požadovat placení daně s podmínkou, že stát zdroje nemůže využít právo ke zdanění vyhrazené mu smlouvou (tzv. *solidární klausule*).

Tím, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění omezují právo

smluvních států požadovat v určitých případech placení daně, *mění* ustanovení daňových zákonů těchto států a proto vyžadují ke své platnosti *schválení zákonodárných orgánů* smluvních států.

§ 15. ÚSTAVNÍ PŘEDPISY ČSSR O SJEDNÁVÁNÍ MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Sjednávání mezinárodních smluv spadá do výlučné pravomoci federálních orgánů (čl. 7 odst. 1a ústavního zákona o československé federaci č. 143/1968 Sb., ve znění ústavního zákona č. 125/1970 Sb.). Mezinárodní smlouvy sjednává prezident ČSSR (čl. 61 odst. a) cit. ústavního zákona), který svým rozhodnutím z 24. 3. 1969 č. 31/1969 Sb. přenesl sjednávání mezinárodních smluv na vládu ČSSR a její členy.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění *mění* ustanovení federálních zákonů a proto ke své platnosti vyžadují podle čl. 36 odst. 3 cit. ústavního zákona *souhlas Federálního shromáždění ČSSR a ratifikaci prezidentem ČSSR*.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění by ke své platnosti vyžadovala také *souhlas České a Slovenské národní rady*, pokud by *měníla* ustanovení daňových zákonů, které náležejí do legislativní působnosti národních rad (čl. 107 odst. 1a) cit. ústavního zákona).

Legislativní působnost ve věcech daní je upravena článkem 12 cit. ústavního zákona. Podle odstavce 1 tohoto článku mohou být daně a poplatky ukládány jen *na základě zákona*. Zákony Federálního shromáždění ČSSR upravují podnikové daně a odvody, daň z obratu, daň důchodovou, zemědělskou, daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů obyvatelstva a zdanění (odvody) peněžních ústavů a pojišťoven (čl. 12 odst. 2). Ostatní daně a poplatky stanoví zákony národních rad (čl. 12 odst. 3).

Na základě článku 12 odst. 3 cit. ústavního zákona byly zákony národních rad č. 139/1984 Sb. a č. 146/1984 Sb. upraveny notářské poplatky z dědictví a z darování, které však podle své skutečné povahy mají daňový charakter, i když notářský poplatek z dědictví zahrnuje poplatek za jeho projednání. Tím, že notářské poplatky z dědictví a z darování jsou upraveny zákony národních rad, vznikl na poli zdanění dědictví a darování v ČSSR právní dualismus.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nabývají platnosti dnem výměny ratifikačních listin nebo dnem výměny oznámení o schválení smlouvy podle ústavněprávních předpisů smluvních států popř. po uplynutí určité lhůty po tomto dni. Po nabytí platnosti je smlouva publikována ve Sbírce zákonů vyhláškou ministra zahraničních věcí. Smlouva

se stává součástí československého právního řádu a její ustanovení mají přednost před ustanoveními vnitrostátních zákonů.

§ 16. VÝKLAD MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

V zájmu jednotného výkladu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění jsou četné výrazy použité v textu smluv definovány přímo v těchto smlouvách. Ostatním výrazům použitým v těchto smlouvách se podle jejich výslovného ustanovení přisuzuje takový význam, jaký mají podle právních předpisů jednoho či druhého smluvního státu, které upravují daně, jež jsou předmětem příslušné smlouvy.

V československém právním řádu není ustanovení, které by stanovilo pravidla pro výklad mezinárodních smluv nebo které by zmocňovalo některý orgán státní správy podávat k mezinárodním smlouvám výklad.

Pravidla výkladu mezinárodních smluv jsou obsažena v článcích 31 až 33 *Vídeňské úmluvy o smluvním právu*, podepsané 23. května 1969. Úmluva byla publikována pod č. 15/ 1988 Sb.

Podle výše zmíněné Vídeňské úmluvy o smluvním právu má být mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, preambule a příloh rozumí celkovou souvislostí jakákoli dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi stranami v souvislosti s jejím uzavřením, a jakákoli listina vztahující se ke smlouvě a přijatá smluvními stranami.

Při výkladu smlouvy je nutno přihlížet i k pozdějším dohodám, které se vztahují na výklad smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k pozdější praxi při provádění smlouvy i k příslušným pravidlům mezinárodního práva.

Podle československé praxe vykládá mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění ministerstvo financí ČSSR v dohodě s ministerstvem zahraničních věcí ČSSR.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zpravidla sjednávají v jazycích smluvních států, přičemž každé znění má stejnou platnost. Některé smlouvy jsou sjednávány v jazycích smluvních států a ještě v některém světovém jazyku a toto znění je rozhodující v případě sporu o výklad smlouvy. Některé smlouvy jsou sjednány pouze v jediném světovém jazyku; v takovém případě si každá strana pořídí vlastní překlad smlouvy do svého jazyka. Tento překlad však nemá platnost originálu smlouvy.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují zmocnění

pro ministerstva financí smluvních států, aby jednáním řešila obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci smlouvy.

K provádění smluv a jejich výkladu a k uplatňování nároků na daňové úlevy zakotvené ve smlouvách za účelem vyloučení dvojího zdanění vydávají ministerstva financí smluvních států prováděcí předpisy a pokyny. V ČSSR vydává tyto předpisy a pokyny ministerstvo financí ČSSR a uveřejňuje je ve Finančním zpravodaji.

§ 17. DVOUSTRANNÉ MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ SJEDNANÉ ČSSR

Po druhé světové válce sjednala ČSSR dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Čínskou lidovou republikou (č. 41/1988 Sb.), s Belgií (č. 24/1978 Sb.), Dánskem (č. 53/1983 Sb.), Finskem (č. 134/1976 Sb.), Francií (č. 73/1975 Sb.), Indií (č. 77/1987 Sb.), Itálií (č. 17/1985 Sb.), Japonskem (č. 46/1979 Sb.), Jugoslávií (č. 99/1983 Sb.), Kypru (č. 30/1981 Sb.), Nizozemím (č. 138/1974 Sb.), Norskem (č. 35/1980 Sb.), NSR (č. 18/1984 Sb.), Rakouskem (č. 48/1979 Sb.), Srí Lankou (č. 132/1979 Sb.), Španělskem (č. 23/1982 Sb.) a Švédskem (č. 9/1981 Sb.). Smlouva s Řeckem nabyla platnosti 23. 5. 1989 a bude uveřejněna ve Sbírce zákonů v nejbližší době. Podepsány byly obdobné smlouvy s Brazílií, Marokem a Portugalskem, které dosud nenabývaly platnosti.

Smlouvy s Indií, Japonskem a Kypru se vztahují na daně vybírané z příjmu, všechny ostatní uvedené smlouvy se vztahují na daně vybírané z příjmu a z majetku.

Uvedené smlouvy s hospodářsky vyspělými státy jsou založeny (s určitými odchylkami) na vzorové smlouvě OECD, smlouvy s rozvojovými státy na vzorové smlouvě OSN (čti § 13).

Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány jako smlouvy mezi státy, některé smlouvy jsou s ohledem na ústavněprávní předpisy druhého státu sjednávány jako smlouvy mezi vládami smluvních států. Po právní stránce však není mezi těmito smlouvami rozdíl.

Dvoustranné smlouvy vylučují dvojí zdanění tím, že jednotlivé daňové zdroje (např. příjem z obchodního nebo průmyslového podnikání, příjem z úroků, nájemného, příjem z pracovního poměru) vyhrazuje (přiděluje) ke zdanění buď státu bydliště či sídla příjemce nebo státu zdroje nebo právo ke zdanění určitého zdroje rozdělují mezi oba smluvní státy (čti § 14).

Daňovětechnický postup, jímž se rozdělení daňových zdrojů mezi smluvní státy provádí, závisí na formálních daňových předpisech toho kterého smluvního státu (aplikace metody vynětí či započtení zahraniční daně či kombinace obou metod — čti § 10).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se vztahují na daňové tuzemce

(rezidenty) smluvních států bez ohledu na jejich státní příslušnost (čti § 4). Státní příslušnost je rozhodující pouze v souvislosti se zákazem diskriminace a vyloučením dvojího domicilu (§ 17 b, r).

Zvláštní pozornosti zasluhují dále uvedená ustanovení smluv:

a) *Definice*

Důležité výrazy jsou v zájmu jednotné interpretace ve smlouvě přímo definovány. Výrazům, které nejsou definovány, se přikládá význam, jaký mají v daňovém právu smluvního státu, který smlouvu aplikuje.

Podle některých smluv s přímořskými státy se výrazem „stát“, pokud je užit v zeměpisném smyslu, rozumí i ta část pevninské mělčiny, ležící mimo oblast pobřežních vod, nad níž může stát vykonávat v souladu s mezinárodním právem svrchovaná práva vztahující se na průzkum a využívání jejího přírodního bohatství (Úmluva o pevninské mělčině č. 144/1964 Sb.). To znamená, že hospodářská činnost vykonávaná v oblasti pevninské mělčiny, jako např. geologický průzkum mořského dna, těžba zemního plynu, ropy, nerostů nebo sběr organismů pevně přichycených k mořskému dnu, se bude pro účely smlouvy považovat za činnost vykonávanou na území smluvního státu, který má podle mezinárodního práva svrchované právo využívat přírodní bohatství pevninské mělčiny.

b) *Daňový domicil*

Daňovým domicilem označujeme vztah poplatníka — daňového tuzemce ke státu, který je založen jeho osobní daňovou příslušností (čti § 4). Tento vztah má důležitý význam v trojím směru:

- pro určení osobního rozsahu smlouvy, tj. určení, na které osoby se smlouva vztahuje,
- pro rozhodnutí případů, kdy určitá osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti v obou smluvních státech (dvojí daňový domicil), a
- pro rozhodnutí případů, kdy k dvojímu zdanění dochází následkem kolize osobní a věcné daňové příslušnosti, tj. k současnému zdanění ve státě bydliště (sídla) a ve státě zdroje.

Dvojí daňový domicil znamená, že určitá osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti ve dvou státech a je tudíž v obou státech podrobena zdanění se svým celosvětovým příjmem. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví tzv. *kritéria přednosti*, která se postupně aplikují, až se vylučovací metodou dospěje k závěru, že osoba s dvojím daňovým domicilem je pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění považována za daňového tuzemce pouze jednoho ze smluvních států. Jde-li o fyzické osoby, dává první kritérium přednost smluvnímu státu, ve kterém má fyzická osoba k dispozici stálý byt. Má-li stálé byty v obou státech, dává další kritérium přednost smluvnímu státu, s nímž jsou osobní a hospodář-

ská pouta této osoby nejužší (kde je středisko jejích životních zájmů). Dalšími kritérii jsou obvyklý pobyt a konečně státní občanství. Nedospěje-li se touto cestou k jedinému domicilu, dohodnou se ministerstva financí smluvních států o řešení. Jestliže osoba jiná než osoba fyzická (společnosti, sdružení aj.) splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti v obou smluvních státech, bude se pro účely smlouvy považovat za daňového tuzemce státu, na jehož území je její skutečné vedení.

c) *Zdanění obchodních a průmyslových zisků podniků*

Výraz „podnik“ je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění užíván ve smyslu ekonomickém. Podnikem se rozumí samostatná jednotka, zaměřená na hospodářskou činnost v oboru obchodním nebo průmyslovém, s cílem těžit užitky (dosahovat zisky) využíváním přírodních zdrojů nebo jinou obchodní nebo průmyslovou činností, provozováním dopravy, poskytováním služeb, technické pomoci aj. Podnik může být provozován v různé právní formě, jako podnik jednotlivce nebo podnik provozovaný právnickou osobou nebo společností bez právní subjektivity.

Zdanění zisků podniků z obchodní a průmyslové činnosti se řídí těmito zásadami:

- Zisky podniku mohou být zdaněny pouze ve smluvním státě, jehož je provozovatel podniku daňovým tuzemcem (tj. ve státě, ve kterém má provozovatel podniku bydliště či sídlo).
- Zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny v druhém smluvním státě pouze s podmínkou, že provozovatel podniku vykonává v tomto druhém státě svou činnost prostřednictvím stále provozovny, která je v tomto druhém státě umístěna.
- V druhém smluvním státě může být zdaněna jen taková část celkových zisků podniku prvního smluvního státu, která odpovídá činnosti stále provozovny (kterou lze přičítat stále provozovně).

Stálou provozovnou se rozumí trvalé zařízení, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svou činnost. Důsledné uplatnění této zásady by však bylo na překážku rozšiřování mezinárodní hospodářské spolupráce, nehledě na to, že praktická aplikace této zásady by byla spojena se značnými obtížemi. Uvedená obecná definice stále provozovny je proto ve smlouvách doplněna jednak výčtem případů, které se za stálou provozovnu považují, i výčtem případů, které existenci stále provozovny nezakládají. Stavění a montáž se považují za stálou provozovnu, jestliže trvají určitou minimální dobu (např. 6—12 měsíců). Přípravné a pomocné činnosti se zpravidla za stálou provozovnu nepovažují (pouhý sklad zboží, poskytování informací a rešerší, propagace aj.). Za určitých podmínek se za stálou provozovnu považuje i obchodní zástupce (např. zástupce, který na základě plné moci sjednává obchodní kontrakty za podnik). Nezávislý zástupce,

který uzavírá obchody vlastním jménem na cizí účet (makléř, generální komisionář), se nepovažuje za stálou provozovnu.

