

Problematika dvojitého medzinárodného zdanenia s prihliadnutím na podmienky v Slovenskej republike

Lubomír Grúň

Medzinárodná delba práce je založená na využívaní rozdielných prírodných, klimatických, dopravných a iných podmienok a napokon aj na využívaní nerovnomerného rozvoja vedy, techniky, priemyslu a poľnohospodárstva v rôznych častiach sveta. Je jedným z faktorov, ktoré rozhodujúcim spôsobom ovplyvňujú efektívnosť národného hospodárstva. Prostredníctvom zahraničného obchodu a ďalších foriem medzinárodnej hospodárskej spolupráce sa realizuje úspora spoločenskej práce, ktorá vzniká práve pri realizácii medzinárodnej delby práce.

Dôležitou súčasťou zahraničnoobchodnej činnosti sú cenové a nákladové kalkulácie. Patrí sem však aj rozbor daňových povinností, pretože tie často v podstatnej miere znižujú výnosy alebo zvyšujú náklady. Kvalifikácia daňových a iných platobných povinností ukladaných štátom má dôležitý význam v medzinárodných daňových vzťahoch. S rozširovaním medzinárodnej hospodárskej spolupráce sa zvyšuje účasť zahraničných fyzických osôb a právnických osôb na hospodárskych aktivitách v tuzemsku. Z tejto činnosti plynú zahraničným osobám príjmy, ktoré nemusia vždy znova investovať v tuzemsku, ale naopak často dochádza k ich transferu do zahraničia. Každý štát preto podro-

buje zdaneniu nielen tuzemské, ale aj zahraničné fyzické osoby a právnické osoby. Vzťah daňovníka k štátnemu územiu, ktorý je podmienkou vzniku daňovej povinnosti, sa označuje ako daňová príslušnosť (daňový domicil). Ide o vzťah subjektívny, ktorý je založený na skutočnosti, že príslušná osoba má na území štátu bydlisko, sídlo, vedenie, prevádzkareň a pod.

Štátna príslušnosť (občianstvo) nie je spravidla rozhodujúcim kritériom pre určenie osobnej daňovej príslušnosti. Iba daňové predpisy USA uznávajú štátne občianstvo ako jedno z kritérií pre vznik osobnej daňovej príslušnosti.

Fyzické osoby a právnické osoby, ktoré podliehajú na území štátu zdaneniu na základe osobnej daňovej príslušnosti, sa označujú ako daňoví tuzemci (rezidenti); ostatné osoby sú daňoví cudzozemci (nerezidenti).

Daňová príslušnosť rozhoduje o rozsahu daňovej povinnosti. Daňoví tuzemci podliehajú tzv. neobmedzenej daňovej povinnosti, to znamená, že predmetom zdanenia sú všetky ich príjmy z tuzemských a zahraničných zdrojov. Daňoví cudzozemci podliehajú tzv. obmedzenej daňovej povinnosti, ktorá sa vzťahuje iba na ich príjmy z tuzemských zdrojov; tu teda dochádza k uplatneniu tzv. vecnej príslušnosti.

Podmienky osobnej a vecnej daňovej príslušnosti

a z toho vyplývajúci rozsah neobmedzenej alebo obmedzenej daňovej povinnosti nie sú vo všetkých štátoch upravené rovnako. Jedným z dôsledkov tohto stavu je existencia dvojitého zdanenia. Rozdiely medzi štátmi sú najmä v tom, že niekde sa uplatňuje systém vnútroštátneho dvojitého zdanenia, to znamená, že popri daniach vyberaných ústrednou daňovou správou sa vyberajú aj dane v jednotlivých členských štátoch (tento model sa totiž vyskytuje najmä vo federatívne usporiadaných štátoch).

Dvojitě zdanění nastává vtedy, keď tá istá hospodárska skutočnosť sa súčasne zdaňuje u toho istého daňovníka niekoľkými daňami súčasne a naraz. (Funk: Finanční věda. I. díl. Praha 1929, s. 71 a nasl.).

Ďalší rozdiel môže spočívať v tom, že v niektorých štátoch existuje niekoľko samostatných daní, z ktorých každá postihuje iba určitý zdroj príjmu. Zväčša ide o systém niekoľkých reálnych daní doplnených všeobecnou daňou z príjmu.

Keďže daňové predpisy väčšiny krajín sa od seba odlišujú, navyše spravidla podliehajú častým novelizáciám, nedodržiavanie daňových predpisov v cudzine v dôsledku ich neznalosti sa môže prejavíť v omeškaní pri plnení ohlasovacej alebo registračnej povinnosti, pri podávaní daňových priznaní, platení preddavkov a pod. To má potom pre zahraničného daňovníka často neprijemné dôsledky – pokuty, zvýšenie dane, úroky z omeškania a iné.

