

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Zuzana Čiderová

Daňové systémy zemí EU a dohody o zamezení dvojitého zdanění


Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková

Katedra: Finanční právo

Týmto čestne prehlasujem, že som túto diplomovú prácu vypracovala samostatne, pod odborným vedením vedúcej diplomovej práce.

Ďalej prehlasujem, že všetky podklady, z ktorých som čerpala, sú uvedené v zozname použitej literatúry.

Podpis: 

*Rada by som touto cestou vyjadrila poďakovanie
Judr. Pavlíne Vondráčkovej za jej cenné pripomienky,
trpezlivosť a ochotu pri vedení mojej diplomovej práce.*

Obsah

Obsah	4
1. Úvod	6
2. Exkurz daňovým názvoslovím	8
3. Európska únia	
3.1. <i>História v skratke</i>	10
3.2. <i>Členské štáty</i>	11
3.3. <i>Dane a EÚ</i>	12
4. Daňové systémy	
4.1. <i>Belgicko</i>	14
4.1.2. Reálie	
4.1.3. Systém daní	
4.2. <i>Dánsko</i>	18
4.2.1. Reálie	
4.2.2. Systém daní	
4.3. <i>Holandsko</i>	22
4.3.1. Reálie	
4.3.2. Systém daní	
4.4. <i>Švédsko</i>	25
4.4.1. Reálie	
4.4.2. Systém daní	
4.5. <i>Cyprus</i>	28
4.5.1. Reálie	
4.5.2. Systém daní	
4.6. <i>Česká republika</i>	31
4.6.1. Reálie	
4.6.2. Systém daní	
4.6.3. Komparácia vybraných krajín s ČR – rozdiely, špecifiká	

5. Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia	
5.1. <i>Stret daňových záujmov</i>	40
5.2. <i>Vzorová zmluva OECD</i>	41
6.3. <i>Dohody medzi ČR a vybranými štátmi EÚ</i>	43
5.3.1. Osobný a vecný rozsah zmlúv	
5.3.2. Vzorová zmluva OECD – zdanenie príjmu	
5.3.3. Rezidentúra	
5.3.4. Metódy zamedzenia dvojitého zdanenia	
7. Záver	54
8. Použitá literatúra	55
9. Zoznam použitých skratiek	57
10. Prílohy :	
A, Zoznam DoZDZ	58
B, Vzorová zmluva OECD v anglickom jazyku	61
C, Mapa EÚ	75

1. Úvod

Predmetom mojej diplomovej práce sú daňové systémy krajín EÚ a dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Obe tieto témy sú veľmi rozsiahle a každá z nich by bola spôsobilá vyplniť obsah samostatnej diplomovej práce. Preto som si za cieľ pri písaní stanovila vytvoriť pomerne rozsiahlu databázu informácií o daňových systémoch vybraných krajín a o DoZDZ. Vzhľadom na rozsah tém som teda zvolila komplexný, ale nie úplne všeobsiahly prierez daňovými sústavami vybraných krajín, ako i ČR. Má čitateľovi ponúknuť možnosť zoznámiť sa s týmito krajinami v daňových súvislostiach. Keďže každá z týchto krajín je pre potreby mojej práce rovnocenná, ani v prípade ČR som nezvolila hĺbkový a podrobný prierez.

Daňové sústavy jednotlivých krajín tvoria ako dane priame, tak i nepriame. V tejto diplomovej práci som dávala akcent predovšetkým na priame dane, konkrétne na dane z príjmov fyzických osôb. Účelom charakteristiky systému nepriamych daní je zdôrazniť rozdiely a spoločné znaky daňových sadzieb vzhľadom na dlhodobú snahu EÚ o daňovú harmonizáciu nepriamych daní.

Úvod diplomovej práce je venovaný všeobecným informáciám a pojmom, jednak majú uviesť čitateľa do problematiky pojmov daňového práva a ich druhou funkciou je zoznámenie sa s Európskou Úniou. Stručný prierez históriou vývoja EÚ vymedzuje dôležité kroky premeny pôvodného Spoločenstva uhlia a ocele šiestich zakladajúcich členov na súčasnú podobu EÚ. Dnes tvorí EÚ 27 členských štátov, ja sa budem venovať konkrétne daňovým systémom Belgicka, Dánska, Holandska, Švédska, Cypru a samozrejme Českej republiky. Tieto krajiny reprezentujú ako štáty eurozóny, tak i krajiny, ktoré si prezatiaľ ponechali svoje národné meny.

Prvé štyri sa stali mojím predmetom záujmu, najmä preto, že ide o krajiny pre ktoré je spoločné pomerne vysoké daňové zaťaženie fyzických osôb. To vyvažujú najmä sociálne výhody a prepracovaný systém sociálneho zabezpečenia. Prierez daňovým systémom, ako som už spomínala, som zamerala predovšetkým na priame dane a okrajovo vymedzila systém nepriamych daní. Priame dane a najmä tie týkajúce sa FO majú významné miesto v živote väčšiny ľudí, predovšetkým akonáhle sa staneme súčasťou

pracovného procesu sú dane našou pravidelne sa opakujúcou poivnosťou, a preto i ja som im venovala značnú pozornosť.

Cyprus som zaradila do diplomovej práce pre jeho zvláštne postavenie v daňovom názvosloví a pre špecifický druh dane na obranu štátu. V súvislosti s ním hovoríme o daňovom ráji, tjs. krajine, ktorá má výhodné podmienky pre zdanenie príjmu PO, a preto je lákavou destináciou pre zakladanie nových spoločností.

Ďalším spoločným znakom pre výber týchto krajín s ČR je, že v predchádzajúcich rokoch prešli rozsiahlymi reformami v oblasti daní. Česká republika prešla významnou daňovou reformou s účinnosťou od 1.1.2008.

V úvode textu každej z vybraných krajín je stručné info o tom, aký politický systém sa v danom štáte uplatňuje, kto je ministrom financií a mena, ktorá platí na jeho území.

Zvláštnosti jednotlivých krajín a rozdiely voči ČR som zosumarizovala v jednej z kapitol mojej diplomovej práce, ktorá je zavřením sekcie venovanej daňovým systémom vybraných krajín EÚ.

Druhá časť mojej práce obsahuje na začiatku základné poznatky o medzinárodnom dvojitém zdanení, tjs. o strete daňových záujmov medzi dvoma alebo viacerými štátmi. Kedy je jeden subjekt zdaňovaný nielen v štáte, ktorého je rezidentom ale i v štáte zdrojov príjmu. Jednotlivé štáty si môžu túto kolíziu riešiť rôznymi spôsobmi. Od unilaterálnych až po viacstranné dohody. Druhou oblasťou záujmu diplomovej práce tvorí sekcia určená dohodám o zamedzení dvojitého zdanenia. Jednou z najvýznamnejších je vzorová zmluva OECD, ktorou sa riadi väčšina štátov a ktorá toho roku oslavuje jubilejné 50ročné výročie. Je prostriedkom ako zmierniť dosah dvojitého zdanenie, a to najmä stanovením pravidiel pre zdanenie rôznych druhov príjmov, hraničné hodnoty daňovej sadzby alebo stanovenie výlučného zdanenie pre určitú krajinu. Ich uzavretím sa zmluvné strany vzdávajú do určitej miery svojej samostatnosti, či lepšie povedané autonómie v oblasti daňového práva, no sú podľa mňa nevyhnutným dôsledkom súčasnej globalizácie a popierania geografických hraníc. DoZDZ obsahujú nielen všeobecné definície pojmov, ale i kritéria pre stanovenie rezidentúry ako i ustanovenia pre zdanenie jednotlivých druhov príjmov až po metódy vylúčenia dvojitého zdanenia.

Okrem základného kritéria pre rezidenstvo FO alebo PO, obsahujú tiež ďalšie vylučovacie kritéria v prípade, že daná osoba spĺňa základné kritéria rezidentúry v oboch štátoch. Zámerne uvádzam v oboch štátoch, keďže v prípade DoZDZ spravidla hovoríme o dvojstranných zmluvách, s výnimkou multilaterálnej tzv. Škandinávskej dohody. Uplatňujú sa dve základné metódy zamedzenia dvojitého zdanenia, a to metóda zápočtu (credit method) a metóda vyňatia (exemption method). Jedna z kapitol je vyhradené pre popis týchto metód najskôr všeobecná definícia a súčasne s praktickými príkladmi pre lepšie pochopenie a predstavivosť. Zároveň je súčasťou kapitoly prierez metód v DoZDZ s vybranými krajinami EÚ.

Súčasťou diplomovej práce je aj príloha so zoznamom DoZDZ, ktorými je viazaná ČR (v súčasnosti ich je 73) a originálne znenie vzorovej zmluvy OECD v anglickom jazyku (verzia z roku 2005).

