

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 rady 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 zámorských 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 změnila 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) vyhražují (přidělují) 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 zahra-

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 právníkou osobou a má sídlo v Praze.

Byro a funcionáři 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. kaskádovitého 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 prémie 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 obratu 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 ovládaný z jednoho centra.

Mnohonárodní (nadstátní) společnosti využívají nestejněho 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.). Převzme-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.