Zdanenie príjmu z toho istého zdroja postupne u dvoch alebo viacerých daňovníkov je závažným problémom daňovej a ekonomickej politiky každého štátu. Najmä dvojité a viaceré zdanenie kapitálových spoločností sa vo vyspelých krajinách považuje za nežiaduce, pretože bráni voľnému pohybu kapitálu. Bezbariérové prepojenie kapitálových spoločností v tuzemskom aj nadnárodnom meradle zjednodušuje výrobnú a technickú spoluprácu, rozdelenie výrobných programov, odovzdávanie pokrokových technológií a celkovo je dôležitou podmienkou rozvoja medzinárodnej hospodárskej spolupráce.

Okrem toho sa však vyskytuje dvojité zdanenie v medzinárodnom meradle. Medzinárodné dvojité zdanenie sa už niekoľko desaťročí vníma ako pretrvávajúci problém, ktorý negatívne ovplyvňuje rozvoj medzinárodnej hospodárskej spolupráce. Medzinárodné dvojité zdanenie je výsledkom skutočnosti, že štát uplatňuje svoju daňovú suverenitu bez ohľadu na konkurujúce nároky iných štátov. Vývoj najmä po prvej svetovej vojne zaznamenal vyšší stupeň migrácie obyvateľstva, v dôsledku čoho vzrástol počet prípadov, keď štátny občan jednej krajiny mal príjmy v inej krajine. S tým súvisí aj celkový trend profilácie daňových sústav, ktoré sa stávali čoraz členitejšie.

Prvé opatrenia na zabránenie dvojitého zdanenia sa začali uplatňovať najmä z toho dôvodu, že dvojité zdanenie odporuje zásade daňovej spravodlivosti, prispieva k úniku kapitálu do cudziny a nezriedka je príčinou uplatňovaných rezortných opatrení.

Aké sú hlavné príčiny vzniku medzinárodného dvojitého zdanenia? Každý štát podrobuje zdaneniu

- a) všetky príjmy z tuzemských a zahraničných zdrojov a všetok majetok daňových tuzemcov,
- b) všetky príjmy, ktorých zdroj sa nachádza v tuzemsku a všetok majetok nachádzajúci sa v tuzemsku.

Tým dochádza k prekryvaniu daňových sústav dvoch alebo viacerých štátov, výsledkom čoho je medzinárodné dvojité zdanenie, t.j. zdanenie toho istého príjmu alebo majetku jednej osoby v dvoch štátoch. Možno hovoriť aj o vzniku kolízie daňových zákonov dvoch alebo viacerých štátov.

Ku kolízii daňových zákonov však môže dôjsť aj vtedy, keď sú rozdielne upravené podmienky osobnej a vecnej daňovej príslušnosti. Určitá osoba potom môže mať dvojité daňové domicil, ak jej vznikla osobná daňová príslušnosť v dvoch štátoch súčasne. Podobné účinky môže mať aj nerovnaká definícia zdroja príjmu.

Najčastejším prípadom vzniku dvojitého zdanenia je súčasné zdanenie toho istého príjmu tej istej osoby v štáte bydliska alebo sídla a v štáte, kde je zdroj tohto príjmu. Obdobná situácia môže nastať aj pokiaľ ide o zdanenie majetku.

Dvojitě zdanění nie je problémom spotrebného zdanenia. Daň z pridanej hodnoty má teritoriálnu povahu, obdobne aj selektívne spotrebné dane.

Je zrejme, že najmä v oblasti podnikania dvojité zdanenie znižuje príjmy, prípadne zvyšuje náklady. Nadmerné daňové zaťaženie je brzdou rozširovania vedeckých a technických poznatkov a uplatňovania nových výrobných metód. Tým negatívne pôsobí na rozvoj medzinárodnej hospodárskej spolupráce a efektívnosť národného hospodárstva. Zo širšieho pohľadu negatívne pôsobí aj na rozvoj širšie vnímaných medzinárodných hospodárskych a kultúrnych stykov. Už niekoľko desaťročí sa preto vyvíja úsilie o zamedzenie vplyvu tohto faktora.

Je nesporné, že právo ukladať dane je právom štátu vyplývajúcim zo štátnej suverenity. Je však v jeho právomoci aj to, aby sa v súlade so záujmami svojej zahraničnej hospodárskej politiky tohto práva sčastí alebo úplne vzdal. Viaceré štáty preto zakotvili vo svojich daňových zákonoch ustanovenia, na základe ktorých poskytujú jednostranné daňové úľavy, aby zabránili vzniku dvojitého zdanenia alebo aby aspoň zmierlili jeho nepriaznivé dôsledky.

Niektoré štáty uplatňujú systém daňových úľav na nákupy zahraničných licencií, získavanie úveru a kapitálu. Častejším prípadom sú daňové úľavy v štáte príjemcu, ktoré sa uplatňujú predovšetkým formou

- vyňatia zahraničných príjmov zo zdanenia,
- započítania zahraničnej dane.