2. Exkurz daňovým názvoslovím

Oblasť **finančného práva** je pododvetvím práva, v ktorom sa veľmi zreteľne stretávajú aspekty nielen právne, ale i ekonomické, a to najmä v prípade daňového práva.

Daňové právo tvorí súbor právnych noriem upravujúcich práva a povinnosti subjektov daňovo-právneho vzťahu.

Ústredným pojmom daňového práva je **daň**, ktorá býva v odbornej literatúre definovaná ako neekvivalentná, periodicky sa opakujúca dávka, ktorá je jedným zo základných rozpočtových príjmov.¹

Medzi základné **prvky daňovo-právneho vzťahu** radíme¹:

- 1, *subjekt dane* – osoba, ktorá je podľa zákona povinná daň platiť, t.j. poplatník
- 2, *objekt dane* – hospodárska skutočnosť, na základe ktorej, je možné uložiť poplatníkovi daňovú povinnosť
- 3, *daňový základ* – je v peniazoch, prípadne i inak stanovený daňový objekt, z ktorého sa vymeriava daň
- 4, *daňová sadzba* – je meradlom, pomocou ktorého sa stanoví zo základu daň
- 5, *splatnosť dane* – okamih, s ktorým právny predpis spojuje realizáciu príslušnej platobnej povinnosti poplatníka

Z vyššie uvedených znakov je možné daň definovať tiež ako platobnú povinnosť poplatníka.

Sústava daní zakotvených v právnom poriadku štátu a vyberaných na úhradu štátnych a iných potrieb vytvára daňovú sústavu².

1, Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4.aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

2, Králík, J., Jakubovič, D. Slovník finančného práva. Bratislava: VEDA, 2004

Odborná literatúra klasifikuje dane rôznym spôsobom, a to napr. na¹:

DANE

PRIAME

MAJETKOVÉHO TYPU

PRAVIDELNE SA OPAKUJÚCE

CELOŠTÁTNE

NEPRIAME

DÔCHODKOVÉHO TYPU

PRÍPADOVÉ

KOMUNÁLNE

- Priame dane postihujú zdaňovaný príjem pri jeho vzniku, na rozdiel od daní nepriamych, ktoré sa spojujú s príjmom pri jeho spotrebe
- Z hľadiska predmetu sa rozlišujú na dane majetkového typu (napr. daň z nemovitostí) a dôchodkového typu (daň z príjmu)
- Podľa periodicity vzniku daňovej povinnosti, rozlišujeme dane pravidelne sa opakujúce (napr. daň z príjmu) a dane prípadové (napr. daň dedičská)

1, Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4.aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

3. EURÓPSKA ÚNIA

3.1. História v skratke¹

1 9 5 1: Šesť zakladajúcich členov (Belgicko, Francúzsko, Holandsko, Luxembursko, Spolková republika Nemecko a Taliansko) založilo Európske spoločenstvo uhlia a ocele

1 9 5 7: Rímska zmluva zavádza spoločný trh – postupne dochádza k odstráneniu colných poplatkov medzi zakladajúcimi členmi

1 9 7 3: Spoločenstvo sa rozširuje na deväť členských štátov a rozvíja spoločné stratégie – motivovaný úspechom doterajšieho vývoja sa k zakladajúcim členom pripojili Dánsko, Írsko a Spojené kráľovstvo

1 9 7 9: Prvé priame voľby do Európskeho parlamentu

1 9 8 1: Prvé rozšírenie o krajinu stredomorskej zóny, a to o Grécko

1 9 9 3: Dokončenie jednotného trhu , zakotvený v Jednotnom európskom akte

1 9 9 3: Podpisom Maastrichtskej zmluvy vzniká Európska únia – zmluva nadobudla platnosť 1.novembra 1993

1 9 9 5: EÚ sa rozširuje na 15 členov

2 0 0 0: prijala Európska únia Lisabonskú stratégiu modernizácie európskej ekonomiky, ktorá jej umožňuje konkurovať na svetovom trhu silným aktérom, akými sú Spojené štáty americké

2 0 0 2: Zavedenie eurobankoviek a euromincí

2 0 0 8 : EÚ má 27členov

1, http://europa.eu/abc/12lessons/lesson_2/index_sk.htm

3. 2. Členské štáty EÚ¹

Rok pristúpenia	Názov krajiny
1950	Belgicko, Francúzsko, Holandsko, Luxembursko, Spolková republika Nemecko, Taliansko
1973	Dánsko, Írsko a Spojené kráľovstvo
1981	Grécko
1986	Portugalsko, Španielsko
1995	Fínsko, Rakúsko, Švédsko
2004	Česká republika, Cyprus, Estónsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Poľsko, Slovensko, Slovinsko,
2007	Bulharsko, Rumunsko

Európska Únia má v súčasnosti 27 členov. Medzi kandidátske krajiny patria:

Bývalá juhoslovanská republika Macedónsko, Chorvátsko, Turecko.

Menu euro má 15 členských štátov, a to Belgicko, Cyprus, Fínsko, Francúzsko, Grécko, Holandsko, Írsko, Luxembursko, Malta, Nemecko, Portugalsko, Rakúsko, Slovinsko, Španielsko a Taliansko. Ostatné krajiny si pre zatiaľ ponechali svoje národné meny.

1, http://europa.eu/abc/european_countries/index_sk.htm

3.3. Dane a EÚ¹

Dane a daňová politika patrí medzi výsostne vnútroštátne privilégia každej z krajín a vzhľadom na súčasný počet kandidátskych krajín by bolo zrejme nemožné úplne zjednotiť legislatívu, preto sa daňová harmonizácia týka predovšetkým oblasti nepriamych daní, konkrétne DPH a spotrebných daní. Realizuje sa na základe smerníc, ako napr. 2006/112/EC, 2006/69/EC. Oblasť DPH zaznamenalo zmenu od roku 2006, kedy tzv. Šiestu smernicu nahradila smernica 2006/112/EC. Táto smernica stanovila, že od 1.1.2006 do 31.12.2010 bude základná sadzba minimálne 15% a krajiny si môžu stanoviť jednu alebo dve znížené sadzby, ktoré by nemali byť nižšie ako 5%. I u spotrebných daní sú stanovené minimálne sadzby pre určité druhy spotrebných daní, napr. pre tabakové výrobky, či alkohol.

Harmonizácia priamych daní sa orientuje najmä na spoločnú daňovú sadzbu pre spoločnosti obchodujúce vrámci EÚ. Základom je vytvoriť pre spoločnosti obchodujúce vrámci priestoru európskej únie obrovskú výhodu vo forme konsolidovanej daňovej sadzby pre PO, aby tak mohli konkurovať rivalom z USA a Japonska. Spoločná daňová politika v tejto oblasti sa začala pripravovať od roku 2001 a stále sa v nej pokračuje. Jedným z prvých krokov bolo zavedenie medzinárodných účtovníckych štandardov (IAS). Medzi legislatívne kroky patria napr. : COM(2001) 582, COM(2003) 726, COM/2007/223.

¹, zdroj: <http://europa.eu/>

Danová systém

4. Daňové systémy

4.1. Belgicko

4.1.1. Reálie

Oficiálny názov¹: Belgique, België, Royaume de Belgique, Koninkrijk België

Hlavné mesto¹: Brusel

Politický systém¹: konštitučná monarchia

Minister financií²: Didier Reynders

Mena¹: euro

4.1.2. Systém daní^{3, 4, 5}

Belgicko je situované v srdci Európy. Ohraničuje ho Holandsko, Nemecko, Luxembursko a Francúzsko, hoci ide o rozlohou menší štát, jeho rozloha z neho urobila ekonomické a mestské centrum Európy. Charakteristickým rysom Belgicka je rozdelenie na tri regióny: Flámsko, Valónsko a Brusel. Každý z regiónov má vlastný zákonodárny a výkonný orgán, konkrétne regionálny parlament a vládu.

Je sídlom mnohých medzinárodných organizácií, a to predovšetkým Brusel, ktorý je sídlo napr. pre ústredie NATO.

Belgicko je na prvom mieste vrámci Európy, čo sa týka doby, za ktorú sa dá založiť nová spoločnosť. Z pôvodnej 56-dňovej procedúre došlo k neuveriteľne výraznej redukcii. V súčasnosti ide o 3-dňovú záležitosť, rozdelenú do troch krokov, prvým je založenie účtu v banke, druhým je získanie identifikačného čísla pre podnikanie a posledným je aktivácia identifikačného čísla.

Prierez belgickým daňovým systémom začneme **daňou z príjmu fyzických osôb**. Poplatníkmi sú občania Belgického kráľovstva. Predmetom dane je samozrejme ako i v iných krajinách pracovný príjem, príjem z nehnuteľností, z osobného majetku a ďalšie druhy príjmov.