Protože stálá provozovna je pouhým zařízením podniku a obvykle nevede úplné účetnictví, stanoví smlouvy o zamezení dvojího zdanění, že se stálé provozovně přičtou takové zisky, jaké by docílil samostatný a nezávislý podnik, který by vykonával stejné nebo podobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek a obchodoval zcela nezávisle s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

Uvedené zásady pro zdanění zisků podniků neplatí, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění má zvláštní ustanovení pro zdanění některých příjmů (čti dále pod písmeny e) — j)).

d) *Zabránění daňového úniku*

Nebezpečí daňového úniku skrytým převodem zisků do ciziny existuje v případě mnohonárodních a nadnárodních společností, v případech, kdy více podniků v různých státech patří témuž vlastníku nebo je ovládáno týmiž osobami pomocí kapitálu (vlastnictvím akcií nebo závislostí na úvěru) nebo v případech, kdy podnik jednoho státu má provozovny v druhých státech (čti § 29).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění dávají daňovým úřadům smluvních států právo, aby v případě zjištění daňového úniku skrytým převodem zisku mezi podniky na sobě závislými upravily zisky vykázané v daňovém přiznání na výši, jaká odpovídá objektivním podmínkám, za nichž obchodují podniky na sobě nezávislé.

e) *Zdanění zisků z letecké a námořní dopravy*

Linky letecké a námořní dopravy procházejí zpravidla více státy a proto by bylo nesmírně obtížné rozdělit celkové zisky podniků letecké a námořní dopravy podle států, kterými byla doprava vedena nebo kde se uskutečnila jiná činnost navazující na dopravu (prodej dokumentů, pronájem kontejnerů aj.). V četných případech je letecká doprava mezi dvěma státy prováděna na základě vzájemnosti. To znamená, že se na ní podílejí podniky obou států rovným dílem.

S ohledem na výše zmíněné okolnosti vyhrazují smlouvy o zamezení dvojího zdanění právo zdanit zisky z letecké a námořní dopravy zpravidla smluvnímu státu, ve kterém je místo skutečného vedení podniku. Místo skutečného vedení podniku je voleno proto, aby se vyloučila možnost daňového úniku společností pro mezinárodní (zejména námořní) dopravu, které se často registrují ve státech, v nichž mají největší daňové výhody („daňový ráj“).

f) Zdanění dividend

Dividendy jsou čistým ziskem, který kapitálové společnosti (např. akciové společnosti, společnosti s ručením obmezeným) rozdělují svým akcionářům event. společníkům. Vzhledem k možným odlišnostem v právní úpravě jednotlivých států se jako dividendy posuzují příjmy z akcií, požitkových akcií nebo požitkových listů, kuksů (podílů na důlních společnostech), zakladatelských podílů nebo jiných práv na společnosti, příjmy tichého společníka z účasti na živnosti (smlouva s NSR č. 18/1984 Sb.), příjmy z obligací nebo půjček spojených s účastí na zisku a příjmy z podílových listů společnosti pro ukládání kapitálu — Investmentfonds (smlouva s NSR č. 18/1984 Sb.) a příjmy z obligací s právem na podíl na zisku dlužníka (Wandelschuldverschreibungen) podle smlouvy s Rakouskem (č. 48/1979 Sb.).

Vzhledem k rozdílné úpravě zdanění kapitálových společností v jednotlivých státech (v některých státech je těžiště zdanění u společnosti, v jiných u akcionáře) jsou i ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, která upravují zdanění dividend, značně odlišná. Nejčastěji je zdanění dividend rozděleno mezi oba smluvní státy s tím, že ve státě sídla společnosti vyplácející dividendy nesmí daň z dividend přesáhnout určitou hranici (např. 15 %).

Některé státy zdaňují nejen zisk stálé provozovny, kterou na jejich území vlastní zahraniční podnik, ale i zbytek čistého zisku, který inkasuje zahraniční vlastník stálé provozovny (obdobu zdanění dividend). Zdanění čistého zisku stálé provozovny připouští např. smlouva mezi ČSSR a Francií č. 73/1975 Sb., podle které se základ daně však snižuje o jednu třetinu a sazba daně nesmí činit více než 10 %.

g) Zdanění úroků

Úroky se rozumí jakékoli plnění, které dlužník poskytuje věřiteli za poskytnutí úvěru a za riziko znehodnocení pohledávky inflací, změnou kurzu nebo nedobytností. Za úroky se tudíž považují příjmy z pohledávek, z veřejných dluhopisů a obligací, prémie a výhry spojené s těmito obligacemi a dluhopisy, příjmy z pokladničních poukázek, depozit aj.

Otázka, zda právo ke zdanění úroků má být vyhrazeno státu věřitele či státu dlužníka, nebyla nikdy jednoznačně vyřešena. Státy věřitelské mají zájem na zdanění úroků ve státě příjemce úroků (věřitele), státy dlužnické mají zájem opačný a proto prosazují zdanění úroků ve státě dlužníka. Při posuzování těchto rozporných zájmů je nutno vzít v úvahu, že úroky nejsou čistým ziskem věřitele. Velké banky a jejich konsortia, které poskytují zahraniční zboží, investiční, finanční a jiné úvěry, nepracují s vlastními prostředky. Potřebné finanční prostředky musí nejprve samy opatřit na peněžním trhu emisí cenných papírů (dílčích dluhopisů) a svým věřite-

lům musí platit debetní úroky. Ziskem banky, která poskytla zahraniční úvěr, je pouze rozdíl mezi kreditním úrokem, který banka přijímá od svého dlužníka, a debetním úrokem, který banka platí svým věřitelům, po odečtení správních nákladů. Úroky nejsou čistým ziskem ani u vývozce, který prodává zboží nebo poskytuje služby na úvěr, protože i ten pracuje s úvěrem.

Smlouvy mezi státy hospodářsky vyspělými vyhrazují právo ke zdanění úroků státu příjemce event. rozdělují právo ke zdanění mezi oba smluvní státy s tím, že daň ve státě zdroje nepřesáhne určitou hranici (např. 10 %).

h) Zdanění licenčních poplatků

Licenčními poplatky se rozumí jakékoli plnění v penězích nebo in natura, které se poskytuje za užití nebo za právo (přivolení, licenci) na užití

- patentů, ochranných známek, návrhů nebo modelů, plánů, utajovaných vzorců nebo postupů,
- informací vztahujících se na průmyslové, obchodní nebo vědecké znalosti a zkušenosti a výrobně technické poznatky (know-how),
- průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení,
- autorského práva (copyright) k dílům literárním, uměleckým nebo vědeckým.

Licenčními poplatky (angl. royalty, franc. redevance, něm. Lizenzgebühren) se rozumí výše uvedené příjmy, které mohou být nazývány nájemné, autorské odměny, honoráře apod.

Pro definici licenčních poplatků není rozhodující, zda práva, znalosti, zkušenosti, know-how aj. byly zapsány do úředního rejstříku nebo zda jsou pro takový zápis způsobilé, zda se licenční poplatky platí na základě smlouvy či zda se poskytuje odškodnění za porušení nebo zneužití práva, zda se plní dobrovolně nebo ve výkonu rozhodnutí (exekuce).

Všeobecně v praxi užívaný výraz „know-how“ zahrnuje jakoukoli neuvěřněnou technickou informaci bez ohledu na to, zda je způsobilá pro patentovou ochranu a jejíž osvojení je nutné pro průmyslové zhotovení výrobku nebo pro zvládnutí průmyslového procesu. Protože know-how je výsledkem zkušeností a pozorování, představuje to, co nelze poznat pouhým zkoumáním výrobku nebo z popisu výrobního postupu.

Pro řešení otázky, zda právo ke zdanění licenčních poplatků má být vyhrazeno státu příjemce poplatků či státu zdroje (kde se právo využívá), je nutno uvážit, že příjemce poplatků musel v minulosti vynaložit často značné částky na výzkum a vývoj patentu, osvojení technických znalostí a zkušeností, na vytvoření uměleckého díla apod. Tyto náklady byly vzaty v úvahu ve státě bydliště vynálezce, tvůrce uměleckého díla, sídla podniku při stanovení jejich daňové povinnosti, i když výzkumné a vývojové prá-

ce nebo umělecká činnost nevedly vždy ke zdárnému zakončení nebo dosažené výsledky se nesetkaly s obchodním úspěchem. Na výzkum a vývoj se vynakládají značné prostředky a licenční poplatky, které poskytovatel licence ať v oblasti průmyslové nebo kulturní (umělecké) přijímá, nejsou jeho čistým ziskem. Uvedené důvody svědčí proto pro zdanění licenčních poplatků ve státě, jehož je poskytovatel licence daňovým tuzemcem.

Stejně jako licenční poplatky za užití autorských práv se posuzují platy za využívání kinematografických filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání.

Ve smlouvách mezi hospodářsky vyspělými státy se právo ke zdanění licenčních poplatků zpravidla vyhrazuje státu příjemce. V některých smlouvách se právo ke zdanění rozděluje mezi oba smluvní státy, přičemž zdanění ve státě zdroje je omezeno hranicí 5—10 %.

i) *Zvláštní ustanovení ke zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků*

Jestliže dividendy, úroky nebo licenční poplatky jsou příjmem stále provozovny, kterou má příjemce ve státě zdroje (ve kterém má společnost vyplácející dividendy sídlo, ve kterém je dlužník úroků nebo licenčních poplatků), posuzují se tyto dividendy, úroky a licenční poplatky jako příjem stále provozovny a zdaní se spolu s ostatními příjmy stále provozovny ve státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna, podle zásad o zdanění obchodních a průmyslových zisků podniků (čti výše pod písmenem c), i když příjemce dividend, úroků nebo licenčních poplatků je daňovým tuzemcem druhého smluvního státu.

Jestliže mezi věřitelem a dlužníkem úroků nebo licenčních poplatků existují zvláštní vztahy (např. závislost mezi mateřskou společností a její filiálkou, účast na kapitálu, spoluvlastnictví, závislost na úvěru) a jestliže částka placených úroků nebo licenčních poplatků přesahuje obvyklou výši, předpokládá se, že jde o skrytý převod zisku za účelem zkrácení daně ve státě dlužníka, a ta část úroků nebo licenčních poplatků, která přesahuje jejich normální výši, se zdaní podle vnitrostátních daňových předpisů smluvních států.

j) *Zdanění majetku a zisků z jeho zcizení*

Nemovitý majetek, výnosy z nemovitého majetku a zisky z jeho zcizení vyhrazují smlouvy ke zdanění smluvnímu státu, na jehož území je takový majetek umístěn.

Právo ke zdanění movitého majetku, který je součástí stále provozovny podniku, a zisky ze zcizení takového majetku vyhrazují smlouvy o zamezení dvojího zdanění smluvního státu, na jehož území je umístěna stálá

provozovna. Právo ke zdanění jiného movitého majetku a zisků z jeho zcizení vyhrazuji smlouvy zpravidla smluvnímu státu, jehož je zcizitel daňovým tuzemcem.

k) *Příjmy z výkonu svobodných povolání*

Svobodnými povoláními se rozumí činnosti, které vykonávají fyzické osoby osobně a nezávisle (nikoli v pracovním poměru) a které vyžadují vysokou odbornou kvalifikaci. Spadají sem samostatně vykonávané činnosti vědců, umělců, učitelů, lékařů, právníků, inženýrů, architektů a účetních znalců. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyhrazuji právo ke zdanění tomu smluvnímu státu, jehož je příjemce daňovým tuzemcem. V druhém smluvním státě mohou být příjmy těchto osob zdaněny s podmínkou, že byly docíleny z činnosti vykonávané v tomto druhém státě a za použití trvalého zařízení (stále základny, jako např. ordinace lékaře, ateliér architekta) umístěného v tomto druhém státě.

l) *Příjmy ze zaměstnání (z pracovního poměru)*

Mzdy, platy, služné a jiné podobné odměny za osobně vykonávanou práci (služby) v pracovním poměru (nesamostatně vykonávané osobní činnosti) se vyhrazuji ke zdanění smluvnímu státu, jehož je příjemce daňovým tuzemcem (kde má bydliště).

V druhém smluvním státě mohou být tyto příjmy zdaněny jen tehdy, jestliže práce byla vykonávána v tomto druhém státě a jestliže

- se příjemce zdržoval v tomto druhém státě nejméně po dobu 183 dnů v daňovém roce, nebo
- odměna za práci byla vyplácena zaměstnavatelem, který měl bydliště (sídlo) v tomto druhém státě, nebo
- odměna za práci zatížila stálou provozovnu nebo stálou základnu, kterou měl zaměstnavatel v tomto druhém státě.

Příjmy za práci vykonávanou na palubě lodi nebo letadla se vyhrazuji zpravidla ke zdanění smluvnímu státu, ve kterém je místo skutečného vedení podniku námořní nebo letecké dopravy.

m) *Zdanění členů správních orgánů společností*

Tantiémy a jiné odměny za výkon funkcí ve správní nebo dozorčí radě nebo v obdobných orgánech společností se vyhrazuji ke zdanění smluvnímu státu, na jehož území má společnost sídlo.

n) *Zdanění některých jiných příjmů fyzických osob*

Příjmy za osobní výkony umělců (herců, hudebníků, zpěváků, tanečníků, artistů) a profesionálních sportovců se vyhrazuji ke zdanění smluvnímu státu, na jehož území se koná vystoupení umělce nebo spor-

toyce. Podle některých smluv jsou tyto příjmy od zdanění v tomto státě osvobozeny, jestliže se vystoupení koná v rámci mezivládní kulturní dohody nebo je vystoupení podporováno z veřejných prostředků.

Platy a penze funkcionářů a pracovníků státní správy se zpravidla vyhražují ke zdanění smluvnímu státu, který je vyplácí. Jiné penze a renty ze soukromého pojištění se vyhražují ke zdanění smluvnímu státu, jehož je příjemce daňovým tuzemcem.