V prvom prípade ide o tzv. metódu vyňatia (exemption). Príjem zdanený v zahraničí sa nezahŕnie

do daňového základu v štáte príjemcu a pri vyrubení dane sa na zahraničný príjem neprihliada. V druhom prípade hovoríme o tzv. metóde započítania (credit). To znamená, že v štáte príjemcu sa do daňového základu zahrnú všetky príjmy z tuzemských aj zahraničných zdrojov a z takto určeného základu sa vyrubí daň. Od takto vyrubenej dane sa potom odpočíta daň zaplatená v zahraničí. Daňovník môže spravidla odpočítať najviac sumu, ktorá zodpovedá pomernej časti dane vyberanej v štáte príjemcu, ktorá pripadá na príjem v zahraničí.

Výhodou metódy vyňatia je jej jednoduchosť a nízka náročnosť na administratívu. Charakteristickou črtou metódy započítania je jej neutralita, pretože pri jej použití sú všetci daňoví tuzemci podrobení rovnakému daňovému zaťaženiu bez ohľadu na to, či zdroj príjmov je v tuzemsku alebo v zahraničí.

Vnútroštátne opatrenia sú však jednostrannými opatreniami, a preto nemôžu dostatočne riešiť problém dvojitého zdanenia v medzinárodnom meradle. Nie je totiž možné, aby tuzemská daňová legislatíva spoľahlivo chránila daňových tuzemcov pred neúmerne vysokým zdanením v zahraničí, a nemôže ani pôsobiť na spravodlivé rozdelenie daňových zdrojov medzi štát príjemcu a štát zdroja. Nemôže zabrániť ani tomu, aby daňový tuzemec jedného štátu sa súčasne považoval za daňového tuzemca iného štátu, čo by znamenalo vznik neobmedzenej daňovej povinnosti na dvoch miestach. Riešením sa ukázali byť koordinované opatrenia jednotlivých štátov vyjadrené v existencii dvojstranných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia.

Vo Švajčiarsku bol spolkový súd už od roku 1848, resp. od revízie ústavy v roku 1874 oprávnený rozhodovať o prípadoch medzinárodného dvojitého zdanenia. Už v roku 1872 bola uzavretá zmluva medzi Waadtským kantónom a Anglickom o odstránení dvojitého zdanenia v oblasti dedičskej dane.

Prvou medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia bola zmluva medzi Saskom a Pruskom z roku 1869. Rakúsko uzavrelo obdobnú zmluvu s Pruskom v roku 1899. Neskôr pribudli ďalšie zmluvy so štátmi Nemeckého spolku (Sasko, Bavorsko, Württembersko, Badensko, Hessensko) a tiež zmluva s Lichtenšteinskom. Prvotným vzorom však boli zmluvy medzi Rakúskom a Uhorskom (v rámci monarchie) a medzi kantónmi Švajčiarskej konfederácie. Zložité hospodárske pomery po prvej svetovej vojne spôsobili, že aj Československá republika uzavrela niekoľko zmlúv na zamedzenia dvojitého zdanenia. V rokoch 1922 až 1923 to boli zmluvy s Rakúskom, Nemeckom, Maďarskom, Talianskom, Poľskom a Rumunskom.

Medzinárodná finančná konferencia, ktorá zasadala v roku 1920 v Bruseli, Spoločnosti národov odporučila, aby sa zaoberala problémom dvojitého zdanenia. Užší výbor sa zišiel postupne v Ženeve (v rokoch 1926 a 1927) a v Londýne (v roku 1927). Otázkou dvojitého zdanenia sa však v tom čase zaoberala aj Medziná-

rodná obchodná komora, pri ktorej sa zriadil osobitný výbor na štúdium tohto problému.

Na výzvu Spoločnosti národov sa v roku 1929 v Ženeve konalo zhromaždenie delegátov 27 krajín, aby preskúmalo podnety a návrhy spracované užším výborom. Výsledkom bolo spracovanie niekoľkých vzorových zmlúv, ktorých uplatňovanie bolo odporúčané členským štátom Spoločnosti národov. Súčasťou rozboru problematiky boli tiež zásady rozdelenia zisku podnikov pôsobiacich v niekoľkých štátoch na účely zdanenia. Založila sa zbierka medzinárodných daňových zmlúv.

Problematika dvojitého zdanenia sa opäť dostala do stredy pozornosti po druhej svetovej vojne v dôsledku vzniku nových štátov a rozvoja nových foriem medzinárodnej hospodárskej spolupráce. Spomedzi inštitúcií, ktoré sa zaoberajú touto problematikou, treba na prvom mieste uviesť Organizáciu pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), ktorá bola založená v roku 1960. Jej poslaním je podporovať hospodársky rozvoj a svetový obchod na mnohostrannom základe. Vypracovala vzorové zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a majetku, ktoré sa potom stali základom pre uzavieranie jednotlivých dvojstranných zmlúv medzi štátmi. Možno spomenúť aj Organizáciu Spojených národov pre vzdelanie, vedu a kultúru (UNESCO); pod jej záštitou bola v roku 1979 v Madride podpísaná mnohostranná medzinárodná zmluva, ktorá zmluvné strany zaväzuje, aby sa uzavieraním zmlúv o vylúčení dvojitého zdanenia príjmov z využívania autorských práv k literárnym, umeleckým a vedeckým dielam usilovali o uľahčenie prístupu najmä rozvojových krajín ku kultúre, vede a vzdelaniu. Na význam zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa poukázalo aj v Záverečnom akte Helsinskej konferencie o bezpečnosti a spolupráci v Európe v roku 1975.

Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia sa zmluvné štáty zaväzujú v určitých v zmluve vymedzených prípadoch vzdať sa práva požadovať platenie dane na základe vnútroštátneho daňového zákona. Existujúce daňové zdroje sa tu rozdeľujú medzi zmluvné štáty tým, že sa určí, ktorý zo zmluvných štátov je oprávnený požadovať platenie dane z určitého zdroja príjmu alebo z majetku, či toto právo požadovať platenie dane sa priznáva štátu, kde má daňovník bydlisko alebo sídlo, resp. kde sa nachádza jeho majetok, a či sa právo požadovať platenie dane vyhradzuje štátu zdroja príjmu alebo miesta, kde sa nachádza majetok.

V celom rade štátov sa požaduje doklad o daňovom domicile; ak subjekt v krajine svojho registrovaného sídla neplatí žiadne dane, nemôže daňový domicil získať. To môže mať za následok aj nemožnosť použiť (resp. využiť zvýhodnenie) úpravy obsiahnutej v dohodách o zamedzení dvojitého zdanenia.¹

Rozhodujúce ustanovenia týchto zmlúv majú teda kolízny charakter, pretože zakotvujú pravidlo, ktorý

¹ Pozri bližšie BĚLOHLÁSEK, A. I.: Pojem sídla a daňového hľadiska. Obchodní právo, č. 7/2000, s. 9-10.

zo zmluvných štátov je oprávnený požadovať platenie dane. Záleží však iba na vnútroštátnej daňovej úprave, či štát, ktorému zmluva priznáva určitý zdroj na zdanenie, môže toto právo realizovať a akým spôsobom môže zdanenie uskutočniť.

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajú z vnútroštátnych daňových predpisov zmluvných štátov, pričom tieto predpisy modifikujú s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu (resp. nezdaneniu) toho istého príjmu u toho istého daňovníka, tak v krajine zdroja príjmu, ako aj v krajine miesta jeho daňovej rezidencie. Stanovujú, ktorý zo zmluvných štátov a v akom rozsahu má právo zdaňovať konkrétny druh príjmu, pričom druhý zmluvný štát, v súlade so zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, má povinnosť vykonať opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia zásadne nestanovujú daňovým subjektom žiadne nové povinnosti presahujúce rámec vnútroštátneho daňového predpisu.

Zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia teda nenahrádzajú vnútroštátne daňové zákonodarstvo, pretože právo požadovať platenie dane sa môže opierať iba o ustanovenia vnútroštátneho daňového zákona. Ak určitý príjem alebo majetok nepodlieha podľa vnútroštátneho daňového zákona zdaneniu, v tomto štáte takýto príjem nemožno zdaňovať ani vtedy, ak by to umožňovala zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Zmluvný štát je vo vzťahu k druhému zmluvnému štátu iba oprávnený, nie však už povinný platenie dane požadovať. Či toto oprávnenie využije, záleží už iba od tuzemskej právnej úpravy.

Rozhodujúcou podmienkou pre uplatnenie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je preukázanie miesta daňovej rezidencie daňovníka v niektorom zo zmluvných štátov, s ktorými bola zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená. Preukazným dokladom tejto skutočnosti je predovšetkým potvrdenie o mieste daňovej rezidencie daňovníka v príslušnom zdaňovacom období, vydané zahraničným správcom dane. Potvrdenie je potrebné od daňovníka vyžiadať v prípade akýchkoľvek pochybností o mieste jeho daňovej rezidencie zo strany tuzemského správcu dane alebo platiteľa dane. Po odstránení pochybností sa príslušná zmluva uplatňuje automaticky, daňovník teda nemusí o aplikáciu zmluvy žiadať.

Ak podľa zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia určitý príjem alebo majetok možno zdaňovať v jednom zmluvnom štáte, druhý zmluvný štát tento príjem nemôže zdaňovať, a to ani v prípade, keď k zdaneniu v prvom štáte nedôjde, napríklad z dôvodu vyňatia predmetu dane zo zdanenia. Vylučuje sa tu teda nielen skutočné dvojité zdanenie, ale aj možné dvojité zdanenie.

Niektoré zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia obsahujú ustanovenie, podľa ktorého sa oslobodenie od dane v štáte zdroja zakotvené v zmluve prizná

iba s podmienkou, že daňovník bol v štáte svojho bydliska alebo sídla skutočne zdanený. Možno zaznamenať aj existenciu tzv. solidárnej klauzuly, to znamená, že štát bydliska alebo sídla príjemcu môže požadovať platenie dane s podmienkou, že štát zdroja nemôže využiť právo na zdanenie, ktoré mu zmluva priznáva.