1 <http://www.visitbelgium.com/factsfigures.htm>

2 www.cia.gov/library/publications/world-leaders-1/world-leaders-b/belgium.html

3 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

4 <http://fiscus.fgov.be/interfaofnl/Vragen/Indexering/tabel2008def.pdf>

5 <http://ccff02.minfin.fgov.be/taxonweb/static/de/brochure/brochure.pdf>

Pri výpočte daňovej povinnosti si poplatník jednak vypočítava samostatné základy dane pre jednotlivé druhy príjmov a uplatní si rôzne daňové zľavy na závislé osoby, za prácu nad čas a podobne. Celková daňová povinnosť sa taktiež zníži o už zaplatenú zálohovú daň a iné odpočítateľné položky.

Štátna daň je ešte doplnená regionálnou a miestnou daňou.

Poplatník si môže na seba uplatniť zľavu na dani vo výške 6.040 EUR, v prípade, že ide o invalidného poplatníka navýši sa zľava na dani o 1.280 EUR.

Špecifikom sú zľavy na dani na deti. Rôzna hodnota zľavy sa mení s ohľadom na počet detí, na každé dieťa, ktoré je piate v poradí a každé ďalšie dieťa platí jednotná zľava na dani, a to vo výške 4.570 EUR. Na každé dieťa mladšie ako 3roky sa pripočíta k základnej zľave na dani príplatok vo výške 480 EUR. U invalidných detí si poplatník odráta dvojnásobnú hodnotu, ktorá zodpovedá príslušnej hodnote uvedenej v tabuľke:

Dieťa narodené v poradí:	Zľava pre dané dieťaťa	Zľava celkom
Prvé	1.280 EUR	1.280 EUR
Druhé	2.030 EUR	1280+2030 = 3.310 EUR
Tretie	4.100 EUR	1280+2030+4100=7.410EUR
Štvrté	4.570 EUR	11.980 EUR

Na svojho predka, či rodinného príslušníka najďalej v druhej línii, ktorého poplatník vyživuje si môže odpočítat 2.570 EUR. Ak nejde o rodinu, ale o závislú osobu na poplatníkov činí táto zľava 1.280 EUR. Ak je poplatníkom slobodná osoba s dieťaťom môže si navyiac uplatniť zľavu vo výške 1.280 EUR. Medzi odpočítateľné položky patria tiež napr. náklady vynaložené na zariadenia znižujúce spotrebu energií alebo ekologické automobily, či poistenie nehnuteľnosti určenej na bývanie proti vlámaniu alebo požiaru.

Daň z pracovného príjmu zahŕňa tieto druhy zárobkov:

Mzdy a platy, tantiémy, zisk z poľnohospodárskych, priemyselných a obchodných aktivít, príjmy zo slobodných povolání a profesionálnych činností a náhradný príjem.

Daňová sadzba je progresívne stupňovitá²

Základ dane (EUR)	Daňová sadzba
0 – 7420	25%
7.420 – 10.570	30%
10.570 – 17.610	40%
17.610 – 32.270	45%
32.270 a viac	50%

V prípade *dane z príjmov z osobného majetku*, hovoríme o troch kategóriách príjmov, a to tie, ktoré podliehajú daňovému priznaniu fakultatívne, obligatórne a nezdaniteľný príjem. Predmetom tejto dane sú napr. dividendy, úroky a podobne. Uplatňuje sa jednotná daňová sadzba vo výške 15% s výnimkou niektorých príjmov z dividend podliehajúcich 25% dani. Zľavy na *dani z príjmu z nehnuteľností* sú špecifické pre jednotlivé regióny, podľa toho do ktorého katastrálneho územia nehnuteľnosť patrí (Flámsko, Valónsko, Brusel). Sú rozdelené do nasledujúcich kategórii:

A, skromné obydlie – ak príjem z nehnuteľnosti nepresahuje 745 EUR

B, rodinní príslušníci – Vo Flámskom regióne je zľava odstupňovaná podľa počtu detí, počnúc dvoma deťmi a končiac desiatimi. Vo Valónskom regióne tvorí zľava 125EUR na vyživovanú osobu. V Bruseli táto zľava číni 10% z dane za vyživované dieťa, ale iba za podmienky, že má poplatník minimálne dve deti.

C, invalidita a nespôsobilosť – táto kategória sa ďalej člení na vojnových invalidov a iné invalidné osoby.

D, neproduktivnosť (nezamestnanosť) – relevantná je len v prípade ak trvá minimálne 90dní a v regióne Flámska maximálne 12mesiacov.

Priemerná daňová sadzba pre daň z nehnuteľností je: pre Flámsko – 35,2%, pre Valónsky región – 32,1% a v Bruseli – 34,9%.

Daň z podielu na zisku spoločností podlieha 15% a 25% daňovej sadzbe, 15% pri rovnej účasti na spoločnosti a podiele na investičnej schéme sporenia, 25% v ostatných prípadoch.

Súčasťou belgického daňového systému je i *daň z príjmu špecifických právnických osôb*, napr. samosprávne celky, poskytovatelia medzimestskej dopravy, ONND, De Lijn, sociálne centrá, ...Predmetom zdanenia nie je ich čistý príjem, ale príjem z nemovitého majetku v ich vlastníctve; príjem

z kapitálového majetku; a ďalšie vymedzené príjmy. V prípade nehnuteľného majetku je stanovená lineárna daňová sadzba vo výške 20% , u kapitálového majetku je sadzba 16,5%.

Ostatné právnické osoby podliehajú **daní z príjmu PO**. Ide o PO, ktoré majú právnu subjektivitu a štatutárne sídlo, či skutočné miesto vedenia v Belgicku. Medzi odpočítateľné položky od reformy z roku 2003 patria investičné rezervy, a to do výšky zodpovedajúcej 50% týchto rezerv, nesmú však presiahnuť 37.500 EUR. Od roku 2008 je možné si odpočítať príjem z duševného vlastníctva až do 80%.

Daňová sadzba je progresívna, zvláštnosťou je, že v určitej hladine sa stupňujúca mení na klesajúcu:

Základ dane [EUR]	Daňová sadzba
0 – 25.000	24,98 %
25.000 – 90.000	31,93 %
90.000 – 322.500	35,54 %
322.500 and more	33,99 %

V Belgicku podlieha *daní i dedičstvo* a prevod pre prípad smrti. Daňové sadzby sa menia podľa regiónov a osôb, ktorých sa týka.

Kategórie osôb sú vo Flámskom regióne:

- medzi priamymi príbuznými a manželmi, ak je dedičom osoba, ktorá so zomretým žila minimálne jeden rok v spoločnej domácnosti pred smrťou
- medzi súrodencami
- ostatné osoby

Vo Valónskom regióne a v Bruseli sa sadzba mení podľa týchto skupín:

- priami príbuzní, manželia, osoby žijúce v spoločnej domácnosti
- súrodenci, tety a strýkovia
- iné osoby

Do oblasti nepriamych daní môžeme zaradiť **daň z pridanej hodnoty**, **spotrebné dane**, rôzne *dane z motorových vozidiel*.

U DPH sa okrem základnej sadzby 21% v Belgicku uplatňujú aj 3 znížené, a to:
0% - napr. noviny, niektoré týždenníky
6% - napr. zeleninové produkty, medicínske potreby, originálne umelecké diela
12% - napr. motoristická výbava poľnohospodárskych strojov

Spotrebné dane sa uplatňujú na tabakové výrobky, víno, pivo, káva, nealkoholické nápoje, kvasné nápoje odlišné od vína, medziproduktov, etylalkoholu a z energií.

4.2. Dánsko

4.2.1. Reálie

Oficiálny názov¹: Denmark

Hlavné mesto¹: Kodaň

Politický systém¹: konštitučná monarchia

Minister financií²: Lars Løkke Rasmussen

Mena¹: euro

4.2.2. Systém daní^{3, 4, 5, 6}

Dánsko je krajinou EÚ, kde má daň z príjmu fyzických osôb prvé miesto medzi príjmami štátneho rozpočtu z daní. Za rok 2007 tvoril príjem z daní sumu približne 829 miliárd DKK, z toho príjem z daní FO sa na tomto príjme podieľa približne 428 miliardami DKK, teda viac ako 50%-tný podiel, na rozdiel od dane z príjmu právnických osôb, ktorá tvorí iba 7,5% podiel na celkovo vybraných daniach.

Významným medzníkom v daňovej sústave Dánska bola reforma s účinnosťou od 1.1.2007, ktorá zmenila trojstupňový systém daní z príjmov :celoštátne, okresné a obecné na dvojstupňový na celoštátne a miestne-okresné.