Učitelé, profesori a studenti, kteří jsou daňovými tuzemci jednoho smluvního státu, mají zpravidla v druhém smluvním státě, kde se přechodně zdržují za účelem studia, vyučování nebo výzkumu, nárok na daňové úlevy.

o) Jiné příjmy

Jiné než výše uvedené příjmy se zpravidla vyhražují ke zdanění smluvnímu státu, jehož je příjemce daňovým tuzemcem.

p) Daňové řízení

Tím, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyhražují určitý příjem ke zdanění jednomu smluvnímu státu, zavazují druhý smluvní stát, aby se vzdal práva, které je založeno jeho vnitrostátním daňovým zákonem, vybrat daň z tohoto příjmu. Jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění rozděluje určitý příjem ke zdanění mezi oba smluvní státy, vzdává se každý smluvní stát v určitém rozsahu svého práva požadovat placení daně (čti § 14).

Jestliže se stát zdroje vzdává práva vybrat daň od poplatníka, který je daňovým tuzemcem druhého smluvního státu, je situace jednoduchá. Stát zdroje buď vůbec nepřistoupí k vybrání daně, anebo jestliže z důvodů daňové techniky daň vybere, vrátí vybranou daň nebo její přeplatek v souladu s příslušným ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění na žádost. Tak je tomu např. při zdanění dividend nebo úroků. Banka, která provádí finanční službu pro akciovou společnost, srazí daň z celkové částky dividend hromadně a akcionářům vyplácí dividendy již po srážce daně. Podobně banka, která zajišťuje finanční službu pro veřejné dluhopisy nebo obligace, srazí daň z úroků hromadně před jejich výplatou.

Jestliže se práva vybrat daň vzdává stát, jehož je poplatník daňovým tuzemcem, je situace složitější. Ve státě svého bydliště či sídla je poplatník podroben zdanění se svým celkovým příjmem (a veškerým majetkem), ať je zdroj příjmu (majetku) v tuzemsku nebo v cizině. Ve státě svého bydliště či sídla je poplatník oprávněn uplatnit v rámci vyměřovacího řízení nárok na snížení daňového základu o náklady, odpisy základních prostředků, ztráty z minulých období aj. Fyzické osoby mají dále nárok na daňové úlevy z důvodu rodinného stavu, vyživovacích povinností, invalidity aj.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví pravidla, jakým způsobem se ve státě bydliště (sídla) poplatníka zohlední daně, které byly v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění zaplacený ve státě zdroje. Metody, které se aplikují, jsou popsány v § 10. Jsou to metoda vynětí, metoda započtení, jejich modifikace a kombinace obou metod.

r) Všeobecná ustanovení

Smlouvy zaručují v obou smluvních státech fyzickým a právnickým osobám, společnostem a sdružením bez právní subjektivity (rezidentům a státním příslušníkům smluvních států) právo na *rovné nakládání*, pokud jde o daně, které jsou předmětem této smlouvy, i o daně, které smlouva o zamezení dvojího zdanění neupravuje (*zákaz diskriminace*).

Ministerstva financí smluvních států jsou zmocněna napravovat rozhodnutí daňových úřadů, jimiž byla porušena smlouva, řešit neformální dohodou obtíže a pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu a aplikaci smlouvy, poradit se o řešení případů dvojího zdanění, které nejsou řešeny smlouvou, a poskytovat si vzájemně informace, které jsou nutné pro provádění smlouvy nebo za účelem zabránění a zjišťování daňového úniku.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se nedotýkají daňových výsad a osvobození, které přísluší členům diplomatických misí a konzulárních úřadů podle obecných pravidel mezinárodního práva nebo na základě zvláštních dohod (čti § 26).

Nabytí platnosti smlouvy závisí na jejím schválení podle ústavních předpisů smluvních států (ratifikaci). Od nabytí platnosti smlouvy je nutno lišit počátek její účinnosti. Z praktických důvodů se počátek účinnosti, tj. den, kdy se ustanovení smlouvy počnou aplikovat, stanoví od 1. ledna, který následuje po roce, ve kterém smlouva nabyla platnosti. Pro smluvní státy, ve kterých se daňový rok nekryje s rokem kalendářním, se počátek účinnosti stanoví na počátek daňového roku (např. 1. duben).

§ 18. SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ S ROZVOJOVÝMI STÁTY

Rozvojové státy v zájmu budování vlastního průmyslu a rozvoje hospodářství mají zájem o získávání zahraničního kapitálu, úvěrů, technické pomoci a o dovoz investičních celků a jsou proto vůči hospodářsky vyspělým státům převážně v roli dlužníka. Snaží se o zvyšování daňových příjmů na krytí rostoucích státních výdajů tím, že ve svých daňových předpisech definují značně široce zdroje zdanění a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění prosazují zdanění příjmů ve státě zdroje.

V zájmu získání zahraničního kapitálu poskytují rozvojové státy zaha-

ničním investorům za určitých podmínek *daňové úlevy* (tax incentives). Účinek takového daňového osvobození by se anuloval, kdyby příjem osvobozený od daně v rozvojovém státě (ve státě zdroje) byl zdaněn ve státě, jehož je investor (příjemce dividend, úroků, licenčních poplatků, platů za technickou pomoc apod.) daňovým tuzemcem.

Rozvojové státy se proto snaží vložit do smluv o zamezení dvojího zdanění s hospodářsky vyspělými státy ustanovení, podle kterého se ve státě bydliště (sídla) příjemce započte na jeho celkovou daňovou povinnost nejen daň, která byla ve státě zdroje skutečně zaplacená, ale i ta částka daně, od níž byl zahraniční příjemce ve státě zdroje na základě zvláštních předpisů osvobozen. V tomto případě mluvíme o *započtení fiktivní daně* (matching credit nebo tax sparing). Příkladem takového ustanovení je článek 23 Smlouvy mezi vládou ČSSR a vládou Indie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu z 27. 1. 1986 č. 77/1987 Sb.

Daňová práva některých rozvojových států obsahují ustanovení, podle nichž existence stále provozovny na území tohoto státu, kterou vlastní zahraniční podnik, zakládá právo tohoto státu zdanit nejen zisky vyplývající z činnosti zahraničního podniku prováděné prostřednictvím stále provozovny, ale i jiné zisky zahraničního podniku, i když nejsou výsledkem činnosti stále provozovny (attractive force of the permanent establishment). Příkladem takového ustanovení je článek 7 cit. Smlouvy s Indií o zamezení dvojího zdanění.

§ 19. MNOHOSTRANNÉ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány převážně jako smlouvy dvoustranné. I když již delší dobu byla možnost sjednání mnohostranné smlouvy zkoumána několika organizacemi států, dostavily se praktické výsledky teprve v sedmdesátých letech. 16. listopadu 1971 byla podepsána Smlouva o zamezení dvojího zdanění skupiny Andských států,³⁾ 27. května 1977 a 19. května 1978 byly podepsány dvě Smlouvy mezi členskými státy RVHP, 22. března 1983 byla podepsána Smlouva mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem.

Mnohostranná smlouva podepsaná 13. prosince 1979 pod patronací UNESCO v Madridu nemá materiální ustanovení upravující vyloučení dvojího zdanění. Tato smlouva je pouhým doporučením smluvním státům,

³⁾ Sdružení Andských států ASEAN (Association of South East Asian Nations) bylo založeno 8. srpna 1967 v Bangkoku. Zakládajícími členy jsou Indonésie, Malajsko, Filipíny, Singapur a Thajsko. Od r. 1984 je členem Brunei.

aby sjednáním dvoustranných nebo mnohostranných smluv usilovaly o vyloučení dvojího zdanění příjmů z autorských práv.

Daňové vztahy mezi většinou členských států RVHP byly zjednodušeny sjednáním dvou mnohostranných smluv. Účastníky těchto smluv jsou Československá socialistická republika, Bulharská lidová republika, Maďarská lidová republika, Mongolská lidová republika, Německá demokratická republika, Polská lidová republika, Rumunská socialistická republika a Svaz sovětských socialistických republik. Účastníky těchto smluv dosud nejsou Republika Kuba a Vietnamská socialistická republika.

a) *Smlouva mezi státy RVHP o zamezení dvojího zdanění právnických osob (č. 49/1979 Sb.)*

Smlouva byla podepsána 19. 5. 1978 a nabyla platnosti i účinnosti 1. 1. 1979. Smlouva se vztahuje na právnické osoby, které mají sídlo na území některého smluvního státu. Nelze-li zjistit sídlo právnické osoby, považuje se za umístěné ve smluvním státě, podle jehož práva byla právnická osoba zřízena. Nelze-li sídlo zjistit ani tímto způsobem, dohodnou se o řešení ministerstva financí smluvních států.

Smlouva se vztahuje na daně, poplatky a jiné platby daňového charakteru, které se ve smluvních státech vybírají z příjmu nebo z majetku.

Příjmy právnické osoby mohou být zdaněny jen ve státě, ve kterém má právnická osoba sídlo. To platí i pro příjmy, které právnická osoba docílila na území druhých smluvních států přímo nebo prostřednictvím poboček, oddělení (závodů), agentur, kanceláří a podobných zařízení (např. obchodních zastupitelství).

Výjimkou z výše uvedené zásady platí, že nemovitý majetek, příjmy z jeho využívání, prodeje a jiného nakládání s takovým majetkem mohou být zdaněny jen ve státě, ve kterém je umístěn.

Smlouva nemá ustanovení, jaká metoda se aplikuje pro vyloučení dvojího zdanění ve státě sídla společnosti. Postupuje se proto podle vnitrostátních daňových předpisů smluvních států.

Smlouva neupravuje zásady a způsob vybírání daní z příjmu nebo z majetku mezinárodních organizací zřízených na území smluvních států. Řešení této otázky přenechává smlouva zakládajícím aktům, jimiž bude taková organizace zřízena, dohodnutým ve formě mezinárodních smluv, nebo zvláštním dohodám.

Zisk mezinárodní organizace rozdělený členům organizace je osvobozen od zdanění ve smluvním státě, ve kterém má organizace sídlo.

b) *Smlouva mezi státy RVHP o zamezení dvojího zdanění fyzických osob (č. 30/1979 Sb.)*

Smlouva byla podepsána 27. 5. 1977 a nabyla platnosti i účinnosti 1. 1. 1979. Smlouva se vztahuje na daně z příjmu a z majetku fyzických osob, které mají trvalé bydliště v některém smluvním státě. Nelze-li určit bydliště, považuje se za umístěné ve státě, jehož je osoba státním občanem. Nelze-li bydliště určit tímto způsobem, bude otázka řešena dohodou ministerstev financí.

Zdanění je rozděleno mezi stát bydliště fyzické osoby a stát zdroje příjmu event. místa majetku podle těchto zásad:

- Osoby vyslané orgánem nebo organizací jednoho smluvního státu, aby pracovaly na obchodním, dopravním nebo jiném zastupitelství nebo agentuře, dopisovatelském nebo informačním středisku, které orgán nebo organizace tohoto státu udržuje na území druhého smluvního státu, jsou v tomto druhém státě osvobozeny od daně z odměny za tuto činnost. Stejná zásada platí pro zdanění osob vyslaných do druhého smluvního státu, aby tam pracovaly v mezistátních nebo jiných mezinárodních organizacích, které se neřídí hospodařením podle chozrasčotu.
 - Osoby pracující v mezinárodních organizacích, které se řídí zásadou chozrasčotu, mohou být zdaněny ve smluvním státě sídla organizace, ledaže ustavující akt (statut) organizace nebo jiné ujednání upravuje tuto otázku odchýlně.
 - Osoby vyslané orgánem nebo organizací jednoho smluvního státu, aby v druhém smluvním státě poskytovaly technickou pomoc nebo jiné podobné služby, mohou být zdaněny ve smluvním státě, jehož orgán nebo organizace jim vyplácí odměnu za uvedené služby. Stejná zásada platí pro zdanění osob, které vyjíždějí z jednoho smluvního státu do druhého smluvního státu, aby tam přechodně pobývaly za účelem výkonu práce, služeb, vyučování, praxe, konzultací apod.
 - Licenční poplatky a jiné platy a odměny za vědecké objevy, technické vynálezy, průmyslové a všeobecně užité vzory, ochranné známky, zlepšovací návrhy apod. nebo za užití autorského práva k literárním, uměleckým a vědeckým dílům, mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém má příjemce bydliště.
 - Mzdy, honoráře a jiné odměny za přednášky, referáty, divadelní, koncertní nebo sportovní vystupování a podobné činnosti mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, jehož orgán nebo organizace takové mzdy, honoráře nebo jiné odměny vyplácí.
 - Nemovitý a movitý majetek, příjmy z jeho využívání, z dědictví nebo darování takového majetku, pronájmu, prodeje nebo směny mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém je takový majetek umístěn.
- V otázce zamezení dvojího zdanění příjmů, které smlouva neupravuje,

se bude postupovat podle vnitrostátních daňových zákonů smluvních států. Smlouva se vztahuje i na poplatky vybírané ve smluvních státech, které mají daňový charakter.

Dříve sjednané smlouvy mezi smluvními státy v otázkách zdanění zůstávají v platnosti. Pokud jsou ustanovení dřívějších smluv v rozporu s touto mnohostrannou smlouvou, použijí se ustanovení této smlouvy.

§ 20. MEZINÁRODNÍ SMLOUVY

O OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z LETECKÉ DOPRAVY

Dřívější časté mezinárodní dvoustranné smlouvy, které upravovaly vzájemné osvobození leteckých podniků od daní z příjmu a z majetku, byly postupně nahrazeny dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění všech druhů příjmu a majetku.

V platnosti jsou Smlouva s Irákem č. 115/1976 Sb., která upravuje osvobození příjmů podniků letecké dopravy a jejich zaměstnanců, Smlouva se Švýcarskem č. 8/1963 Sb., která upravuje osvobození příjmu a movitého majetku podniků letecké dopravy od zdanění, Smlouva s Egyptem, sjednaná výměnou nót z 10. 8. 1966, která upravuje osvobození příjmů z letecké dopravy od daní a Smlouva s Alžírskem o zamezení dvojího zdanění příjmů z využívání mezinárodní letecké dopravy č. 113/1987 Sb.