V rámci jednotného výkladu sú viaceré pojmy použité v texte zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia definované priamo v týchto zmluvách. Ostatným výrazom sa prisudzuje taký význam, aký majú podľa právnych predpisov príslušného zmluvného štátu. Pravidlá výkladu medzinárodných zmlúv obsahujú príslušné články Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z roku 1969.² Podľa tohto dohovoru treba medzinárodnú zmluvu vykladať v dobrej viere, v súlade s obvyklým významom a v celkovej súvislosti, a tiež s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy. Prihliadať treba aj na neskoršie dohody, ktoré sa vzťahujú na výklad zmluvy alebo na vykonávanie jej ustanovení, na neskoršiu prax pri jej aplikácii a tiež na príslušné pravidlá medzinárodného práva.

Zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia nadobúdajú platnosť dňom výmeny ratifikačných listín alebo dňom výmeny oznámení o schválení zmluvy podľa ústavnoprávných predpisov zmluvných štátov, prípadne po uplynutí určitej lehoty po tomto dni.

Zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia sú prevažne dvojstranné. Jednotná systematika a terminológia, ktorá vyplýva zo vzorovej zmluvy OECD, zjednodušuje ich dojednávanie, výklad a aplikáciu jednotlivých ustanovení.

V preambule zmluvy je vyjadrený zámer zmluvných strán, ktorými sú štáty alebo vlády zmluvných štátov. Zmluvy sa vzťahujú na daňových tuzemcov a vecný rozsah je určený charakteristikou a výpočtom daní, na ktoré sa zmluva vzťahuje. Zmluvy sa vzťahujú aj na všetky podobné dane, ktoré budú zavedené po podpise zmluvy popri súčasných daniach alebo namiesto nich. Vzťahujú sa na daň z príjmu; na účely zmluvy sem patria aj daň z protihodnoty predaného majetku a daň z prírastku hodnoty. Niektoré zmluvy sa vzťahujú aj na dane z majetku. Osobitne sa v zmluvách rieši problematika zdanenia obchodných a priemyselných podnikov a ich zisku, ziskov z leteckej a námornej dopravy, dividend, úrokov a licenčných poplatkov (najmä copyright, know-how a pod.). Samostatne sa rieši zdanenie majetku a výnosov z majetku a tiež príjmov fyzických osôb, predovšetkým z osobne vykonávanej činnosti, z nezávisle vykonávaných činností (slobodné povolanie), z pracovného pomeru a tiež zdanenie členov správnych orgánov spoločností.

Tým, že zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vyhradzuje určitý príjem (majetok) na zdanenie jednému zo zmluvných štátov, zaväzujú druhý zmluvný štát, aby sa vzdal práva, ktoré je založené na jeho vnútroštátnom daňovom zákonodarstve. Ak zmluva roz-

² Vyhláška ministra zahraničných vecí č. 15/1988 Zb. o Viedenskom dohovore o zmluvnom práve.

deluje právo zdaníť určitý príjem medzi oba zmluvné štáty, každý zmluvný štát sa v určitom rozsahu vzdáva svojho práva požadovať platenie dane. To má vplyv aj na priebeh daňového konania, ktoré je diferencované v závislosti od toho, či daňovníkom je osoba druhého zmluvného štátu alebo je daňovým tuzemcom. Na túto skutočnosť potom treba primerane reagovať v zakotvení pravidiel uplatnenia príslušných daňovotechnických metód.

Predmetom úpravy však nemusí byť vždy iba zakotvenie režimu zamedzujúceho dvojité zdanenie medzi zmluvnými štátmi, ale v niektorých prípadoch sú to aj opatrenia na zabránenie daňovému úniku. Ak medzi firmami dvoch zmluvných štátov existujú osobitné vzťahy závislosti (napr. spoločné vedenie, podiel na základnom imaní a pod.), vytvára sa tak možnosť skrytých prevodov zisku. Niektoré zmluvy na zamedzenie dvojitého zdanenia preto upravujú aj problematiku zabránenia daňového úniku rozličnými formami skrytého prevodu zisku. Daňové úrady zmluvných štátov majú vtedy možnosť upraviť na účely zdanenia zisky takýchto firiem na výšku zodpovedajúci výške zisku, aký by dosiahli vtedy, ak by boli od seba navzájom nezávislé. Rovnako tak daňové úrady môžu zdaníť časť úrokov alebo licenčných poplatkov, ktorá presahuje obvyklú výšku, ak sa preukáže, že medzi firmami s určitým stupňom prepojenia sa dojednalo platenie úrokov alebo licenčných poplatkov nad túto výšku.

Vo všeobecných a záverečných ustanoveniach je potom uvedené splnomocnenie pre ministerstvá financií zmluvných štátov, aby individuálne zasahovali do rozhodovania daňových úradov, ak by takýmto rozhodovaním mohlo dôjsť k porušeniu zmluvy, neformálnou dohodou riešili ťažkosti a pochybnosti pri výklade a aplikácii zmluvy a navzájom si poskytovali potrebné informácie.

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa dojednávajú spravidla na neurčitý čas s možnosťou ich výpovede.