1, <http://www.denmark.dk/en>

2, <http://uk.fm.dk>

3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

4, <http://www.skm.dk/foreign/statistics/nationalaccountsoftotaltaxesandduties.html>

5, <http://www.skm.dk/foreign/statistics/thetaxstructure.html>

6, Prevodný kurz zo dňa 18.7.2008 na základe <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>

Medzi dane dôchodkového typu v prípade Dánska radíme :

- daň z príjmu FO
- daň z príjmu PO

Daň z príjmu FO sa skladá z niekoľkých zložiek, a to jednak celoštátna a miestna daň, cirkevná daň, ako aj zdanenie dôchodkových schém a kapitálového príjmu.

V prípade celoštátnej dane je objektom akýkoľvek štandardný druh príjmu poplatníka-rezidenta, a to bez ohľadu na to, či je jeho zdrojom Dánsko alebo ide o zahraničný príjem.

Medzi možné odpočítateľné položky patrí: príspevok na politiku zamestnanosti, prevádzkové náklady osôb samostatne zárobkovo činných, príplatok na dôchodkové poistenie a špecifickou odčítateľnou položkou je cestovné, v prípade, že poplatník má bydlisko vzdialené od pracoviska viac ako 12km. I v Dánsku si rodičia-poplatníci môžu uplatniť zľavu na dani na dieťa, tá je však odstupňovaná podľa veku dieťaťa do troch skupín pre deti 0-2roky, 3-6 rokov a 7-17 rokov, jednotlivé zľavy sú v nepriamej úmere voči veku, teda čím sa vek zvyšuje, tým sa znižuje výška daňovej zľavy.

Daňová sadzba je progresívna a keďže ide o progresívnu daňovú sadzbu, platí, že čím vyšší zárobok, tým vyššia daň. Daňová sadzba má v podstate tri stupne:

základná – 5, 48% z príjmu FO, ktorý prevyšuje 41.000 DKK [5.496 EUR⁶] (v prípade, že je poplatníkom osoba mladšia ako 18rokov 30.600 DKK) [4. 102 EUR]

vyššia – 6,0% z príjmu FO, ktorý prevyšuje 279.000 DKK [37.400 EUR]

najvyššia – 15% z príjmu FO, ktorý prevyšuje 335.800 DKK [45.014 EUR],

hraničné hodnoty príjmov vyjadrujú zľavy na poplatníka, to, čo je nad nimi sa zdaňuje príslušnou sadzbou.

Miestna daň z príjmu FO rovnako ako cirkevná daň je rozdielna podľa jednotlivých územných celkov. Priemerná daňová sadzba pre miestnu daň je 24,8%. Cirkevnej dani podliehajú príslušníci štátnej cirkvi Dánska a priemerná daňová sadzba je 0,74%-tná.

Kapitálový príjem z dividend a obligácií vyplácaných zamestnávateľom zamestnancom.

Zisk z dividend podlieha daňovej sadzbe ako pri dani z príjmu FO, ak prevyšuje 20.900 DKK za rok [2.802 EUR⁶]; zisk z cenných papierov, ktorý prevyšuje 4.700 DKK za rok [630 EUR⁶], je zdaňovaný lineárnou sadzbou 45%.

V prípade zdaňovania dôchodkových schém sú zainteresovaní nielen účastníci dôchodkového poistenia, ale i určení príjemcovia pre prípad smrti, ako sú manželia alebo dediči. Rozlišujú sa tri druhy dôchodkových schém, bežné dôchodkové poistenie, splátkový dôchodkový systém a systém s jednorázovou platbou poistného. Poistné je možno si odčítať od dane z príjmu FO, ale v prípade splátkového systému, to platí iba ak splátky nie sú rozdelené na viac ako 10 rokov; v prípade jednorázového poistného je možné si odčítať sumu nepresahujúcu 42.000 DKK [5.630 EUR⁶].

Subjekty **dane z príjmu PO** sa delia na dve základne skupiny, prvou sú fondy a druhou sú právnické osoby. Fondy podliehajú dane z príjmu PO pokiaľ to o nich stanoví zákon a daňová sadzba je lineárna 25%tná. Do druhej skupiny sa radia napr. akciové spoločnosti, družstvá, sporiteľne, elektrárne, nákupcovia a predajcovia. Právnické osoby sú zdaňované lineárnou daňovou sadzbou vo výške 25%, s výnimkou nákupcov a predajcov, ktorý podliehajú zníženej dani 14,3%.

Samozrejme ako v každom štáte aj v Dánsku, nepodliehajú niektoré PO zdaneniu, takými sú napr. štátne inštitúcie, Národná Banka Dánska, prístavy, letiská, školy, knižnice, či múzea.

Daň z kapitálového príjmu vo forme dividend sa vzťahuje ako na spoločnosti, tak aj na FO. Pre právnické osoby sa uplatňuje lineárna daňová sadzba (15%) a pre FO progresívna daňová sadzba v rozmedzí 28 – 45%.

Daň v súvislosti s insolenciou sa takisto týka nielen PO, ale i FO. V prípade FO ide o situáciu, kedy pozostalý preberú zadlženú pozostalosť. Predmetom dane je príjem získaný od momentu prehlásenia likvidácie až do jej ukončenia. Uplatňujú sa dve daňové sadzby 28% pre PO a 45% pre FO.

Prevodná daň pri predaji nehnuteľností sa v prípade FO a PO radí ako jeden z príjmov, s výnimkou prípadu, kedy predáva nehnuteľnosť FO vlastnú nehnuteľnosť, ktorá rozlohou nepresahuje 1.400 m².

Ako v rade iných štátov aj Dánsko má majetkovú *daň dedičskú a darovaciu*.

Od dedičskej dane sú oslobodené pozostalosti nepresahujúce sumu 255.400 DKK [34.236 EUR⁶], v prípade dedenia po manželovi/manželke, dedičstvo odkázané verejným inštitúciám, alebo ak sú dedičmi deti/nevlastné deti zomrelého mladšie ako 24 rokov. Daňová sadzba 15% sa uplatňuje u priamych príbuzných a osôb v blízkom vzťahu k zomrelému, u ostatných osôb je stanovená lineárna daňová sadzba 25%.

Takisto i u darovacej dane sa uplatňuje oslobodenie obmedzené výškou daru a osobou obdarovaného, konkrétne 56.800 DKK [7.614 EUR⁶] medzi manželmi, deťom, rodičom, nevlastným rodičom, starým rodičom, osobami žijúcimi v spoločnej domácnosti s dárcom najmenej dva roky pred darovaním. Nad danú výšku daru sa uplatňuje daňová sadzba 15%, s výnimkou nevlastných rodičov a starých rodičov, kde je 36,25%.

Typom nepriamej dane je rozhodne **daň z pridanej hodnoty**. DPH patrí medzi dane, kde sa EÚ najviac snaží o harmonizáciu. V Dánsku sa uplatňuje len lineárna daňová sadzba - 25% .

Spotrebné dane sa uplatňujú napr. z uhlia a koksu, síry, odpadných vôd, elektriny, zemného plynu, tabaku, kávy, čaju, piva, vína a ovocných vín, liehovín a špeciálnou spotrebných daní je daň zo zmrzliny, pre dovozcov a producentov zmrzliny.

Medzi nepriame dane radí dánsky daňový systém i *dane z kasína hier, hracích automatov ako i zo stávkovania*. Kasína sú zdaňované progresívnou daňovou sadzbou, a to 45% v prípade príjmu do 4.000.000 DKK [536.200 EUR⁶] a 75% nad túto sumu.

V roku 2007 došlo k zrušeniu dane z niektorých druhov letov pre pasažierov.

Súčasťou daňového systému je aj *cestná daň* a *daň z motorových vozidiel* v rôznych formách.

Územné celky sa realizujú nielen u miestnych daní z príjmu, ale určujú i výšku daňovej sadzby v prípade *dane z majetku určeného ku komerčným účelom*, ako sú hotely, obchody a úrady, daňová sadzba nesmie prevýšiť 10%. I *miestna daň z nehnuteľností* podlieha právomoci územných celkov. Oslobodenými sú napr. cintoríny, verejné cesty a ulice, železničné trate. Daňová sadzba sa môže pohybovať v rozmedzí 16 – 34% .

4.3. Holandsko

4.3.1. Reálie

Oficiálny názov¹: Netherlands

Hlavné mesto¹: Amsterdam

Politický systém¹: konštitučná monarchia

Minister financií²: Wouter Jacob Bos

Mena¹: euro

4.3.2. Systém daní^{3, 2}

Holandsko nepatrí medzi veľmi lacné krajiny. Väčšina ľudí minie približne polovicu svojich zárobkov na fixné životné náklady, a to najmä na bývanie. Každý pracujúci človek prispieva do systému sociálneho zabezpečenia, čomu zodpovedá i daň z príspevkov do tohto systému, ktorá je súčasťou dane z príjmu.