§ 21. DAŇOVÁ USTANOVENÍ V JINÝCH MEZINÁRODNÍCH SMLOUVÁCH

Četné mezinárodní smlouvy, jejichž předmětem jsou jiné než daňové otázky, obsahují daňová ustanovení související s hlavním předmětem smlouvy. Jsou to např. smlouvy o mezinárodní letecké a námořní dopravě, smlouvy o mezinárodní silniční dopravě a smlouvy o činnosti kulturních a informačních středisek.

Mezinárodní smlouvy, které upravují podmínky pro provádění mezinárodní letecké dopravy, obsahují ustanovení, jimiž se od nepřímých daní (daně z obratu, spotřebních daní) a celních poplatků osvobozují letadla používaná v mezinárodní dopravě, zásoby pohonných látek a mazadel, náhradní díly a zásoby potravin a nápojů pro posádku a cestující s podmínkou, že budou spotřebovány během letu, i když se let uskuteční mimo území státu, který osvobození poskytuje, nebo že budou vyvezeny při odletu letadla.

Některé smlouvy o letecké dopravě obsahují také ustanovení, podle kterého smluvní státy vzájemně osvobozují od zdanění příjmy nebo zisky docílené podnikem druhého smluvního státu z mezinárodní letecké dopravy. Některé smlouvy obsahují i daňové osvobození movitého majetku, po-

užívaného leteckými podniky smluvních států k provozu letadel pro mezinárodní dopravu.

Mezinárodní smlouvy o silniční dopravě upravují podmínky pro provádění dopravy po silnici motorovými vozidly mezi dvěma smluvními státy nebo tranzitem přes jejich území do třetích států. Tyto smlouvy obsahují zpravidla ustanovení, podle kterých se vzájemně osvobozují od daně z obratu, spotřebních daní a celních poplatků určitá množství pohonných látek, náhradní díly a zásoby potravin pro posádku. Některé smlouvy obsahují také ustanovení, jimiž se odchýlně od vnitrostátních daňových předpisů upravuje vybírání daní z motorových vozidel, silniční daně, dopravní daně (daně z obratu ze služeb a výkonů v dopravě), poplatků za povolení vydaná zahraničním dopravcům k provedení dopravy nebo k vjezdu na území státu. V četných případech si smluvní státy poskytují vzájemně osvobození od daní a poplatků uvedených výše nebo snížení takových daní a poplatků a jiné úlevy v zájmu rozvoje silniční dopravy a mezinárodní hospodářské spolupráce.

Mezinárodní smlouvy o činnosti kulturních a informačních středisek smluvních států upravují osvobození středisek od daní z obratu prodávaného zboží, od daní z příjmu a popř. i od daní pracovníků středisek z odměn za výkon funkcí a práce ve středisku.

§ 22. UPLATŇOVÁNÍ NÁROKŮ NA DAŇOVÉ ÚLEVY PODLE MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Nároky na osvobození od daně nebo na snížení daně podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nebo podle jiných mezinárodních smluv se v ČSSR přiznávají zahraničním fyzickým a právnickým osobám, které pobírají příjmy z československých zdrojů, automaticky. To znamená, že zahraniční příjemci nemusí o poskytnutí daňové úlevy v ČSSR žádat.

Jestliže se československá daň vybírá srážkou u zdroje (např. daň z úroků nebo licenčních poplatků podle zákona č. 164/1982 Sb. nebo daň ze mzdy podle zákona č. 76/1952 Sb., ve znění pozdějších předpisů), odpovídají českoslovenští dlužníci za správnou aplikaci příslušných ustanovení mezinárodní smlouvy. Podle příslušného ustanovení smlouvy buď čs. dlužník při placení svého závazku srazí celou čs. daň, nebo daň srazí sníženou sazbou nebo uhradí svůj závazek beze srážky čs. daně.

Pokud by čs. dlužník srazil čs. daň v rozporu s mezinárodní smlouvou, vrátí finanční správa nesprávně sraženou daň nebo její přeplatek na žádost. Nárok na vrácení daně nebo jejího přeplatku se promlčí uplynutím

tří roků následujících po kalendářním roce, ve kterém přeplatek daně vznikl.

Podobný postup jako ČSSR dodržují i některé jiné státy (např. Indie, Rakousko — promlčecí doba však činí v Rakousku 5 roků).

Československé fyzické a právnické osoby, které pobírají příjmy z ciziny, musí v řadě států uplatnit nároky na osvobození od zahraniční daně nebo na snížení daně písemně, a to zpravidla s použitím úředního formuláře (např. Itálie, Japonsko, NSR). Postup při podávání žádostí je upraven dohodami mezi ministerstvy financí smluvních států. Ministerstvo financí ČSSR uveřejňuje podrobné pokyny o postupu ve Finančním zpravodaji. Podmínky pro uplatnění nároků na vrácení zahraniční daně i lhůty nejsou ve všech státech stejné (žádost o vrácení italské daně musí být italskému daňovému úřadu doručena nejpozději do 18 měsíců), zmeškání lhůty má zpravidla za následek zánik nároku.

§ 23. REFUNDACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ZAHRANIČÍ

Dani z přidané hodnoty, kterou zavedly členské státy Evropského hospodářského společenství (EHS) jako novou formu daně z obratu, podléhají jak tuzemští tak i zahraniční podnikatelé, kteří provádějí na území dotyčného státu dani podrobené obraty (dodávky zboží, stavební a montážní práce nebo jiné výkony, dopravu a služby). Dani z přidané hodnoty podléhají tudíž i čs. organizace, které v uvedených státech provádějí dodávky a jiné výkony (čti § 28) a které mají tudíž nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, která jim byla v této souvislosti naúčtována jejich dodavateli.

Jestliže např. čs. organizace prováděla v NSR dani podrobené obraty, uplatní nárok na vrácení daně, která jí byla naúčtována jejími dodavateli, v rámci řádného daňového řízení (v přiznání k dani, v němž uvede jak celkovou částku daně, kterou naúčtovala svým odběratelům, tak i celkovou částku daně, kterou jí naúčtovali její dodavatelé). Daň účtovaná odběratelům je závazkem podnikatele vůči finanční správě, daň zaplacená s cenou dodávky nebo výkonu dodavatelům, je pohledávkou vůči finanční správě. Rozdíl podnikatel finanční správě zaplatí popř. finanční správa podnikateli rozdíl, o který pohledávka převyšuje závažek, refunduje. Jestliže čs. organizace neprováděla v NSR žádné dani podrobené obraty, avšak svým dodavatelům platila s cenou dodávek nebo výkonů (služeb) daň z obratu (daň z obratu v ceně pohonných látek, v ceně hotelových služeb, v účtech za taxi, opravy vozidel, a za jiné služby, např. v souvislosti s účastí na veletrhu), může o refundaci daně z obratu (přidané hodnoty) žádat pouze ve zvláštním řízení. Postup v NSR se řídí zvláštními předpisy a může se

podstatně lišit od postupu v jiných státech EHS, event. v jiných státech, které nejsou členy společenství.

§ 24. VŠEOBECNÁ DOHODA O CLECH A OBCHODU (GATT)

Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade — GATT) č. 59/1948 Sb., 175/1949 Sb. a 193/1949 Sb. je mnohostrannou mezistátní obchodní smlouvou, která obsahuje dosud jediný soubor právně závazných mezinárodních obchodně politických zásad a pravidel. Kolektiv účastníků smlouvy je současně mezinárodní organizací pro obchodně politické otázky. Kromě ČSSR je účastníkem smlouvy téměř sto dalších států a 32 států nečlenů se řídí fakticky jejími pravidly.

Hlavním cílem Všeobecné dohody o clech a obchodu je zvyšování životní úrovně členských států, zajištění plné zaměstnanosti, plné využívání světových zdrojů a rozšíření výroby a výměny zboží sjednáváním vzájemně výhodných dohod zaměřených na podstatné snižování cel a odstranění diskriminace a jiných překážek v mezinárodním obchodě.

K hlavním ustanovením Dohody obchodně politického charakteru přistupují ustanovení *daňová*. Dohoda obsahuje mnohostrannou nepodmíněnou doložku nejvyšších výhod, která je velmi široká a zajišťuje *zásadu nediskriminace*, pokud jde o cla a jakékoli dávky ukládané v souvislosti s dovozem nebo vývozem a o způsob vybírání takových cel nebo dávek. Smluvní státy nesmějí postihovat dovážené zboží vyššími sazbami vnitrostátních daní nebo jiných dávek (např. daní z obratu, spotřebními daněmi) než stejné zboží tuzemského původu. Zákaz diskriminace platí nejen pokud jde o vztah dováženého zboží ke stejnému tuzemskému zboží, ale i o vztah ke stejnému zboží dováženému z jiné země.

Další ustanovení obsahují pravidla pro zavádění antidumpingových a vyrovnávacích cel, pro poplatky při dovozu a vývozu, které mají být omezeny na nejmenší míru, a povinnost uveřejňovat všechny předpisy vztahující se na dovoz nebo vývoz zboží.

Odchylkou od doložky nejvyšších výhod mohou hospodářsky vyspělé státy poskytovat rozvojovým zemím zvláštní výhody, zejména *celní preference*, nebo které si rozvojové státy mohou poskytovat mezi sebou. Příkladem celních preferencí je osvobození obchodního zboží dováženého z rozvojových zemí od dovozního cla podle vyhlášky FMZO č. 3/1982 Sb., ve znění vyhlášek č. 40/1984 Sb. a č. 25/1987 Sb.

§ 25. ZDANĚNÍ DĚDICTVÍ VE VZTAHU K CIZINĚ

Nabytí majetku dědictvím a jiné bezúplatné nabytí majetku v důsledku úmrtí občana podléhá v ČSSR notářskému poplatku z dědictví podle zákona ČNR č. 146/1984 Sb., prováděcí vyhlášky č. 150/1984 Sb.,

zákona SNR č. 139/1984 Sb. a prováděcí vyhlášky č. 141/1984 Sb. Citované zákony ČNR a SNR a prováděcí vyhlášky k těmto zákonům jsou obsahově shodné. Notářský poplatek z dědictví má podle svého obsahu charakter dědické daně (i když zahrnuje poplatek za projednání dědictví). Ve věci zdanění dědictví došlo tudíž v ČSSR ke vzniku právního dualismu.

Ministerstva financí ČSR a SSR jsou zmocněna shodným ustanovením § 41 odst. 2 cit. zákonů stanovit podle potřeby odchylky od zákona k zabránění dvojímu zdanění nebo zpoplatnění, k zachování vzájemně stejného postupu s cizinou nebo k provádění opatření nutných s ohledem na postup cizích orgánů. Na základě tohoto zákonného zmocnění byla úprava vztahu k cizině provedena vyhláškami ministerstev financí ČSR a SSR dále uvedeným způsobem:

a) *Nemovitý majetek* ležící v tuzemsku podléhá notářskému poplatku z dědictví vždy bez ohledu na státní příslušnost a bydliště zůstavitele, nemovitý majetek ležící v cizině notářskému poplatku z dědictví nepodléhá (§ 5 odst. 2 cit. prováděcích vyhlášek).

b) *Movitý majetek* ležící v tuzemsku podléhá notářskému poplatku z dědictví vždy bez ohledu na státní občanství a bydliště zůstavitele; movitý majetek v cizině podléhá notářskému poplatku z dědictví jen tehdy, jestliže zůstavitel byl v době své smrti československým státním občanem (§ 5 odst. 3 prováděcích vyhlášek).

c) *Základ notářského poplatku* z dědictví se snižuje o dědické dávky (daně), které byly zaplacený v cizině z movitého majetku, pokud je předmětem notářského poplatku z dědictví (§ 6 odst. 1 prováděcích vyhlášek).

Na rozdíl od daní vybíraných v ČSSR z příjmu občanů, je státní občanství rozhodujícím kritériem pro vznik povinnosti k notářskému poplatku z movitého dědictví.

Ustanovení mezinárodních smluv, jichž je ČSSR účastníkem a jejichž předmětem je zdanění dědictví, mají přednost před ustanoveními vnitrostátních daňových zákonů. V současné době je ČSSR vázána dále uvedenými mezinárodními smlouvami:

Podle článku III odst. g) mnohostranné smlouvy mezi členskými státy RVHP z 27. 5. 1977 č. 30/1979 Sb., o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob (čti § 19), jejímž účastníkem je převážná většina členských států, podléhá dědictví movitého i nemovitého majetku zdanění ve smluvním státě, ve kterém je takový majetek umístěn.

Podle dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění dědictví, které Československá republika uzavřela před druhou světovou válkou s Jugoslávií (č. 24/1938 Sb.), Polskem (č. 256/1925 Sb.) a s Rumunskem (č. 100/1936 Sb. a č. 172/1948 Sb.), se stále postupuje, protože tyto smlouvy nepozbyly platnosti. Ustanovení smluv s Polskem a s Rumunskem se však aplikují, jen pokud nejsou v rozporu s výše uvedenou mnohostrannou

smlouvou mezi členskými státy RVHP (článek VII odst. 2 cit. mnohostranné dohody).