V záujme priblížiť sledovanú problematiku aj z pohľadu jej úpravy v zahraničí uvádzame prehľad maximálnych sadziieb dôchodkovej dane v niektorých štátoch:

**Maximálna sadzba dane
v štáte zdroja (v%)**

Zmluvný štát	Dividendy	Úroky	Licenčné poplatky
Holandsko	0; 10	0	5
Francúzsko	10	0	5
Fínsko	5; 15	0	5
Belgicko	15	10	5

Japonsko	10; 15	10	10
Rakúsko	10	0	5
Srí Lanka	15	10	10
Nórsko	5; 15	0	5
Švédsko	0; 10	0	5
Cyprus	10	10	5
Španielsko	5; 15	0	0
Dánsko	15	0	5
Nemecko	5; 15	0	5
Juhoslávia	5; 15	0	5
Taliansko	15	0	5
India	15; 25	15	30
Grécko	38; 47	10	10
Čína	10	10	10
Brazília	15	15	15
Nigéria	12,5; 15	15	10

V tabuľke sú uvedené maximálne sadzby, ktorými môžu byť zdanené úroky, licenčné poplatky a dividendy v štátoch ich zdroja podľa uzavretých zmlúv. Pokiaľ sú v dividendách uvedené dve sadzby, uplatňuje sa nižšia sadzba za podmienky, že kapitálová účasť príjemcu dividend na spoločnosti, ktorá ich vypláca, presahuje 25%. Sadzba dane 0 znamená, že tento príjem je v štáte zdroja od dane oslobodený (pozri tabuľku).

Zdanenie licenčných poplatkov uvedené v tabuľke sa týka tzv. priemyselných licenčných poplatkov, t.j. platieb za výrobnú licenciu, know-how, patenty a pod. Licenčné poplatky za tzv. autorské práva k literárnym, umeleckým a vedeckým dielam sú v štáte zdroja od dane oslobodené.

V prípade Grécka je vyššia sadzba dane z dividend odôvodnená tým, že v Grécku sú dividendy vyplácané zo zisku, ktorý nebol v spoločnosti vyplácajúcej dividendy zdanený žiadnou daňou zo zisku. V prípadoch, keď sadzba dane z úrokov je iná ako 0 (Japonsko, Srí Lanka, Cyprus, India, Grécko, Čína a Nigéria), táto sadzba (s výnimkou Belgicka) sa nevzťahuje na tzv. medzivládne úvery poskytované za nižšie úrokové sadzby, ktoré sú vždy od dane oslobodené. S niektorými ďalšími podrobnosťami zdanenia uvedených príjmov sa treba oboznámiť priamo v texte jednotlivých daňových zmlúv.

Porovnaním uvedených sadziieb so sadzbami dane, ktoré sa v jednotlivých štátoch uplatňujú pri neexistencii zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, vyplýva význam a rozsah daňovej úľavy v štáte zdroja.

Popri dvojstranných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia existujú aj prípady viacstranných spoj-

zmlúv. Z nedávnej minulosti možno spomenúť najmä viacstranné zmluvy podpísané bývalými socialistickými krajinami. Boli to:

- Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a majetku fyzických osôb (uverejnená v Zbierke zákonov pod č. 30/1979 Zb.),
- Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a majetku právnických osôb (uverejnená v Zbierke zákonov pod č. 49/1979 Zb.).

Spomedzi viacstranných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia možno spomenúť aj tieto zmluvy:

- Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia skupiny Andských štátov (ASEAN) z roku 1971,
- Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Dánskom, Fínskom, Islandom, Nórskom a Švédskom z roku 1983.

Právna úprava pre zamedzenie dvojitého zdanenia v Slovenskej republike je obsiahnutá v zákone č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov, a tiež v jednotlivých zmluvách na zamedzenie dvojitého zdanenia. V ustanovení § 40p tohto zákona sa všeobecne rieši vylúčenie medzinárodného dvojitého zdanenia metódou jednoduchého zápočtu. V zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je Slovenská republika viazaná, sa spôsob vylúčenia dvojitého zdanenia rieši metódou jednoduchého zápočtu a metódou vyňatia. Obidve tieto metódy majú ďalšie varianty. Základné zásady použitia jednotlivých metód sú na jednej strane pre daňovníka dôležité, pretože môžu značne minimalizovať platenie dane. Na druhej strane neznalosť metód by mohlo spôsobiť daňovníkom značné problémy, ak by sa mala krátiť ich daňová povinnosť.

Na zabezpečenie jednotného postupu pri uplatňovaní zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vydalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky osobitné usmernenie.³ Podľa tohto usmernenia daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou je fyzická osoba podľa § 2 ods. 3 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“), ktorá na území Slovenskej republiky nemá bydlisko, ani sa tu obvykle nezdržiava, alebo právnická osoba podľa § 17 ods. 3 zákona o daniach z príjmov, ktorá na území Slovenskej republiky nemá sídlo, ktorej plynú príjmy zo zdroja na území Slovenskej republiky, podliehajúce dani z príjmov.