Rovnako ako Česká republika ani Holandsko nemá miestnu daň z príjmu FO a cirkevnú daň. Pre Holandsko je špecifický tzv. priehradkový systém (box system) pre daň z príjmu fyzických osôb.

Jednou z priamych daní dôchodkového typu je i **daň z príjmu fyzických osôb**. Subjektom sú ako dánski rezidenti, tak i nerezidenti, majúci zdroj príjmov na území Dánska a tiež profesionálni športovci. Daň je možné platiť zálohovo. Špecifikom tejto dane sú priehradky alebo boxy, do ktorých dánska legislatíva triedi príjmy.

Príjmy sú rozdelené do troch kategórií, ktorým zodpovedajú príslušné daňové sadzby:

1. príjmy zo závislej činnosti, z podnikania, z vlastnej bytovej jednotky
2. príjmy z dividend
3. príjmy zo sporení a investícií

1, www.holland.com

2, www.minfin.nl

3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

1.kategória

- daňová sadzba má dve zložky, a to samotná daň a príspevok na sociálne zabezpečenie: daň (T), príspevok na soc.zabezpečenie (SSC). Príspevok na SSC obsahuje:

dôchodkové poistenie, vdovský a sirotský dôchodok a zdravotné poistenie.

Progresívne daňové sadzby sú zapracované do tabuľky, aby boli prehľadnejšie.

Zvláštnosťou je odlišnosť celkového daňového zaťaženia pre osoby vo veku do 65rokov a nad 65rokov, a to z dôvodu, že osoby staršie 65r. už neprispievajú na položku dôchodkové poistenie zo systému sociálneho zabezpečenia.

Základ dane od (EUR)	Daňová sadzba pre poplatníkov mladších ako 65rokov (%)	Podiel zložiek daňovej sadzby pre poplatn. mladších ako 65rokov
0	33,60	T:2,45% SSC:31,15%
17.579	41,85	T:10,70% SSC:31,15%
31.589	42	T:42% SSC: 0%
53.860	52	T:52% SSC: 0%

Základ dane od (EUR)	Daňová sadzba pre poplatníkov vo veku od 65rokov (%)	Podiel zložiek daňovej sadzby pre poplatn. vo veku od 65rokov
0	15,70	T:2,45% SSC:13,25%
17.579	23,95	T:10,70% SSC:13,25%
31.589	42	T:42% SSC:0%
53.860	52	T:52% SSC:0%

Pre druhú a tretiu kategóriu sú stanovené lineárne daňové sadzby, pre

2. kategóriu vo výške 25% a pre 3.kategóriu vo výške 30%.

V Holandsku majú zamestnanci možnosť časť svojich finančných prostriedkov uschovávať podľa schém sporenia a tak ich oslobodiť od dane. Medzi takéto schémy patrí napr. Spaarloonregeling a Levensloopregeling. Spaarloonregeling alebo voľne preložiteľná schéma sporenia peňazí počas pracovného pomeru k jednému zamestnávateľovi, maximálna čiastka, ktorá je oslobodená od dane v rámci tejto schémy je 613 EUR za rok. Levensloopregeling je schémou

sporenia pre prípad nezamestnanosti alebo skôr pre obdobie neplateného voľna. Každoročne si môžu zamestnanci takto odložiť 12% z platu, celkovo ale čiastka nesmie presiahnuť 210% platu.

Daň z príjmu právnických osôb je formou priamej dane dôchodkového typu. Zákon delí subjekty tejto dane na dve základné skupiny, a to súkromné a verejné právnické osoby. Ako v iných krajinách, i v Dánsku je zdanený príjem spoločnosti znížený o náklady. Straty môžu byť započítané na príjmy v nasledujúcich 9kalendárnych rokoch.

Daňová sadzba je progresívna a má tri hladiny: 20%; 23,5%; 25% .

0 – 25 000 EUR – 20%

25 000 – 60 000 EUR – 23,5%

nad 60 000 EUR – 25%

Súčasťou daňového systému sú aj nepriame dane, ako napr. DPH a spotrebné dane.

U **dane z pridanej hodnoty** sa uplatňuje základná daňová sadzba 19% a dve znížené, konkrétne 6% a 0%. 6 %-tná sa vzťahuje na potraviny a lieky, knihy a časopisy, vstupné do ZOO, cirkusov a divadiel. 0%-tná daňová sadzba sa vyťahuje na export tovarov a služieb do štátov mimo EÚ.

Spotrebné dane sa týkajú napr. piva, vína, liehovín, tabakových výrobkov, minerálnych olejov ale i nealkoholických nápojov.

Ďalšou oblasťou daňového systému je ekológia. Medzi **ekologické dane** Dánska radíme: *daň z pitnej vody*, *daň z podzemnej vody*, *daň z uhlia* ale i *daň z odpadu*. Daň z pitnej vody zaťažuje spoločnosti, ktoré poskytujú pitnú vodu spotrebiteľom, a to za 1m³ 0,147EUR . V prípade podzemnej vody je to 0,1883 EUR za 1m³ .

Subjektom dane z uhlia sú producenti a skladovatelia uhlia a uhľových produktov, sadzbou 12,95 EUR za 1000kg uhlia. Skládky odpadov sú subjektom dane z odpadu, sazba je stanovená za každých 1000kg odpadov vo výške 88,21 EUR.

V oblasti nepriamych daní aj v Dánsku nájdeme *daň z náhodných hier*, ako sú kasíno hry a iné a tiež *daň z motorových vozidiel*.

4.4. Švédsko

4.4.1. Reálie

Oficiálny názov¹: Sverige, Konungariket Sverige

Hlavné mesto²: Štokholm

Politický systém²: konštitučná monarchia

Minister financií³: Anders Borg

Mena¹: švédska koruna

4.4.2. Systém daní^{4, 5, 6}

Švédsko zaznamenalo jednu z najvýznamnejších zmien v oblasti daňového systému veľkou daňovou reformou v rokoch 1990 – 1991. Cieľom bolo systém sprehľadniť a zefektívniť. Základné body reformy boli nasledovné:

- a, zdanenie vedľajších miezd v ich plnej hodnote
 - b, celoštátna daňová sadzba na daň z príjmov FO bola stanovená na 20%
 - a u miestnej dane z príjmu dosahovala v priemere 30%
 - c, daň z kapitálového príjmu sa oddelil od dane z príjmu FO
 - d, DPH pokryla väčšinu služieb, hoci pred tým pod ňu spadali iba niektoré služby
 - e, daňová sadzba dane z príjmu PO bola znížená z 52% na 30%
- Rovnako ako v ostatných krajinách i vo Švédsku sú základné typy dôchodkových daní, daň z príjmu fyzických osôb a právnických osôb.

1, <http://www.greenwichmeantime.com/time-zone/europe/european-union/sweden/>

2, www.sweden.se

3, www.sweden.gov.se

4, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do

5, <http://www.sweden.gov.se/sb/d/9509/a/94915>

6, prevodný kurz na EUR zo dňa 18.7.2008 podľa <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>

Daň z príjmu FO – rezidentov má dve zložky, jednak ide o celoštátnu a jednak o miestnu daň. Objektom dane ako v iných krajinách sú rôzne formy príjmov, ako napr. mzdy a iné zisky. Uplatňuje sa progresívna daňová sadzba kľzavá, a to nasledovne:

Základ dane (SEK)	Základ dane (EUR) ⁶	Daňová sadzba
0 – 328.800	0 – 34. 795	0%
328.800 – 495.000	34.795 – 52.383	20%
495.000 a viac	52.383 a viac	25%

7% z príjmu nižšieho ako 387.700 SEK [41.028EUR⁶] sa odvádza ako príspevok do základného dôchodkového systému. Územné celky určujú hodnotu daňovej sadzby v rozmedzí 28,89% - 34,24%, v súčasnosti je priemerná sadzba 31,66%-tná.

To znamená, že celkovo hraničná daňová sadzba z príjmu FO sa môže vyšplhať na viac ako 50%.

Švédsky právny systém osobitne vymedzuje daň z príjmu fyzických osôb-nerezidentov. Subjektom tejto dane sú fyzické osoby, ktoré síce nie sú švédski rezidenti, ale majú zdaniteľný príjem zo zdrojov vo Švédsku . Pre nerezidentov sa uplatňuje lineárna daňová sadzba vo výške 25%.