Zákony ČNR č. 146/1984 Sb. a SNR č. 139/1984 Sb. nepoužívají k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění dědictví metody, které upravují zákony o daních placených obyvatelstvem nebo organizacemi (metoda vynětí a metoda započtení — čti § 12). Ustanovení § 6 odst. 1 prováděcích vyhlášek k zákonům ČNR a SNR o notářských poplatcích z dědictví, podle kterého se základ notářského poplatku snižuje o dědické dávky (daně) zaplacené v cizině z movitého majetku, má vzhledem k nízkému zdanění dědictví v ČSSR osob spadajících do I. a II. skupiny největší význam pro osoby, které spadají do III. skupiny (§ 22 a § 23 zákonů ČNR a SNR o notářských poplatcích). Sazba notářského poplatku z dědictví pro osoby III. skupiny činí 20 %, jde-li však o majetek v soukromém vlastnictví, činí sazba 40 % (§ 23 odst. 4 a 5 cit. zákonů).

§ 26. DAŇOVÉ VÝSADY EXTERITORIÁLNÍCH OSOB A MEZINÁRODNÍCH ORGANIZACÍ

a) *Právní prameny*

Pramenem právních předpisů, které upravují daňové výsady diplomatických misí a jejich členů, konzulárních úřadů a konzulárních úředníků a mezinárodních organizací jsou všeobecně uznávaná pravidla mezinárodního práva (mezinárodní obyčej), mezinárodní smlouvy mnohostranné a dvoustranné a vnitrostátní právní předpisy.

Pokud mezinárodní smlouva zaručuje daňové výsady v širším rozsahu než vnitrostátní právní úprava, má ustanovení mezinárodní smlouvy přednost před ustanovením vnitrostátního zákona. Výslovné ustanovení mezinárodní smlouvy má také přednost před mezinárodním obyčejem.

b) *Právní předpisy ČSSR*

Základním právním předpisem je dosud platný zákon č. 331/1922 Sb., o úpravě osvobození osob exteritoriálních od státních a jiných veřejných daní a dávek. Zákon obsahuje pouze rámcovou úpravu a zmocňuje ministerstvo financí, aby v dohodě s ministerstvem zahraničních věcí a popř. s dalšími ministry stanovilo okruh osob a druh daní a dávek, na něž se osvobození vztahuje. Podrobná ustanovení jsou obsažena v daňových zákonech, popř. v prováděcích vyhláškách k daňovým a poplatkovým zákonům a v prováděcí vyhlášce k celnímu zákonu.

c) *Mezinárodní úmluvy*

1. Vídeňská úmluva o diplomatických stycích č. 157/1964 Sb. je mnohostrannou mezinárodní smlouvou, která upravuje postavení diplomatických zástupců v zájmu rozvoje přátelských vztahů mezi národy bez

ohledu na rozdílnosti v jejich ústavním a společenském zřízení. Účastníky smlouvy je více než 150 států. Jejich seznamy uveřejňuje ministerstvo zahraničních věcí ČSSR ve Sbírce zákonů v rubrice Oznámení o uzavření mezinárodních smluv.

Úmluva upravuje (pokud jde o daně a jiné dávky):

- Osvobození vysílajícího státu a šéfa mise od daní a dávek z místnosti mise (čl. 23).
- Osvobození poplatků a dávek vybíraných misí od zdanění (čl. 28).
- Šéf mise a členové diplomatického personálu mise jsou v přijímajícím státě osvobozeni od všech daní a dávek s výjimkou nepřímých daní obsažených v ceně zboží nebo služeb, daní ze soukromých nemovitostí, dědických daní a poplatků z movitého majetku, který byl na území přijímajícího státu pouze v důsledku přítomnosti zemřelého tam člena mise nebo příslušníka jeho rodiny, daní a dávek ze soukromých příjmů, jejichž zdroj je v přijímajícím státě, poplatků vybíraných za zvláštní služby a registračních, soudních a jiných poplatků vybíraných v souvislosti s nemovitostmi, pokud nejsou používány pro účely mise (čl. 34).
- Obdobné daňové osvobození jako členové diplomatické mise požívají s určitým omezením členové rodin šéfa a členů mise, členové administrativního a technického personálu, členové služebního personálu mise a soukromé služební osoby, pokud nejsou občany přijímajícího státu (čl. 37).

2. Vídeňská úmluva o konzulárních stycích č. 32/1969 Sb. je mnohostrannou mezinárodní smlouvou, která upravuje postavení členů konzulárních úřadů v zájmu rozvoje přátelských styků mezi národy bez ohledu na rozdílnost jejich ústavního a společenského zřízení. V současné době má úmluva již 116 účastníků.

Úmluva upravuje osvobození konzulárních místností a rezidence vedoucího konzulárního úřadu od daní, daňové osvobození konzulárních poplatků a osvobození konzulárních úředníků, konzulárních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků a členů služebního personálu od daní za podmínek obdobných podmínkám, které stanoví Vídeňská úmluva o diplomatických stycích.

3. Konzulární úmluvy

ČSSR sjednala s četnými státy dvoustranné konzulární úmluvy, které kromě jiných ustanovení obsahují obdobná daňová osvobození jako zmíněná Vídeňská úmluva o konzulárních stycích. Konzulární úmluvy jsou publikovány ve Sbírce zákonů.

4. Úmluva o výsadách a imunitách Organizace spojených národů č. 52/1956 Sb.

Tato úmluva upravuje:

- Osvobození OSN, jejího majetku, příjmů a jiného vlastnictví od přímých daní a cel (§ 7).
- Daňové úlevy při koupi movitého nebo nemovitého majetku pro potřebu OSN (§ 8).
- Daňové osvobození zástupců OSN (§ 11 g, § 13).
- Daňové osvobození úředníků OSN (§ 18).

5. Úmluva o právní způsobilosti, výsadách a imunitách Rady vzájemné hospodářské pomoci (RVHP) č. 15/1987 Sb.

Úmluva byla podepsána 27. 6. 1985 ve Varšavě a nabyla platnosti 12. 9. 1986. Tímto dnem pozbyla platnosti Úmluva ze 14. 12. 1959, vyhlášená pod č. 115/1960 Sb.

Úmluva upravuje osvobození od daní a celních poplatků za podmínek stanovených Úmluvou pro:

- RVHP (čl. 5 a 7),
- zástupce členských států RVHP (čl. 12),
- osoby administrativně technického personálu doprovázející zástupce (čl. 13),
- hlavy států, členy vlád a jim na roveň postavené osoby vedoucí delegace na zasedání orgánů rady (čl. 14),
- stálá zastupitelství členských států při radě, stálé představitele, jejich náměstky, poradce a experty, osoby administrativně technického personálu stálých zastupitelství, členy rodin osob uvedených výše a osoby služebního personálu (čl. 15),
- funkcionáře rady a členy jejich rodin a osoby administrativně technického personálu rady (čl. 17)
- zástupce nečlenských států rady, kteří se zúčastní práce orgánů rady (čl. 18).

Výše uvedená daňová osvobození podle této Úmluvy se nepoužijí ve vztahu mezi členským státem rady a osobami, jež jsou jeho státními příslušníky.

6. Dohoda o zřízení Mezinárodní banky hospodářské spolupráce č. 175/1964 Sb.

Dohoda upravuje

- osvobození banky od přímých daní a dávek (čl. 38 odst. 2a),
- osvobození od celních poplatků při dovozu a vývozu předmětů určených k služebnímu používání (čl. 38 odst. 2b),
- osvobození zástupců členských států od přímých daní z platu vypláceného státem, který je jmenoval (čl. 39 odst. 1d),
- osvobození funkcionářů banky od zdanění platů vyplácených jim bankou (nevztahuje se na funkcionáře, kteří jsou občany státu, na jehož

území má banka, její pobočky, jednatelství a zastupitelství své sídlo (čl. 40 odst. 2b).

7. Dohoda o zřízení Centrální dispečerské organizace propojených energetických systémů č. 5/1963 Sb.

Dohoda zahrnuje energetické systémy BLR, MLR, NDR, PLR, RSR, ČSSR a Západoukrajinské soustavy SSSR.

Centrální dispečerská organizace a její úředníci požívají stejných daňových výsad jako RVHP a její úředníci (čl. VIII).

8. Dohoda o vytvoření a provozu společného parku nákladních vozů č. 187/1964 Sb.

K zajištění prací s provozem společného parku bylo vytvořeno byro, které je právníckou osobou a má sídlo v Praze.

Byro a funkcionáři byra požívají stejných daňových osvobození jako RVHP a její funkcionáři (čl. III odst. 6 Dohody).

9. Úmluva o výsadách a imunitách Dunajské komise č. 33/1967 Sb.

Úmluva upravuje osvobození Dunajské komise od přímých daní a poplatků, osvobození od celních poplatků, osvobození představitelů členských států od platů vyplácených jim státem, který je jmenoval, a osvobození zaměstnanců z platů vyplácených Dunajskou komisí (mimo zaměstnanců činných ve státě, jehož jsou občany).

10. Úmluva o výsadách a imunitách mezinárodních odborných organizací č. 21/1968 Sb.

Ustanovení Úmluvy se vztahují na Mezinárodní organizaci práce, Organizaci spojených národů pro výchovu, vědu a kulturu (UNESCO), Mezinárodní organizaci pro civilní letectví (ICAO), Mezinárodní zdravotnickou organizaci, Světovou poštovní unii, Mezinárodní telekomunikační unii, Světovou meteorologickou organizaci a Mezivládní námořní poradní organizaci.

Úmluva upravuje:

- Osvobození odborných organizací od přímých daní a celních poplatků (odd. 9a),
- daňovou úlevu při prodeji majetku podle uvážení smluvního státu (odd. 10),
- osvobození zástupců členských států od daní při pobytu v odborných organizacích a na jejich schůzích (odd. 15),
- osvobození úředníků odborných organizací od daní z platů za práci v odborných organizacích za stejných podmínek, za nichž se poskytuje osvobození úředníkům OSN (odd. 19b),
- osvobození vedoucího sekretariátu odborné organizace a jeho zástupce v době nepřítomnosti vedoucího od daní v rozsahu osvobození diplomatického personálu podle mezinárodního práva (odd. 21).

11. Dohoda o právním postavení a úlevách mezinárodních odvětvových organizací pro hospodářskou spolupráci č. 22/1968 Sb.

Dohoda upravuje:

- osvobození organizace od přímých daní, dávek a celních poplatků (čl. II odst. 3 a 4),
- osvobození zástupců od přímých daní z platů od vysílajícího státu (čl. III odst. 1b),
- osvobození úředníků od zdanění platů vyplácených organizací (čl. IV odst. 1a) a od celních poplatků (čl. IV odst. b),
- osvobození členů rodin výše uvedených osob.

12. Dohoda o výsadách a imunitách Mezinárodní agentury pro atomovou energii č. 192/1968 Sb.

Dohoda upravuje:

- osvobození agentury od přímých daní a celních poplatků (odd. 8a, b, c),
- daňovou úlevu při prodeji majetku podle uvážení smluvního státu (odd. 9),
- osvobození zástupců členských států od daní (odd. 16),
- osvobození úředníků agentury od daní za stejných podmínek, za nichž se poskytuje osvobození úředníkům OSN (odd. 18a/ii),
- daňové výsady pro ředitele agentury popř. jeho zástupce a pro jejich rodiny v rozsahu výsad pro diplomatické zástupce a jejich rodiny.

13. Dohoda mezi vládami ČSSR a MLR o zřízení říční administrace v úseku Dunaje Rajka—Gönyü č. 106/1968 Sb.

Pro administraci platí daňové úlevy podle Dohody o právním postavení a úlevách mezinárodních odvětvových organizací pro hospodářskou spolupráci č. 22/1968 Sb.

14. Dohoda o zřízení mezinárodní organizace pro spolupráci v oblasti chemie „Interchim“ č. 27/1971 Sb.

Právní statut a daňové úlevy pro Interchim a jeho pracovníky se řídí Dohodou o právním postavení a úlevách mezinárodních odvětvových organizací pro hospodářskou spolupráci.

Originály výše uvedených mezinárodních smluv (a dalších smluv, které zde nebyly uvedeny) jsou uloženy ve všech jazycích, v nichž byly sjednány, u ministerstva zahraničních věcí ČSSR, které také vede seznamy účastníků mnohostranných smluv.

Ve Sbírce zákonů se uveřejňuje pouze české (slovenské) znění smluv popř. jejich překlad do češtiny (slovenštiny).

§ 27. DAŇOVÉ PRÁVO SROVNÁVACÍ

Každý stát ukládá daňové povinnosti jako součást výkonu svých suverénních práv. Každý stát vytváří svůj vlastní právní řád a v rámci tohoto právního řádu svůj daňový systém.

Daňové systémy jednotlivých států jsou samostatnými soustavami právních předpisů, které nenavazují na daňové soustavy druhých států a které v důsledku toho vykazují navzájem značné rozdílnosti v celkovém pojetí i v podrobné úpravě. I když obecně účelem daňových předpisů je zajistit dostatek prostředků na krytí státních výdajů, liší se v jednotlivých státech organizace daňových úřadů, jejich působnost, oprávnění, formální předpisy upravující řízení a výkon daňových rozhodnutí, předpisy materiální i trestní. Tyto rozdílnosti jsou výsledkem společenské a hospodářské soustavy státu, stupně dosaženého rozvoje, tradice a historického vývoje.

Studiem daňových práv jednotlivých států, jejich srovnáváním, rozбором a výkladem se zabývá *daňové právo srovnávací*.

Tato právní disciplína se musí vyrovnat se skutečností, že daňové právní instituty, termíny a pojmy mohou mít v různých daňových systémech jiný nebo odlišný obsah nebo mohou být spojeny se zcela jinými důsledky, i když mohou mít shodný název. Daňové právní termíny mají často zvláštní význam, odlišný od obecného významu (legální definice).

Cizí daňové předpisy není proto možno převést do druhých jazyků pouhým slovním překladem; v zájmu správného porozumění musí být překlad cizích daňových předpisů nutně spojen s jejich výkladem. Při překladu a výkladu cizího daňového práva není možno vycházet z představ ovlivněných pouze vlastním daňovým právem. Z toho pramení nároky na kvalifikaci překladatele: překladatel musí být nejen znalcem jazyka, ze kterého a do kterého překládá, ale i znalcem obou daňových práv.