Miestom daňovej rezidencie daňovníka je ten zmluvný štát, v ktorom daňovník podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti podľa práva tohto zmluvného štátu, pričom pri jeho určení sa postupuje podľa príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Príjmom plynúcim zo zdroja na území Slovenskej

republiky je peňažný alebo nepeňažný príjem podľa § 22 zákona o daniach z príjmov.

Platiteľom dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybratú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá podľa § 5 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“).

Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou majú na území Slovenskej republiky daňovú povinnosť vzťahujúcu sa len na príjmy, ktoré tak plynú zo zdroja na území Slovenskej republiky (§ 22 zákona o daniach z príjmov). Ak je miestom daňovej rezidencie daňovníka štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“), potom sa pri zdanení a pri vylúčení dvojitého zdanenia postupuje podľa tejto zmluvy.

Z príjmov charakteru dividend, úrokov a licenčných poplatkov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý je skutočným vlastníkom týchto príjmov (ďalej len „skutočný vlastník príjmu“) uplatní platiteľ dane oslobodenie od dane alebo zníženie sadzby dane vyberanej zrážkou v rozsahu a za podmienok podľa príslušných článkov zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, len ak je preukázané miesto daňovej rezidencie daňovníka podľa článku 3 tohto pokynu, najneskôr do termínu výplaty, poukázania alebo pripísania úhrady v jeho prospech.

Ak neboli dodržané podmienky pre uplatnenie postupu podľa predchádzajúceho odseku, platiteľ dane zrazí daň vyberanú zrážkou podľa sadzby, ktorú ustanovuje § 36 zákona o daniach z príjmov. Vtedy skutočný vlastník príjmu môže požiadať o vrátenie rozdielu medzi daňou zrazenou podľa § 36 zákona o daniach z príjmov a daňou, ktorá môže byť uplatnená podľa ustanovení príslušnej medzinárodnej zmluvy (ďalej len „daňový preplatok“) v súlade s § 45 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, najneskôr do desiatich rokov od skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť.

Pri podávaní žiadosti o vrátenie daňového preplatku skutočný vlastník príjmu postupuje takto:

- a) o vrátenie preplatku dane požiada písomne miestne príslušného správcu dane, ktorým je podľa § 3 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov Daňový úrad Bratislava 1;
- b) k písomnej žiadosti priloží potvrdenie zahraničného správcu dane o mieste svojej daňovej rezidencie v čase poberania príjmu;
- c) priloží potvrdenie o zaplatení dane (formulár MF SR č. 651-2-97, uverejnený vo Finančnom

³ Uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 8/2000 pod č. 51.

spravodajcovi č. 15/1997), ak bolo správcom platiteľa dane vydané, alebo potvrdenie o zrazení a odvedení dane, vydané tuzemským platiteľom dane;

- d) uvedie číslo účtu, na ktorý má byť daňový preplatok vrátený, prípadne aj ďalšie identifikačné údaje.

Po obdržaní takejto žiadosti a overení všetkých skutočností Daňový úrad Bratislava 1 zašle sumu daňového preplatku na účet uvedený skutočným vlastníkom príjmu. Pre vrátenie preplatku dane sa použijú primerane ustanovenia § 63 zákona o správe daní a poplatkov.

Uplatňovanie metód vylúčenia dvojitého zdanenia nie je v našej daňovej legislatíve novým prvkom. V súvislosti s daňovou reformou, ktorej výsledkom bola nová daňová sústava, sa táto problematika dostala do popredia, najmä v súvislosti s prechodom od analytického zdaňovania príjmov k zdaňovaniu syntetického a so zakotvením progresívnej sadzby dane.

Slovenská republika je v súčasnosti viazaná tými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré boli uzavreté ešte pred zmenou štátoprávneho usporiadania, t.j. do 31. decembra 1992, a zmluvami, ktoré boli uzavreté po tomto dátume. Okrem toho boli uzavreté niektoré dohody na vykonávanie ustanovení niektorých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.⁴

Do konca roka 1998 sa používal termín „dvojaké zdanenie“ Od 1. januára 1999 však došlo k zmene používanej terminológie. Podľa oznámenia Ministerstva financií Slovenskej republiky uverejneného vo Finančnom spravodajcovi č. 15/1998 pod č. 83 „Na základe vyjadrenia Slovenskej akadémie vied, Jazykovedného ústavu Ľudovíta Štúra v Bratislave v súvislosti so zdaňovaním treba používať násobnú číslovku ‚dvojité‘, pretože cieľom medzinárodných zmlúv je predchádzať zdaňovaniu toho istého príjmu u jedného daňovníka dvakrát.“ Zmena názvu zmluvy používaného od 1. januára 1999 nemá však žiadny vplyv na obsahovú náplň zmluvy a jej uplatňovanie v praxi.