Neobmedzenú daňovú spôsobilosť pre **daň z príjmu PO** majú domáce spoločnosti ako napr. s.r.o. alebo iné ekonomické združenia. Obmedzenej daňovej spôsobilosti podliehajú zahraničné spoločnosti a právnické osoby, za predpokladu, že ide o príjem so zdrojom vo Švédsku . Základom dane je príjem spoločnosti od ktorého sú odpočítané náklady a odčítateľné položky. Čistý príjem sa počíta podľa stanovených účtovníckych pravidiel. PO môžu 21% z ročného príjmu vyčleniť ako finančnú rezervu na obdobie 6rokov. Po uplynutí tejto doby musí byť táto rezerva zlikvidovaná a zarátaná do príjmu PO. Príjmy PO podliehajú lineárnej daňovej sadzbe vo výške 28%.

Príspevok na životné poistenie je zdaňované osobitne. Subjektom sú poisťovne, zamestnávateľa a samostatne zárobkovo činné osoby. Kým u zamestnávateľov a samostatne zárobkovo činných podlieha zdaneniu 100% poistného, u poisťovní je to 95% podiel z vyzbieraného poistného. Rozdielne sú aj daňové sadzby pre tieto dve skupiny (poisťovne ako I.sk.; zamestnávateľa a samostatne zárobkovo činné osoby ako II.sk.), a to 45% pre I.sk. a 81,83% pre II.sk. .

Od roku 2007 došlo k zrušeniu tzv. milionárskej dane, resp. *dane z bohatstva*. Jednotlivci jej podliehali ak ich majetok presahoval 1.500.000 SEK[158.737 EUR⁶], manželia pri presiahnutí 3.000.000 SEK[317.474 EUR⁶].

V rámci priamych daní dôchodkového typu bezpochyby môžeme zaradiť i *zdanenie kapitálového príjmu z dividend*, subjektom dane sú nielen rezidenti, ale i nerezidenti, ktorým dividendy vyplácajú švédske spoločnosti alebo fondy. Je stanovená lineárna daňová sadzba 30%.

V roku 2004 došlo k zrušeniu *dedičskej a darovacej dane*.

Naďalej sa ale uplatňuje priama daň majetkového typu ako *daň z nehnuteľností*. Zákon rozlišuje 5 kategórii nehnuteľností :

- a, súkromne obydlia
- b, apartmánové domy
- c, nehnuteľnosti určené ku komerčným účelom
- d, priemyselné nehnuteľnosti
- e, hydroelektrické elektrárne

Novostavby sú oslobodené od daní po dobu 5 rokov a ďalších päť rokov podliehajú polovičnej daňovej sadzbe. Daňové sadzby sú rozdielne pre jednotlivé kategórie:

kat. A – daň je 6.000SEK[635 EUR⁶] alebo maximálne 0,75% z hodnoty nehnuteľnosti

kat. B – daň je 1.200SEK [127 EUR⁶] alebo maximálne 0,4% z hodnoty nehnuteľnosti

kat. C – 1,0% z hodnoty nehnuteľnosti

kat. D – 0,5% z hodnoty nehnuteľnosti

kat. E – 2,2% z hodnoty nehnuteľnosti

Z oblasti nepriamych daní sa samozrejme vo Švédsku vyberá **daň z pridanej hodnoty**. Základná sadzba je 23%-tná, dve znížené sadzby, a to:

6% - napr.: knihy, noviny, časopisy, kino

12% - napr.: potraviny, umelecké diela

Spotrebné dane sa vyberajú napr. z piva, vína, etylakoholu, tabaku, energie, prírodného štrku, či sýry.

Špecifikom Švédska v oblasti nepriamych daní je napr. *daň z tepelného šumu* jadrových elektrární. Výšku dane ovplyvňuje sadzba za každý megaWatt nad povolenú hodnotu tepelného šumu.

Z oblasti ekológie môžeme spomenúť *daň z hnojiva a pesticídov*. Daň z pesticídov postihuje nielen výrobcov , ale i importérov pesticídov. Daň je stanovená vo výške 30SEK za kilogram substancie pesticídov.

Rovnako ako vo väčšine krajín je súčasťou daňového systému *daň z lotérie a daň z motorových vozidiel*.

Zvláštnou vyčlenenou daňou z dane z príjmu je tzv. „*payroll tax*“ . Jej subjektom sú zamestnávateľia, živnostníci a spoločníci akcionárov. Táto daň sa týka príjmu ako je podnikové penzijné pripoistenie, pasívny príjem z podnikania, plat alebo iná odmena za prácu, ktoré nie sú podkladom pre sociálne dávky a sú vymenované v zákone. Daňová sadzba je stanovená lineárne na 24,26%.

4.5. Cyprus

4.5.1. Reálie

Oficiálny názov¹: ΚΥΠΡΟΣ

Hlavné mesto¹: Nikózia

Politický systém¹: republika

Minister financií²: Charilaos Stavrakis

Mena¹: euro

4.5.2. Systém daní^{3, 4, 5}

Dôležitými medzníkmi v oblasti daní sa stala reforma z roku 2002, ktorá výrazne znížila daňové sadzby pre daň z príjmu fyzických i právnických osôb. Pre zahraničné spoločnosti sa stala lukratívnou daňová sadzba rovnaká ako pre domáce spoločnosti vo výške 10%.

1, www.cyprus.gov.cy

2, www.mof.gov.cy

3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

4, <http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?OpenDocument>

5,

[http://www.mof.gov.cy/mof/MOF.nsf/DMLpublications_en/0858B803AD760FE5C22573AD00378F90/\\$file/Stability%20Programme%202007-2011,%20December%202007.pdf](http://www.mof.gov.cy/mof/MOF.nsf/DMLpublications_en/0858B803AD760FE5C22573AD00378F90/$file/Stability%20Programme%202007-2011,%20December%202007.pdf)

Zníženie daňovej sadzby pre PO síce prinieslo na prechodnú dobu asi jedného roku zníženie podielu na HDP, ale do roku 2007 došlo k takmer dvojnásobnému zvýšeniu. Rok 2007 bol pre Cyprus tiež rokom tzv. realitného boomu, ktorý znamenal dvojnásobný nárast podielu daň z predaja nemovitostí na HDP. Od 1.januára 2008 patrí Cyprus ku krajinám EÚ, ktorá používa menu Euro.

Fyzické osoby. Zamestnanci, osoby samostane zárobkovo činné, dôchodcovia, vedúci sú subjektami dane z príjmu FO. Základ dane tvorí hrubý príjem po odčítaní:

- a, príspevku na sociálne zabezpečenie
- b, príspevku do stanoveného fondu na sporenie
- c, príspevok na súkromné životné poistenie
- d, výdaje vynaložené na získanie príjmu

Všetky osoby samostatne zárobkovo činné osoby, ktorých obrat presahuje 68 344,06 EUR, sa musia podrobiť ministerskému auditu účtovníctva .

Daňová sadzba je progresívna, konkrétne:

Základ dane (EUR)	Daňová sadzba
0 – 19 500	0%
19 501 – 28 000	20%
28 001 – 36 300	25%
36 301 a viac	30%

Prevodná daň z predaja nemovitostí alebo opätovného predaja akcií sa vzťahuje ako na FO, tak i na PO. Pre fyzické osoby sa uplatňujú rôzne oslobodenia, ak ide o predaj vlastnej nemovitosti určenej na bývanie do výšky 85 430,07 EUR;

ak ide o predaj poľnohospodárskej pôdy farmárom do výšky 25 629,02 EUR; v iných prípadoch do výšky 17 086,01 EUR. Daňová sadzba je stanovená v ostatných prípadoch vo výške 20%.

Špecifikom Cypru je **daň** odvádzaná do špeciálneho fondu **na obranu** Cypru. Subjektom dane sú rezidenti Cypru, t.j. ak ide o FO, tie, ktoré sa zdržujú na Cypre dlhšie ako 183dní v roku a v prípade PO, ak majú skutočné miesto vedenia v Cypre. Objektom dane sú rôzne druhy príjmov, ktorým zodpovedajú rozdielne daňové sadzby.

Verejné právnické osoby podliehajú 3%-tnej sadzbe, príjem z dividend – 15%, príjem z podielu – 10%, z renty – 3%.

Cyprus sa v daňovom názvosloví označuje tiež ako daňový ráj vďaka **dani z príjmu PO**.

Medzi subjekty dane z príjmu PO môžeme príkladmo uviesť spoločnosti s ručením obmedzeným, podniky, zahraničné spoločnosti podnikajúce na území Cypru. Základ dane tvorí rozdiel medzi príjmami a výdavkami. Medzi odpočítateľné položky si PO môžu uviesť napr.:

- ~ oprava strojov, priestorov prevádzky
- ~ obvyklé výdavky zamestnávateľa na platby do rôznych fondov
- ~ nedobytné pohľadávky
- ~ náklady na vedecký výskum a autorské diela
- ~ dotácie určené na charitatívne účely

Daňová sadzba prešla vývojom od pomerne vysokej 25%-tnej, v súčasnej dobe je lineárna a činí 10% ako pre domáce spoločnosti, tak i pre zahraničné.