Význam daňového práva srovnávacího není jen teoretický. Poznatky a zkušenosti získané studiem této právní disciplíny mohou být účelně využity při výzkumu účinnosti daňověprávních předpisů a při legislativních pracích na zdokonalování daňové soustavy.

Rozbory zahraničních daní a komentáře jsou důležitým zdrojem informací pro podnikovou sféru i občany. S rozvojem mezinárodní hospodářské a kulturní spolupráce se rozšiřuje účast podniků i jednotlivců na hospodářské (výdělečné) činnosti v zahraničí, s níž je spojen vznik daňových povinností v cizině. Finanční dopady daňových povinností mohou do značné míry ovlivnit výhodnost zamýšlených obchodních akcí a jiných projektů. Je proto nutno již ve stadiu přípravy jednání a před podpisem kontraktu se zahraničním partnerem zahrnout daňové dopady do kalkulací a vyvarovat se tak nepříjemných překvapení v podobě nečekaných daňových povinností a finančních a trestních postihů (zvýšení daně, penále, pokuty, obstarání pohledávek aj.).

Obchodní a průmyslové kruhy na celém světě věnují daňovým otázkám mimořádnou pozornost a vynakládají značné prostředky na honoráře kvalifikovaných zaměstnanců, služby daňových poradců a odbornou literaturu. Řada oficiálních i soukromých institucí v cizině se zabývá sledováním

a studiem zahraničních daňových předpisů, vydává odborné publikace, časopisy a jiné informační materiály, pořádá přednášky, semináře a mezinárodní kolokvia. Ze zahraničních odborných časopisů jmenujeme například Bulletin of International Fiscal Documentation vycházející v Amsterdamu v angličtině (oficiální orgán Mezinárodního daňového sdružení — International Fiscal Association), Revue de droit des affaires internationales vycházející v Paříži, Internationale Wirtschaftsbrieftje vycházející v Berlíně-Herne a Finance and Development vydávaný Mezinárodním měnovým fondem a Mezinárodní bankou pro obnovu a rozvoj.

Širší zapojení ČSSR do mezinárodní dělby práce a nutnost zvýšit účinnost vnějších ekonomických vztahů vyžadují, aby i v ČSSR byla zahraničním daním a problematice mezinárodního dvojího zdanění věnována teorií i praxí a při přípravě budoucích ekonomů i právníků náležitá pozornost.

§ 28. HARMONIZACE DANÍ

Rozdíly v daňových systémech a v daňovém zatížení existují nejen mezi státy, ale často i uvnitř jednoho státu. V četných federálních státech má právo ukládat daně jak federace, tak i samostatně každý členský stát federace (např. USA, Kanada, Austrálie, Indie, Švýcarsko). Obdobně v některých unitárních státech existují daně celostátní a daně místní, ukládané obcemi nebo okresy v jejich vlastní pravomoci. Přesto, že nestejně daňové zatížení v různých částech téhož státu působí nerovnosti v hospodářské soutěži, nedoznaly dosud snahy o sjednocení daní ve zmíněných státech rozhodujícího pokroku.

Problémem harmonizace přímých daní se již od r. 1983 zabývá švýcarská federální vláda. Právo ukládat daně přísluší ve Švýcarsku v důsledku historického vývoje obcím, kantonům a federaci. Obecní a kantonální daně jsou ukládány na základě jednoho kantonálního zákona, přičemž každý kanton i každá obec určují samostatně sazby daní, které ve svůj prospěch vybírají. Dosavadní průběh legislativní přípravy ukazuje, že harmonizace nebude znamenat úplné sjednocení přímých daní ve všech kantonech, bude-li vůbec schválena, ale pouze aplikaci jednotné metody pro výpočet zdanitelného příjmu a zdanitelného majetku.

Jako prvořadý problém se harmonizace daní, tj. sjednocení daňových předpisů, vynořila v souvislosti se vznikem Evropského hospodářského společenství (EHS).

EHS bylo založeno tzv. Římskými smlouvami z 25. 3. 1957. K šesti zakládajícím členům Belgie, Francie, Itálie, Lucembursku, Nizozemí a NSR přistoupilo postupně šest dalších členů, a to Dánsko, Irsko, Portugalsko, Řecko, Španělsko a Velká Británie.

Cílem společenství v hospodářské oblasti je vytvořit podmínky pro stálý a harmonický rozvoj ekonomiky zřízením společného trhu a postupným sblížením hospodářské politiky členských států.

K dosažení tohoto cíle byly mezi členskými státy společenství zrušeny celní hranice, celní poplatky a kvantitativní omezení v obchodě uvnitř společenství, zavedeny jednotné celní sazby vůči nečlenským státům, uvolněn pohyb zboží, služeb a kapitálu a osob uvnitř společenství a zavedena daň z přidané hodnoty místo dřívější daně z obratu. S ohledem na rozšíření společenství o nové členy se plánuje dokončení integrace (le grand marché unique Européen) do r. 1992.

Harmonizace daní je důležitým politickým a hospodářským opatřením EHS a zavedení daně z přidané hodnoty bylo prvním krokem společenství na tomto úseku.

Jednotné daňové zatížení ve všech členských státech EHS je považováno za jeden z předpokladů pro vytvoření rovných soutěžních podmínek uvnitř společenství, které podmiňují volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil mezi členskými státy. Harmonizaci daní v rámci EHS je přisuzována společenstvím větší důležitost než ve státech s federálním uspořádáním. Daně ani jiné zásahy státu a administrativní opatření nemají ovlivňovat podmínky hospodářské soutěže uvnitř EHS. Daně mají být vůči hospodářské soutěži neutrální.

Požadavku neutrality daně nevyhovovaly daně z obratu vybírané dříve ve státech, které se staly členy EHS. Tyto daně tzv. kaskádovitěho typu byly vybírány na každém stupni hospodářského procesu (při každém prodeji výrobku) plnou sazbou a do základu daně byla zahrnována i daň z obratu vybraná na předchozích stupních. Při prodeji poslednímu spotřebiteli nebylo ani možno zjistit, kolik daně se na výrobek nabalilo.

Podobně při vývozu zboží do ciziny nebylo možno zjistit, kolik daně z obratu na vyváženém zboží vázne. Protože vyvážené zboží bylo vždycky od daně z obratu ve státě vývozce osvobozeno, aby vývozci byli v cizině schopni konkurence (dovážené zboží z ciziny dani z obratu v zemi dovozu podléhá), bylo nutno daň z obratu refundovat paušálem stanoveným odhadem. Refundace daně z obratu mohlo být zneužito k vyplácení zakrytých vývozních premií za účelem podpory vývozu tím, že daň byla záměrně refundována vyšší částkou, než kolik mohla daň z obratu činit.

Při kaskádovitě dani z obratu byli výrobci, kteří organizovali výrobu horizontálně a byli odkázáni na dodávky četných subdodavatelů, v nevýhodě proti výrobcům, kteří organizovali výrobu vertikálně, tj. od zpracování suroviny až po výrobu konečného výrobku a popř. i prodej ve vlastních prodejnách (systém býv. fy Baťa). Při vertikální organizaci výroby byly výrobky zatíženy kaskádovitou daní z obratu méně než výrobky výrobců, kteří byli odkázáni na spolupráci s četnými subdodavateli.

Protože působení kaskádovitě daně z obrátu nevyhovovalo požadavku neutrality daně v hospodářské soutěži, byla ve státech EHS zavedena místo této daně nová forma daně z obrátu, tzv. *daň z přidané hodnoty* (franc. *taxe sur la valeur ajoutée* — TVA, angl. *value added tax* — VAT, něm. *Mehrwertsteuer*), která uvedené nedostatky nemá.

Daň z přidané hodnoty ve státech EHS a v některých dalších státech postihuje dodávky zboží a věcí a jiné výkony (německy *Lieferungen und andere Leistungen*, francouzsky *livraisons de biens et prestations de services*), jako jsou služby v dopravě, hotelích, restauracích, stavební práce, opravy, převody práv, výkony umělců a příslušníků svobodných povolání a jiné, prováděné podnikateli za úplatu na území státu. Dani z přidané hodnoty podléhá i dovoz zboží z ciziny; dodávky na vývoz a služby pro cizinu jsou od daně osvobozeny.

Předmět daně je zatížen daní z přidané hodnoty pouze jednou ve výši zákonné sazby, vybrání daně je však rozloženo na celý hospodářský proces od zpracování suroviny až po dodání konečného výrobku poslednímu spotřebiteli, který není podnikatelem a který nese celou tíhu daně. Vedle daně z přidané hodnoty jsou zpravidla vybírány ještě některé spotřební daně (z tabáku, lihovin, benzínu aj.).

Technika vybírání daně vyžaduje složitou administrativu u podniků i u finanční správy. Každý podnikatel nebo jiná osoba, která provádí dani podrobené obraty (např. příslušníci svobodných povolání, jako advokáti, notáři, civilní geometři, účetní znalci a poradci, samostatní lékaři), je povinen vyznačit ve faktuře samostatně cenu výrobku nebo služby a zvlášť částku daně. Daň, kterou podnikatel naúčtoval svým odběratelům, je jeho závazkem vůči finanční správě. Naopak daň, kterou podnikateli naúčtovali jeho dodavatelé, je pohledávkou vůči finanční správě. Na konci daňového období (měsíc, čtvrtletí) je podnikatel povinen předložit finanční správě přiznání k dani, ve kterém vyčíslí daň, kterou mu naúčtovali jeho dodavatelé, a daň, kterou podnikatel naúčtoval svým odběratelům. Rozdíl mezi daňovými pohledávkami a závazky buď podnikatel finanční správě zaplatí nebo finanční správa refunduje podnikateli částku, o kterou jeho pohledávky převyšují závazky.

Sjednocení daně z přidané hodnoty v EHS není dosud úplné. I když systém daně je jednotný, zůstávají četné rozdíly, zejména v sazbách daně, rozsahu osvobození a výjimek. Používá se několik sazeb v rozpětí od 0 do 33 %. Nízké sazby platí pro potraviny a předměty denní potřeby, nejvyšší sazby se vztahují na osobní motorová vozidla, šperky, parfémy, cigarety, alkoholické nápoje a jiné zbytné předměty.

Na úseku daní se v EHS dále nepokročilo. S harmonizací přímých daní nebylo dosud započato, i když rozdílné daňové zatížení v členských státech společenství vytváří rozdílné podmínky pro rozmísťování kapitálo-

vých investic. Harmonizace přímých daní je záležitostí nesmírně složitou, neboť vyžaduje nejen sjednocení daňových sazeb, ale i sjednocení zásad pro stanovení základu daně, pro režim odpisů základních prostředků, oceňování zásob, používání daňových stimulů pro podporu nových investic, systém zdanění motorových vozidel, silničních daní, převod ztrát z minulých období a pro celou řadu dalších otázek.

S rozšířením počtu členů EHS na dvanáct, jejichž daňové systémy se značně liší, se úkol harmonizace daní uvnitř EHS, a to jak dokončení sjednocení daně z přidané hodnoty, tak i harmonizace přímých daní stala závažnou a velice obtížně řešitelnou záležitostí. Předpokládá se, že úplné integrace společenství (grand marché unie Européen) by se mělo dosáhnout postupně do r. 1992.

V ČSSR existuje právní dualismus na úseku zdanění dědictví v důsledku zákonů ČNR č. 146/1984 Sb. a SNR č. 139/1984 Sb. Obsahově jsou oba zákony shodné, takže není rozdílů v daňovém zatížení.

§ 29. DAŇOVÝ ÚNIK

Dobrovolné plnění daňových povinností je v ČSSR morální povinností a výrazem uvědomělého vztahu občana ke společnosti (§ 1 vyhlášky č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků).

Přihlédneme-li ke skutečnosti, že převážná většina občanů má pouze příjmy z pracovního poměru, které jsou zdaňovány automaticky daní ze mzdy srážkou u zdroje, že důchody z penzijního zabezpečení nepodléhají zdanění a že i ostatní ne příliš významné příjmy občanů jsou buď rovněž zdaňovány srážkou při výplatě (příjmy z literární a umělecké činnosti), nebo jsou řádně podchyceny v daňové evidenci (příjmy ze zemědělství a z domovního majetku), není v ČSSR mnoho prostoru pro uvědomělé plnění daňových povinností občanů na straně jedné a pro daňový únik na straně druhé.

Pouze u příjmů občanů ze samostatně prováděné výdělečné činnosti závisí plnění daňových povinností převážně na uvědomění poplatníka. Je nutno přiznat, že daňová morálka není u této kategorie poplatníků nejlepší a že zde dochází k daňovému úniku.

Dřívější poměrně častý daňový únik při převodu nemovitostí úplatným převodem, kterým bylo zastíráno darování, pozbyl opodstatnění 1. lednem 1985, kdy nabyly účinnosti zákony č. 139/1984 Sb. a č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, jimiž byly sjednoceny a pronikavě sníženy sazby poplatků z převodu nemovitosti, z dědictví a darování pro osoby zařazené do I. a II. skupiny poplatníků.

Daňový únik, jehož kořeny spočívají v rozporu mezi zájmy společnosti a jednotlivce, je vážným problémem států kapitalistické hospodářské

soustavy a států rozvojových. Poplatníci pocítují povinnost platit daně jako osobní újmu, neboť placením daně snižují své důchody a zmenšují svůj majetek, i když na druhé straně přijímají jako samozřejmost výhody, které stát poskytuje bezplatně všem občanům bez ohledu na to, zda daně platí či nikoli.

Snaha vyhnout se placení daní pramení ze špatné finanční situace poplatníka, vysokého daňového zatížení, celkového krizového stavu národního hospodářství, nepříznivé mezinárodní situace a špatné daňové morálky.