Prehľad zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré boli uverejnené v Zbierke zákonov od roku 1974 do dnešných dní

Prehľad uzatvorených zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Zmluvný štát	Publikácia zmluvy v Zb. zákonov	Predmet zdanenia	Zamedzenie daň. úniku
1. Holandsko	č. 138/1974 Zb.	Príjem a majetok	áno
2. Francúzsko	č. 73/1975 Zb.	Príjem	nie
3. Fínsko	č. 134/1976 Zb.	Príjem a majetok	áno
4. Belgicko	č. 24/1978 Zb.	Príjem a majetok	áno
5. Japonsko	č. 46/1979 Zb.	Príjem	nie
6. Rakúsko	č. 48/1979 Zb.	Príjem a majetok	nie
7. Srí Lanka	č. 132/1979 Zb.	Príjem a majetok	áno
8. Nórsko	č. 35/1980 Zb.	Príjem a majetok	áno
9. Švédsko	č. 8/1981 Zb.	Príjem a majetok	nie
10. Cyprus	č. 30/1981 Zb.	Príjem a majetok	áno
11. Španielsko	č. 23/1982 Zb.	Príjem a majetok	áno
12. Dánsko	č. 53/1983 Zb.	Príjem a majetok	nie
13. Juhoslávia	č. 99/1983 Zb.	Príjem a majetok	nie
14. Spolková republika Nemecko	č. 18/1984 Zb.	Príjem a majetok	nie
15. Taliansko	č. 17/1985 Zb.	Príjem a majetok	áno
16. India	č. 77/1987 Zb.	Príjem	áno

⁴ Napríklad: Pracovná dohoda uzavretá medzi Ministerstvom financií Slovenskej republiky a Ministerstvom financií Talianskej republiky podľa ustanovení o výmene informácií vyplývajúcich zo Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Talianskou republikou o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu a o zabránení daňovému úniku (oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 22/1998 Z.z.).

17. Čína	č. 41/1988 Zb.	Príjem	áno
18. Grécko	č. 98/1989 Zb.	Príjem	áno
19. Brazília	č. 200/1991 Zb.	Príjem	áno
20. Nigéria	č. 339/1991 Zb.	Príjem a majetok	áno
21. Veľká Británia	č. 89/1992 Zb.	Príjem a majetok	nie
22. bývalé čl. štáty RVHP: fyzické osoby	č. 30/1979 Zb.	Príjem a majetok (fyzické osoby)	nie
23. bývalé čl. štáty RVHP: právnické osoby	č. 49/1979 Zb.	Príjem a majetok (právnické osoby)	nie
24. Tunis	č. 419/1992 Zb.		
25. Kanada	č. 527/1992 Zb.	Príjem a majetok	áno
26. Luxembursko	č. 227/1993 Z.z.	Príjem a majetok	áno
27. Česká republika	č. 229/1993 Z.z.	Príjem a majetok	
28. USA	č. 74/1994 Z.z.	Príjem a majetok	áno
29. Maďarsko	č. 80/1996 Z.z.	Príjem a majetok	áno
30. Poľsko	č. 95/1996 Z.z.	Príjem a majetok	
31. Rumunsko	č. 105/1996 Z.z.	Príjem a majetok	áno
32. Ukrajina	č. 173/1997 Z.z.	Príjem a majetok	áno
33. Chorvátsko	č. 220/1997 Z.z.	Príjem a majetok	nie
34. Ruská federácia	č. 31/1998 Z.z.	Príjem a majetok	nie
35. Švajčiarsko	č. 127/1998 Z.z.	Príjem a majetok	nie
36. Turkmenistan	č. 100/1999 Z.z.	Príjem a majetok	nie
37. Turecko	č. 90/2000 Z.z.	Príjem	nie
38. Austrália	č. 157/2000 Z.z.	Príjem	áno
39. Lotyšská republika	č. 317/2000 Z.z.	Príjem a majetok	áno
40. Malta	č. 318/2000 Z.z.	Príjem	áno
41. Izrael	č. 327/2000 Z.z.	Príjem a majetok	áno
42. Írsko	č. 365/2000 Z.z.	Príjem a majetok	áno

Dvojstranné zmluvy obmedzené na zdanenie príjmov z leteckej dopravy

Švajčiarsko	č. 8/1963 Zb.	Oslobodenie príjmov a hnutelného majetku podnikov leteckej dopravy od zdanenie
Egypt	výmena nót z 10. 8. 1966	Oslobodenie príjmov podnikov leteckej dopravy od zdanenia
Irak	č. 115/1976 Zb.	Oslobodenie príjmov leteckej dopravy a ich zamestnancov od zdanenia
Alžírsko	č. 113/1987 Zb.	O zamedzení dvojakého zdanenia príjmov z využívania medzinárodnej leteckej dopravy

Na záver možné konštatovať, že širšie uplatňovanie mechanizmu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je určitým predobrazom širšie uplatňovanej integrácie európskych krajín na kvantitatívne aj kvalitatívne širšej báze. Súčasná akcelerácia integračných pro-

cesov svedčí o tom, že ešte existuje časový priestor na zjednodušenie vzájomných hospodárskych a finančných vzťahov tuzemských a zahraničných subjektov, a to aj nad rámec jestvujúcej a konštituujúcej sa európskej integrácie.