Medzi priame dane radíme tiež **dedičskú daň**, ktorá zafažuje pozostalosť po smrti fyzickej osoby a **daň z nehnuteľností** s progresívnou daňovou sadzbou:

Základ dane [EUR]	Daňová sadzba
0 – 170 860,14	0%
170 860,15 – 427 150,36	2,5%
427 150,37 – 854 300,72	3,5%
854 300,73 a viac	4%

Kapitolu nepriamych daní začneme **daňou z pridanej hodnoty**. Základná daňová sadzba je stanovená vo výške 15%, uplatňujú sa dve znížené sadzby, a to:

5% na jedlo, lieky, knihy, pohrebnícke služby a služby kaderníckych salónov a 8% pre reštaurácie.

Spotrebné dane tak ako v iných krajinách sa vzťahujú na tabakové produkty, alkoholické nápoje, energie, motorové vozidlá, nealkoholické nápoje a špecifikom sú napr. spotrebné dane z kaviáru, údeného lososa a predmety z krištáľu.

Zmeny od októbra 2007 zaznamenali i nepriame dane z lotérii. Kým dovtedy bol subjektom dane zákazník, teda ten, kto stávkoval, teraz je subjektom bookmaker. Pôvodná daňová sadzba bola 25% z každej stávky bola vymeriavaná týždenne, v súčasnosti je 10% zo zisku bookmakera a platí sa mesačne.

4.6. Česká republika

4.6.1. Reálie

Oficiálny názov¹: Česká republika

Hlavné mesto¹: Praha

Politický systém¹: republika

Minister financií²: Miroslav Kalousek

Mena¹: česká koruna

4.6.2. Systém daní^{2,3}

Ministerstvo financií vo svojej makroekonomickej predikcii predpokladá priaznivý makroekonomický vývoj a neustále približovanie českej ekonomiky k úrovni vyspelých európskych krajín, napriek tomu, že predpokladá spomalenie rastu svetovej ekonomiky oproti roku 2007 v dôsledku problémov vo finančnom sektore a vysokých cien surovín.

V oblasti daní zaznamenala Česká republika výrazné zmeny od 1. januára 2008. Daňová reforma by mala prispieť k zvýšeniu konkurencie schopnosti podnikateľského sektoru ako dôsledok presunu daňového bremena z priamych daní na nepriame. To sa odzrkadlilo v znížení daňovej sadzby pre PO.

V oblasti FO progresívne kľzavú daňovú sadzbu vystriedala lineárna a zaviedol sa nový pojem superhrubá mzda. Významnou zmenou je i zrušenie spoločného zdanenia príjmov manželov. Preto bol rok 2007 posledným, kedy bolo možné využiť výhody spoločného zdanenia manželov.

1, www.hrad.cz

2, www.mfcr.cz

3, Marková, H. - ÚZ-tko Daňové zákony. Praha: GRADA Publishing, 2008

1. časť zákona o dani z príjmu sa týka fyzických osôb. Poplatníkmi **dane z príjmu FO** sú jednak rezidenti a jednak nerezidenti. Podmienkou rezidentsva je bydlisko na území ČR alebo zdržiavanie sa v ČR (ak sa zdržuje v ČR aspoň 183 dní v kalendárnom roku, a nepretržite alebo v niekoľkých obdobiach). Rezidenti zdaňujú príjmy nielen zo zdroja v ČR, ale i svoje celosvetové príjmy. Na rozdiel od nich nerezidenti, teda osoby, ktoré nesplňajú podmienky rezidenstva a osoby, ktoré sa zdržujú na území ČR iba za účelom štúdia alebo liečenia, zdaňujú v Českej republike iba príjmy zo zdrojov na jej území.

Predmetom dane z príjmu FO sú:

- a, príjmy zo závislej činnosti a funkčné pôžitky
- b, príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti
- c, príjmy z kapitálového majetku
- d, príjmy z prenájmu
- e, ostatné príjmy

Príjmy plynúce poplatníkovi v zdaňovacom období, ktoré presahujú výdaje vynaložené na zaistenie a udržanie týchto príjmov tvoria základ dane pokiaľ zákon nestanoví inak. V súvislosti so základom dane zaviedla daňová reforma nový pojem superhrubej mzdy.

Superhrubá mzda znamená, že za základ dane sa v prípade príjmov zo závislej činnosti a funkčných pôžitkov považuje: príjem navýšený o čiastku zodpovedajúcu poistnému na sociálne zabezpečenie a príspevku na štátnu politiku zamestnanosti a poistnému na všeobecné zdravotné poistenie, ktoré je z týchto príjmov povinný zaplatiť zamestnávateľ sám za seba a u zamestnanca, na ktorého sa vzťahuje povinné zahraničné poistenie rovnakého druhu, zvýšené o čiastku zodpovedajúcu príspevkom zamestnávateľa na toto zahraničné poistenie.

Súčasná daňová sadzba je lineárna vo výške 15% zo základu dane zníženého o nezdaniiteľnú časť a odčitateľné položky.

V dôsledku daňovej reformy došlo k výrazným zmenám i u zliav na dani.

Aktuálne platné napr.: na poplatníka – 24 840 Kč [1.077EUR¹]

na manželku/manžela poplatníka 24 840 Kč , v prípade, že príjem manžela/manželky neprevyšuje za zdaňovacie obdobie 38 040Kč [1.649 EUR¹]

na poplatníka, ktorý je čiastočne invalidný – 2520 Kč [109 EUR¹]

na poplatníka, ktorý je plne invalidný – 5 040 Kč [219 EUR¹]

na poplatníka, ktorý je držiteľom priekazu ZTP/P – 16 140 Kč [700

EUR¹]

na poplatníka – študenta je zľava na dani 4020 Kč [174 EUR¹]

zľava na nezaopatrené dieťa – 10 680 Kč [463 EUR¹]

Pre porovnanie som zapracovala do tabuľky výšku zliav v roku 2007 a od roku 2008.

	Rok 2007 [CZK]	Rok 2007 [EUR ¹]	Rok 2008 [CZK]	Rok 2008 [EUR ¹]
poplatník	7.200	312	24.840	1.077
manželka/manžel poplatníka	4.200	182	24.840	1.077
nezaopatrené dieťa	6.000	260	10.680	463

Právnické osoby. Poplatníkmi dane z príjmu PO sú osoby, ktoré nie sú fyzickými osobami a organizačné zložky štátu podľa zvláštneho predpisu. Zákon rozlišuje rovnako ako v prípade FO poplatníkov s neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou. V prvom prípade hovoríme o rezidentoch, t.j. PO, ktoré majú na území ČR svoje sídlo alebo miesto svojho vedenia. V druhom prípade ide o nerezydentov, t.j. PO ktoré nemajú na území ČR svoje sídlo. U daňových rezidentov sú predmetom daňového zaťaženia celosvetové príjmy , u nerezydentov sú predmetom iba príjmy zo zdrojov na území ČR. Od tejto dane je oslobodená ústredná banka Českej republiky. Základ dane tvoria príjmy (s výnimkou tých, ktoré nie sú predmetom dane a tých, ktoré sú oslobodené od dane), ktoré prevyšujú výdaje, a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti.

¹, kurz na prepočet eura je zo dňa 18.7.2008 na základe:

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>

Za výdaje vynaložené na dosiahnutie príjmov sa podľa zákona považujú i odpisy hmotného majetku. Položky, ktoré si poplatník môže odpočítať sú rozdelené do 6 odpisových skupín, pre každú odpisovú skupinu platí rozdielna dĺžka odpisovania.

Odpisová skupina 1 – 3roky, 2 – 5rokov, 3 – 10rokov, 4 – 20rokov, 5 – 30rokov, 6 – 50rokov. Poplatník si môže vybrať medzi rovnomerným alebo zrýchleným odpisovaním, voľbu nemožno meniť po celú dobu odpisovania. Daňová reforma s účinnosťou od 1.1.2008 zaviedla lineárnu daňovú sadzbu vo výške 21%, s výnimkou investičného, podielového a penzijného fondu, ktoré podliehajú 5%-tnému zdaneniu .

Vrámcami českej daňovej sústavy sa uplatňujú tiež priame dane majetkového typu, ako dedičská daň, darovacia daň a daň z nehnuteľností.