Vymáhání daní je značným zatížením pro daňovou správu. I když právní úprava daňového řízení zjednodušuje a usnadňuje výkon daňových rozhodnutí (správní exekuce na základě výkazu daňových nedoplatků, přednostní pořadí pro daňové pohledávky v konkursním řízení, zákonné zástavní právo pro dlužné daně a jiné procesní prostředky, upravené v daňových právech četných států), dochází ke značnému zpoždění inkasa dlužných daní a v četných případech k jejich nedobytnosti. Podle zprávy uveřejněné v Tax News Service č. 2 z r. 1988 (vydává International Bureau of Fiscal Documentation v Amsterdamu) činily v r. 1986 nezaplacené daně v USA ohromnou částku 100 000 mil. dolarů.

Daňový únik je prováděn nejrůznějšími způsoby. Existuje řada teorií, které stát poskytuje bezplatně všem občanům bez ohledu na to, zda daně V podstatě je možno rozdělit daňový únik do dvou kategorií: na legální a nelegální.

Legální únik daňový není v rozporu s daňovými předpisy. Dochází k němu tehdy, když se poplatník vyhne placení daní tím, že zdrží vykonávat určitou činnost nebo neuskuteční právní jednání, s nimiž je spojen vznik daňové povinnosti. Např. spotřebitel se vyhne placení nepřímých daní (dani z obratu, spotřebním daním) tím, že omezí spotřebu cigaret, lihovin nebo jiných zdaněných výrobků, nahradí dražší výrobek výrobkem levnějším apod. Za existence daně z obratu kaskádovitého typu docilovali úspory na dani ti podnikatelé, kteří sloučili ve svém podniku výrobní procesy od zpracování suroviny po výrobu konečného výrobku (čti § 28).

Daně z příjmu může poplatník snížit legálně tím, že pořizuje investice, které nejsou ekonomicky zdůvodněné, a řádnými a mimořádnými odpisy snižuje základ daně, přenese podnik do jiného místa nebo do jiného státu, kde je nižší zdanění, přemění podnik jednotlivce na společnost s více společníky nebo na akciovou společnost, změní způsob financování (úvěrem nahradí chybějící vlastní kapitál), využitím mimořádných odpisů rozdělí zisk na více období, místo obvyklého právního jednání zvolí jiné právní jednání nebo postup (místo kupní smlouvy uzavře smlouvu nájemní nebo leasingovou). Možnosti legálního úniku daňového závisí na daňových a jiných právních předpisech toho kterého státu.

Mnohem závažnější a pro stát nebezpečnější je *nelegální únik daňový*, který znamená porušení daňových předpisů nebo je důsledkem trestné činnosti. Ačkoli je stíhán přísnými trestními sankcemi, je značně rozšířen a zasahuje často i do více států současně. K nelegálnímu úniku daňovému se uchylují nejen jednotlivci, ale i velké mezinárodní a mnohonárodní společnosti a zločinecké organizace.

K metodám nelegálního úniku daňového patří zatajování (neohlášení) příjmů a majetku ke zdanění, předstírání vyšších výdajů, podcenění zásob, prodej a nákup bez dokladů, uměle vyvolaná insolvence, provádění neohlášených živností a zakázaných činností, tajné pálení lihu, nezákonná výroba a prodej narkotik, provozování hráčských doupat, organizovaná prostituce, prodej dětí z rozvojových států do hospodářsky vyspělých států za účelem adopce, porušování autorských práv (výroba a prodej magnetofonových zvukových a videopásek bez licence, čímž kromě krácení daně dochází k poškozování vlastníků autorských práv). Ke krácení daně vede také podplácení státních úředníků za účelem přednostního získání státních objednávek, povolení k dovozu, licencí, koupě státních pozemků za nízké ceny, protekce, získávání daňových výhod a úlev pomocí úplatků a darů vládnoucím politickým stranám, vydírání a jiné nezákonné činnosti (underground economy). Tyto protizákonné praktiky se stále rozmáhají a jsou umožňovány všeobecným úpadkem morálky, prospěchářstvím a korupcí.

Tyto *nezákonné příjmy* nejsou a ani nemohou být přiznávány ke zdanění pro svoji protizákonnou povahu. V ČSSR se na příjmy z nezákonné a trestné činnosti vztahují ustanovení § 451—459 o. z. o neoprávněném majetkovém prospěchu. Podle § 452 o. z. se neoprávněným majetkovým prospěchem rozumí prospěch získaný plněním bez právního důvodu nebo plněním z neplatného právního úkonu a prospěch získaný z nepoctivých zdrojů. Nepoctivým zdrojem majetkového prospěchu je především trestná činnost, jako krádež, loupež, podvod, vydírání, úplatkářství, pašování, výroba a prodej omamných látek, spekulace, obohacování pracovníků obchodu a služeb na úkor spotřebitelů.

Neoprávněný majetkový prospěch musí být podle § 456 o. z. vydán tomu, na jehož úkor byl získán. Nelze-li zjistit toho, na jehož úkor byl majetkový prospěch získán, musí být vydán státu. Je-li právní úkon neplatný proto, že svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází nebo se přičií zájmům společnosti (§ 39 o. z.), může soud na návrh prokurátora vyslovit, že plnění přijaté tím, kdo takto vědomě porušil zákon, připadá zcela nebo zčásti státu (§ 457 odst. 2 o. z.). Občanskoprávní postih podle § 457 odst. 2 o. z. nebrání uložení trestné právní sankce — trestu propadnutí věci — podle § 55 tr. z.

I když příjmy pocházející z trestné činnosti zdanění nepodléhají, přece jen ve svých důsledcích znamenají snížení daňových výnosů státu. Kdyby

tyto příjmy byly vynaloženy legálně na zaplacení nákupů nebo služeb nebo jinak legálně investovány, zvýšily by u legálních příjemců základ daně z příjmu, z majetku a z obrátu a tím i daňové příjmy státu.

Zvláštními formami daňového úniku jsou *praktiky mnohonárodních a nadstátních společností*, které mají povahu jak legálního, tak i nelegálního daňového úniku. Mnohonárodními a nadstátními společnostmi jsou právně samostatně organizované společnosti se sídlem v různých státech, které jsou vzájemně propojeny vlastnictvím akciového kapitálu, a tím ovládané z jednoho centra.

Mnohonárodní (nadstátní) společnosti využívají nestejného daňového zatížení v různých státech tím, že se snaží svůj zisk přelévát do států s nízkým daňovým zatížením (daňový ráj — tax paradise, tax heaven). Dochází tak k daňovému úniku skrytým převodem zisku mezi filiálkami mnohonárodních společností se sídlem v různých státech.

Mezi *metody skrytého převodu zisku* patří fakturování vyšších nebo nižších cen, účtování provizí a odměn za neprovedené služby, vyšších úroků, než jaké jsou obvyklé, placení nepřiměřeně vysokých licenčních poplatků, poskytování půjček mateřskou společností filiálce náhradou za nedostatečný akciový kapitál, poskytování půjček filiálkou mateřské společnosti a placení úroků za účelem zakrytí výplaty dividend, placení odměn členům orgánů společnosti za činnosti, které nevykonávali, a četné jiné.

Uvedené praktiky jsou používány jak ke skrytému převodu zisku, tak i k obcházení devizových předpisů za účelem transferu platů do ciziny, který by nebyl jinak povolen.

Obrana proti daňovému úniku skrytým převodem zisku je velice nesnadná. Je nesmírně obtížné prokázat, že účtované ceny nejsou přiměřené, jde-li o stroje a zařízení vyráběné individuálně, neexistují-li srovnatelné výrobky jiných výrobců, že účtované ceny nejsou objektivně kalkulovány, když se ceny různí vlivem nabídky a poptávky, nestejných mzdových a jiných nákladů a daňového zatížení v různých státech.

K daňovému úniku ve vztazích mezi věřiteli a dlužníky, z nichž každý má bydliště či sídlo v jiném státě, jsou někdy zneužívány *smlouvy o zamezení dvojího zdanění* (abuse of tax treaties, treaty shopping). Takovým příkladem je postup věřitele, který má sídlo ve státě A a jeho dlužník má sídlo ve státě B. Mezi státem A a státem B není smlouva o zamezení dvojího zdanění. Věřitel ze státu A, kterým je mateřská společnost, převede cesí své pohledávky na svou filiálku ve státě C. Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi státem B a C úhrada dlužných úroků bude převedena ze státu B do státu C po zdanění zvýhodněnou sazbou. V jiném případě věřitel ze státu A poskytne půjčku osobě do státu C a tato osoba půjčku ve stejné výši osobě ve státu B. Podle smluv o zamezení dvojího zdanění budou úroky ze státu B do státu C a ze státu C do

státu A placeny beze srážky daně, neboť podle smluv mezi státem A a C a mezi státy B a C se úroky ve státě zdroje nezdaňují. Jiným případem zneužití smluv je utajení skutečného charakteru platby pod jiným titulem, který je podle smlouvy daňově zvýhodněn (např. záměna dividend za úroky).

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují zpravidla ustanovení, která dávají smluvním státům právo, aby v případě zjištění daňového úniku skrytým převodem zisku mezi podniky na sobě vlastnický, kapitálově, společným vedením, úvěrem nebo jinak závislými upravily daňový základ (přiznaný zisk) těchto podniků se sídlem v různých státech na výši, jaká odpovídá zisku, který by tyto podniky na sobě nezávislé docílily za objektivních podmínek obchodování (čti § 17 písm. d)).

Aplikace tohoto ustanovení nedává v praxi mnoho možností k odhalení daňového úniku vzhledem k výše popsaným obtížím, spojeným s jeho prokázáním, a také proto, že doklady o pravé povaze obchodních a jiných transakcích mnohonárodních společností jsou zpravidla jen u hlavního sídla společnosti.

Daňové správy a výzkumné ústavy četných států se zabývají problematikou daňového úniku, jeho příčinami, metodami, způsoby jeho zjišťování, potírání a měření jeho rozsahu. Bylo vypracováno více metod měření rozsahu daňového úniku, založených na různých hlediscích. Protože příjmy, které jsou zdrojem daňového úniku, jsou utajované, neexistují spolehlivé podklady pro zjišťování jeho objemu. Všechny známé metody jsou víceméně nepřesnými odhady. Výsledky hloubkových revizí, provedených u většího počtu poplatníků, dávají určitý obraz o poměru přiznaných a nepřiznaných příjmů a majetku ke zdanění.

Národní ústav veřejných financí a politiky v Indii rozebírá ve své studii, vypracované pro indické ministerstvo financí, na 600 stranách příčiny a metody používané v Indii pro získávání nelegálních (nečistých) příjmů (black money), způsoby, jimiž jsou nečisté peníze investovány, spotřebovávány a převáděny na čisté peníze (white money), a škody, které nelegální činnosti (black economy, underground economy) působí státním financím a národnímu hospodářství. Za hlavní sektory, kde se nečisté peníze získávají, označuje studie transakce s nemovitostmi, stavební podnikání, filmový průmysl, výrobní odvětví a svobodná povolání. Ve studii se odhaduje, že ve fiskálním roce 1980—1981 bylo v Indii přiznáno ke zdanění pouze 25 % skutečných příjmů.

Daňový únik působí ztráty státnímu rozpočtu a navíc vytváří nerovnosti v hospodářské soutěži, neboť jeho důsledkem je nespravedlivé rozdělení daňového břemene. Poplatníci, kteří plní poctivě daňové povinnosti, musí odvádět do státního rozpočtu navíc to, o co je státní rozpočet zkrácen těmi, kteří placení daní unikají.

Daňový únik usnadňují složité daňové předpisy, mezery v daňových zákonech, nedostatečná kontrola a součinnost různých orgánů státní správy, složitý systém státní administrativy a řízení hospodářství, nutnost vyžadovat nejrůznější povolení ve sféře podnikání, která vytváří možnost privilegovaného získávání výhod a příležitost k úplatkářství.

Zkušenosti rozvojových států ukazují, že daňový únik je snazší u daní vybíraných z příjmu a z majetku, než u daní nepřímých. To je také jeden z důvodů, proč některé rozvojové státy zavádějí daň z přidané hodnoty, i když v modifikované podobě, která umožňuje účinnější kontrolu (povinné užívání úředních tiskopisů faktur, povinné záznamy, periodická hlášení).

Daň z přidané hodnoty jako nová forma daně z obratu má výhody proti spotřebním daním. Protože výše spotřebních daní se stanoví pevnou částkou na množství výrobku, klesá jejich výnos s inflací. Tento nedostatek daň z obratu (z přidané hodnoty) nemá, protože se vybírá procentní sazbou z ceny.

Určitou, i když omezenou, možnost obrany proti daňovému úniku poskytují *srážkové daně* vybírané u zdroje z mezd, dividend, úroků a licenčních poplatků, *daně z burzovních transakcí* a *kolkové poplatky*.

Protože daňovému úniku není možno zcela zabránit, kombinují obvykle daňové systémy daně vybírané z příjmu s daněmi z majetku, z obratu, z darování, z dědictví a z majetkových převodů. Kombinace různých daní umožňuje do jisté míry postihnout daňově ty zdroje, které unikly zdanění daněmi z příjmu.

Určitým prostředkem, který ve státech kapitalistické hospodářské soustavy může do jisté míry omezit daňový únik, je povinné sestavování, popř. ověřování účetních bilancí a daňových přiznání úředně koncesovanými *účetními znalci* (chartered accountants).

K odhalení nelegálního daňového úniku slouží *daňové revize a daňové kontroly* prováděné speciálně vyškolenými pracovníky daňových úřadů a zvláštních oddělení organizovaných na ústřední daňové správě, příp. přímo na ministerstvu financí.

K psychologickému nátlaku na poplatníky za účelem dodatečného přiznání utajených příjmů slouží *daňové amnestie*, které zaručují beztrestnost poplatníkům, kteří dodatečně přiznají své příjmy.

§ 30. ROZSAH DAŇOVÉ POVINNOSTI ZAHRANIČNÍCH OSOB PODLE DAŇOVÝCH PŘEDPISŮ ČSSR

Zahraniční fyzické a právnické osoby (daňoví cizozemci) podléhají v ČSSR omezené daňové povinnosti v tomto rozsahu:

a) *Společnosti se sídlem v cizině*

Společnosti obchodního a občanského práva, sdružení osob, ústavy, nadace a jiné subjekty se sídlem v cizině, avšak s výjimkou fyzických osob — jednotlivců, podléhají *důchodové dani* podle § 2 odst. 1 písm. h) a odst. 3 písm. e) zákona č. 164/1982 Sb., ve znění zákona č. 171/1988 Sb., a podle vyhlášky č. 167/1982 Sb.

Základem daně jsou:

— *Příjmy z licenčních a jim podobných poplatků*, jimiž se rozumí jakékoliv plnění, ať peněžní či naturální, za užití nebo za právo na užití patentů, ochranných známek, průmyslových vzorů, návrhů, designů, modelů, plánů, utajovaných vzorců nebo postupů, receptur a průmyslových, obchodních nebo vědeckých znalostí a výrobně technických poznatků (know-how) (§ 4 odst. 7 písm. a) zákona, čl. 3 odst. 3 vyhlášky).

Sazba daně činí 30 % z hrubého příjmu (§ 5 odst. 1 písm. h) zákona). Byla-li licenční smlouva sjednána před 1. 1. 1983, činí sazba daně 40 % (§ 25 odst. 2 zákona).

— *Příjmy z autorských a provozovacích práv* (§ 4 odst. 7 písm. b) zákona).

Sazba daně činí 25 % z hrubého příjmu (§ 5 odst. 1 písm. i) zákona).

— *Příjmy z úroků, nájemného a podílů na zisku (dividend)* — § 4 odst. 7 písm. c) zákona. Sazba daně je 25 % (§ 5 odst. 1 písm. i) zák.).

Daň z výše uvedených příjmů se vybírá srážkou u zdroje (§ 17 zák.). Převezme-li dlužník povinnost zaplatit daň z výše uvedených příjmů za zahraničního příjemce, zvyšuje se sazba daně ze 30 % na 42,8 % a sazba daně 25 % se zvyšuje na 33,3 % (článek 9 vyhlášky).

— *Jiné příjmy* (§ 4 odst. 7 písm. d) zákona), jestliže byly docíleny z činností vykonávaných ve stálé provozovně na čs. území nebo z jiných tuzemských zdrojů (§ 3 odst. 5 zákona).

Základem daně je úhrn příjmů po odečtení nákladů nutně vynaložených na jejich dosažení a zajištění. Sazba daně činí 20 % z prvních 100 000 Kčs základu daně a 50 % ze zbylé části základu daně (§ 5 odst. 1 písm. f) zákona).

Odpovědnost čs. plátců za srážku daně z platů do ciziny uvedených výše je založena ustanoveními § 17 zákona. Čs. dlužník, který uhrazuje zmíněné platy daňovým cizozemcům, je povinen srazit čs. daň z licenčních a jim podobných poplatků, z platů za užití autorských a provozovacích práv, z úroků, dividend a nájemného a sraženou daň odvést finanční správě.

Čs. dlužník, který poukazuje daňovým cizozemcům jiné platy, které sice nepodléhají srážce daně, jsou však zdanitelným příjmem zahraničního příjemce, je povinen srazit z platů zálohu na daň ve výši 5 % a odvést ji finanční správě. Sražená záloha se započte zahraničnímu poplatníkovi na konečnou platební povinnost stanovenou platebním výměrem.

b) Fyzické osoby — jednotlivci

Dani ze mzdy (zákon č. 76/1952 Sb. ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 161/1976 Sb.) podléhají fyzické osoby, které vykonávají v tuzemsku práci v pracovním nebo podobném poměru. Není rozhodující, zda příjemce mzdy má bydliště v tuzemsku či v cizině, jaké má státní občanství, zda se mzda vyplácí v tuzemsku či v cizině, v čs. či v cizí měně, podle čs. či zahraničních mzdových předpisů.

Od daně je osvobozena mzda vyplácená zaměstnavatelem, jehož bydliště nebo sídlo je v cizině, za práci vykonávanou na území ČSSR osobě, která nemá v ČSSR bydliště a zdržuje se zde pouze přechodně nejdéle 183 dnů v kalendářním roce a nevykonává práci ve stálé provozovně zaměstnavatele na území ČSSR. Jestliže tato osoba nesplňuje podmínky pro osvobození od daně, snižuje se základ daně o 15 % a daň činí 20 % z takto sníženého základu (Finanční zpravodaj č. 6/1977).

Dani z příjmů z literární a umělecké činnosti (zákon č. 36/1965 Sb., ve znění zákona č. 160/1968 Sb., vyhláška č. 184/1968 Sb. ve znění vyhlášky č. 151/1980 Sb.) podléhají daňoví cizozemci, kteří mají v ČSSR příjmy z autorských práv nebo z osobně vykonávané umělecké činnosti jako hudebníci, zpěváci, tanečníci, artisté). Daň se vybírá srážkou ve výši 25 % (§ 10 odst. 2 vyhl. č. 184/1968 Sb., ve znění vyhl. č. 151/1980 Sb.).

Dani z příjmů obyvatelstva (zákon č. 145/1961 Sb., vyhláška č. 146/1961 Sb., ve znění vyhlášky č. 152/1980 Sb.) podléhají daňoví cizozemci, kteří mají jiné než výše uvedené příjmy. Plátcí jsou povinni podle ustanovení § 44 a 45 vyhlášky č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, zdržet zálohu na daň. Záloha činí 15 % z platů za licenční a podobné poplatky, 25 % z platů za užití autorských práv a 40 % z ostatních platů.

Domovní daní podle zákona č. 143/1961 Sb. a *zemědělské daní z pozemků* podle zákona č. 172/1988 Sb. podléhají daňoví cizozemci za stejných podmínek jako daňoví tuzemci.

Výše uvedená ustanovení československých vnitrostátních daňových předpisů platí s výhradou ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a jiných mezinárodních smluv sjednaných Československou socialistickou republikou.

§ 31. ZDANĚNÍ MEZINÁRODNÍCH HOSPODÁŘSKÝCH ORGANIZACÍ A SMÍŠENÝCH SPOLEČNOSTÍ (JOINT VENTURES) V ČSSR

Podniky se zahraniční majetkovou účastí, zřízené na území ČSSR na základě zákona č. 173/1988 Sb., jsou poplatníky *důchodové daně a příspěvku na sociální zabezpečení* podle § 2 odst. 1 písm. i) a podle § 7 odst. 1 zákona č. 164/1982 Sb., ve znění zákona č. 171/1988 Sb., o důchodové dani.

Mezi podniky se zahraniční majetkovou účastí ve smyslu zákona č. 173/1988 Sb. zahrnujeme mezinárodní hospodářské organizace zřízené členskými státy RVHP nebo jejich organizacemi a smíšené společnosti, nazývané také společné podniky (joint ventures), založené československými právnickými osobami za kapitálové účasti zahraničních fyzických nebo právnických osob.

Sazba důchodové daně u výše uvedených poplatníků činí 40 % ze zisku (§ 4 odst. 1, § 5 odst. 1 písm. k) zákona). Pokud základ daně nepřesahuje 100 000 Kčs, činí sazba daně 20 % (§ 5 odst. 2 zákona).

Příspěvek na sociální zabezpečení činí 50 % z objemu mezd (§ 7 odst. 2 a 3 zákona). Příspěvek zahrnuje i pojistné nemocenského pojištění a je součástí nákladů poplatníka (§ 7 odst. 4 zákona). To znamená, že základ důchodové daně se snižuje o zaplacený příspěvek na sociální zabezpečení.

Odměny vyplácené za výkon funkce členům správní nebo dozorčí rady, revizní komise a dalších kolektivních orgánů podniku, pokud nejsou k podniku v pracovním poměru, se zdaňují paušální sazbou daně ze mzdy ve výši 20 % (výnos ministerstva financí ČSSR č. j. II-4-1263/89 z 5. 4. 1989, registrován v částce 9 Sbírky zákonů roč. 1989). Daň se vybírá srážkou při výplatě. Výnos nabyl účinnosti dne 1. 5. 1989.

Ян Алеш

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Резюме

Международным налоговым правом называется совокупность правовых предписаний, регулирующих налоговые отношения, определенный элемент которых выходит за пределы государства или подлежит юрисдикции другого государства. Международное налоговое право не представляет собой составную часть международного публичного права, которое регулирует отношения между государствами. Международное налоговое право является частью внутригосударственного правопорядка каждого государства, как напр. международное частное право. Источники международного налогового права — это национальные законы о налогах и международные договоры.

Ввиду интенсивного развития самых разнообразных форм международных экономических отношений, посредством которых осуществляется международное разделение труда, представляющее собой источник эффективности народного хозяйства, международное налоговое право приобретает все большее значение.

Вследствие того, что каждое государство облагает налогом как все всемирные доходы физических и юридических лиц, местопребывание или местонахождение которых находится на его территории, так и все доходы, источник которых имеет место на территории государства независимо от того, если местопребывание или местонахождение получателя находится на территории данного или иностранного государства, место имеет двойное налогообложение, сокращающее доходы или повышающее расходы, оказывая тем самым отрицательное воздействие на развитие международного экономического сотрудничества.

Международное двойное налогообложение принято считать нежелательным и со стороны всех государств в целях его исключения принимаются внутригосударственные мероприятия, или же мероприятия, координированные международным договором между двумя или несколькими государствами.

Международные договоры против двойного налогообложения разграничивают права договаривающихся государств относительно требования уплаты налога таким образом, что отдельные источники доходов определяются для налогообложения со стороны государства получателя или государства источника, или же разделяют право по налогообложению определенного источника доходов по отношению к обоим государствам. Указанные положения являются только коллизионными нормами и регулируют только вопрос о том, которое из государств имеет право в определенном случае требовать уплаты налогов. Если договаривающееся государство, за которым международный договор закрепил определенные доходы для налогообложения, сможет указанное право использовать, это зависит только от внутригосударственного налогового права этого государства. Международный договор сам по себе не заменяет внутригосударственного налогового права.

Международные договоры по предупреждению двойного налогообложения включают далее положения, предназначенные для предупреждения уклонения от налога, которое представляет собой серьезную проблему экономически развитых и развивающихся государств.

Отдельные налоговые положения содержатся также в некоторых других договорах. Это, напр., договоры о международных перевозках, о правовом положении международных организаций, Венские конвенции о дипломатических и консульских сношениях, консульские соглашения и др.

Jan Aleš

INTERNATIONAL TAX LAW

Summary

International tax law is called the aggregate of regulations governing tax relations, of which some element exceeds the borders of a state or is subject to the jurisdiction of another state. The international tax law is not a part of the international public law which governs relations between states. The international tax law is part of the internal legal system of every country like e. g. the international private law. Sources of the international tax law are internal tax statutes and international treaties.

With a view to the intensive development of various forms of international economic relations whereby international division of labour, which is the resource of effectiveness of the national economy, is put in practice, the international tax law is becoming ever more important.

Because every country subjects to tax any worldwide income of individuals and legal persons having their residence or place of business in the country's territory as well as any income, the source of which is in its territory, whether the recipient's residence or place of business is inland or abroad, the outcome is international double taxation reducing income or increasing costs affecting thereby adversely international economic cooperation developments.

International double taxation is generally considered undesirable and in order to eliminate it adopted by all countries are internal measures or steps coordinated by international treaty between two or more countries are being taken.

International treaties for the avoidance of double taxation delimitate mutually the rights of the contracting countries to require tax payment in that the various sources of income are reserved for taxations by the recipient's country or by the country of the source or the right to tax a certain source of income is divided between the two countries. Such provisions are merely conflicting laws settling only the question which of the contracting countries may in a given case require tax payment. Whether a contracting country, which was allocated by international treaty a certain income for taxation, can make use of the right depends on the country's internal tax law alone. An international treaty as such does not substitute the internal tax law.

International treaties for the avoidance of double taxation contain also provisions designed to prevent tax evasion, a serious problem of industrial as well as developing countries.

Various tax provisions are also contained in some other treaties. These are e. g. treaties on international transport, on the legal status of international organisations, the Vienna conventions on diplomatic and consular relations, consular agreements etc.

ACTA
UNIVERSITAS
CAROLINAE

IURIDICA 5/1989

Redakční rada: prof. JUDr. Antonín Růžek, CSc. (předseda), doc. RSDr. Ján Gronský, CSc. (místopředseda), JUDr. Karel Malý, CSc. (tajemník), doc. JUDr. Stanislav Drobník, CSc., prof. JUDr. Jaromír Kincl, DrSc., prof. JUDr. ing. Eduard Kučera, DrSc., doc. JUDr. Vladimír Němec, CSc., doc. JUDr. Květoslav Růžička, CSc., prof. JUDr. Jiří Švestka, DrSc., JUDr. Rudolf Vokoun, CSc.

Vydala Univerzita Karlova, Praha, ve spolupráci s Čs. redakcí VN MON
Prorektor-editor prof. RNDr. Václav Prosser, CSc.

Obálku navrhla Jarmila Lorencová
Graficky upravila Kateřina Řezáčová
Dáno do tisku 7. 2. 1989

Vytiskl Tisk, knižní výroba, n. p., Brno, závod 1

Vydání 1. Náklad 550 výtisků Brož. 10 Kčs

ISSN 0323-0619

46018

Tem. sk. 02/23

Brož. 10 Kčs