Daň z nehnuteľností rozlišuje daň z pozemku a zo stavby. Poplatníkom dane z pozemku je vlastník pozemku, poplatníkom dane zo stavby je vlastník stavby, bytu alebo samostatného nebytového priestoru. Oslobodené od dane sú napr. pozemky a stavby vo vlastníctve štátu, používané diplomatickými zástupcami poverenými v ČR, spravované Pozemkovým fondom, pozemky na ktorých sú cintoríny, stavby vo vlastníctve cirkvi slúžiace k výkonu náboženských obradov. Základ dane u pozemkov je rozdielny podľa druhu pozemku a je ním buď súčin celkovej výmery pozemku v m² a cenou pôdy alebo iba skutočná výmera. Základná sadzba dane sa násobí koeficientom určeným podľa polohy pozemku. Základom dane zo stavby je výmera pôdorysu nadzemnej časti stavby v m²; základom dane z bytu a nebytového priestoru je výmera plochy nehnuteľnosti v m² vynásobená koeficientom 1,20. Konečnú sadzbu dane ovplyvňuje nielen rozloha nehnuteľnosti, ale i jej poloha, či funkcia.

Dedičská daň a darovacia daň. Predmetom dedičskej dane je nadobudnutie majetku dedením a poplatníkom je dedič, ktorý nadobudol dedičstvo. Predmetom darovacej dane je bezúplatné nadobudnutie majetku na základe právneho úkonu alebo v súvislosti s právnym úkonom a poplatníkom je obdarovaný. Zákon rozlišuje tri skupiny osôb, ktoré majú vplyv na výpočet dane:

1.skupina: príbuzní v rade priamej a manželia

2.skupina: príbuzní v rade pobočnej, a to súrodenci, synovci, netere, strýkovia a tety

manželia detí (zaťovia, nevesty), deti manžela, rodičia manžela, manželia rodičov a osoby, ktoré s nadobúdateľom, darcom alebo zomrelým žili najmenej po dobu jedného roka pred prevodom alebo smrťou zomretého v spoločnej domácnosti a ktoré sa z tohoto dôvodu starali o spoločnú domácnosť alebo boli odkázané výživou na nadobúdateľa, dárca alebo zomretého

3.skupina: ostatné FO a PO

Predmetom *dane z prevodu nehnuteľností* je úplatný prevod alebo prechod vlastníctva k nehnuteľnostiam a zákon stanoví pre všetky tri skupiny (viď dedičská a darovacia daň) lineárnu 3%-tnú daňovú sadzbu.

Rovnako ako i v ostatných krajinách EÚ tvoria súčasť sústavy nepriamych daní, daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane. Pre **daň z pridanej hodnoty** sa uplatňuje základná sadzba vo výške 19% a znížená sadzba 9% aplikovaná napr. na potraviny, knihy, detské plienky, koncerty či divadlo.

Spotrebnými daňami sú:

- a, daň z minerálnych olejov
- b, daň z liehu
- c, daň z piva
- d, daň z vína a medziproduktov
- e, daň z tabakových výrobkov

Správu daní vykonávajú colné úrady a colné riaditeľstvá príslušné podľa sídla alebo miesta pobytu plátcu dane.

Daňová reforma priniesla do Českej republiky *ekologické dane*, konkrétne daň zo zemného plynu, z pevných palív, z elektriny.

Predmetom *cestnej dane* sú motorové vozidlá a ich prípojné vozidlá registrované a prevádzkované v ČR, ak sú určené k podnikaniu alebo k inej samostatnej zárobkovej činnosti alebo sú používané v priamej súvislosti s podnikaním.

Bez ohľadu na ich využitie sú predmetom dane vozidlá s najväčšou povolenou hmotnosťou aspoň 12ton. Medzi oslobodené vozidlá patria tie, ktoré sú na

elektrický pohon a samozrejme využívané ako zdravotnícke vozidlá, vozidlá požiarnej ochrany a tie o ktorých to stanoví zákon.

4.6.3. Komparácia vybraných krajín s ČR – rozdiely, špecifiká

Medzi základné rozdiely medzi ČR a vybranými krajinami v oblasti daní patria nasledovné:

Za prvé, *miestne dane z príjmov FO*, uplatňované v Belgicku, Dánsku a vo Švédsku sa v Holandsku, Cypre a ČR neuplatňujú. Špecifikom je aj cirkevná daň v Dánsku.

Ďalším veľmi významným rozdielom je *druh daňovej sadzby* u dani z príjmu FO, všetky krajiny majú progresívnu daňovú sadzbu, ČR ale v dôsledku daňovej reformy od 1.1.2008 aplikuje lineárnu daňovú sadzbu.

Špecifikom Dánska a Belgicka sú *zľavy na deti* odstupňované podľa veku dieťaťa, teda nie jednotná zľava na deti, ktorá sa aplikuje na všetky, takáto forma zľavy na dieťa sa v ČR neuplatňuje.

Deti hrajú významnú úlohu v Belgicku i v prípade dane z nehnuteľností vo Flámskom regióne.

Daň z príjmu PO v Belgicku síce nepatrí medzi najnižšie, ale procedúra ich založenia trvá iba tri dni, čím si táto krajina drží prvé miesto z európskych krajín v „rýchlosti“. U tejto dane je tiež zaujímavý fakt, že daňová sadzba má spočiatku stúpajúcu tendenciu, ale od predposlednej má klesajúcu tendenciu, to nie je v žiadnej z vyššie uvedených krajín.

Ďalšou rozdielnou črtou je Holandská *rozdielna daňová sadzba pre poplatníkov* vo veku do 65rokov a nad 65rokov, určitú podobnosť možno vidieť v Dánsku, kde je rozlišná hranica daňového základu pre osoby mladšie 18r. pri najnižšej daňovej sadzbe.

V oblasti majetkových priamych daní sa vyskytuje *dedičská a darovacia daň* v Dánsku, Cypre a ČR, vo Švédsku bol tento druh dane zrušený.

Charakteristickou črtou Holandskej dani z príjmu FO sú *schémy sporenia*, schéma sporenia počas pracovného pomeru k jednému zamestnávateľovi a schéma sporenia pre prípad nezamestnanosti.

V súvislosti s Cyprom hovoríme v daňovom práve o pojme daňový ráj, či oáza. *Daňovú oázu*¹ možno charakterizovať ako štát alebo oblasť, ktorá daňovým subjektom poskytuje výhodnejšie daňové podmienky ako v ich materskej krajine alebo inej krajine.

Do kategórie daňových oáz sa zaraďuje napr.: Monako, Cyprus, Bahamy a pod. Preto je samozrejme základným a najdôležitejším rozdielom daňová sadzba, v oboch krajinách síce hovoríme o lineárnej daňovej sadzbe avšak v rozdielnej výške.

Kým na *Cypre* sa uplatňuje **10%-tná** daňová sadzba, tak v *ČR* je to sadzba **21%-tná**.

Daňová sadzba na *Cypre* prešla istým vývojom a spočiatku nebola jednotná pre všetky spoločnosti, od roku 2007 bola zavedená jednotná bez ohľadu na to, či je daňovým subjektom domáca spoločnosť alebo zahraničná. Takisto príjem z dividend pre zahraničné spoločnosti nepodlieha dani. Jedným z motivačných aspektov pre zahraničné firmy je bezpochyby okrem nízkeho daňového zaťaženia rýchla procedúra pri vzniku spoločnosti, ktorá v priemere trvá približne jeden týždeň.

Pre *Cyprus* je charakteritická tiež *daň na obranu Cypru*, ktorá sa neuplatňuje v žiadnom štáte uvedenom v mojej diplomovej práci.

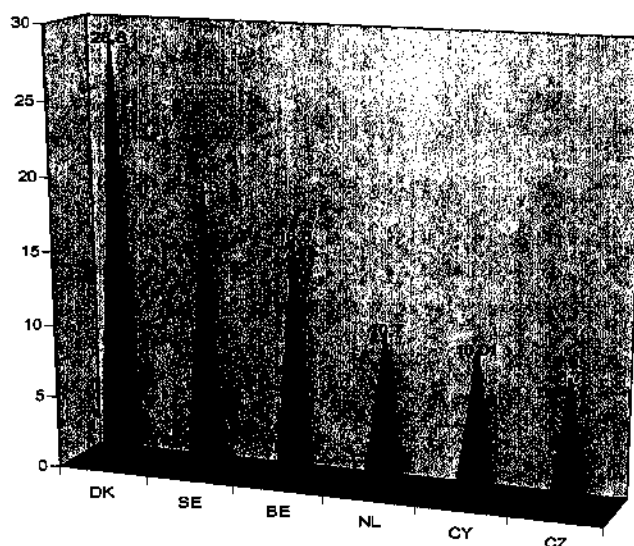
Oblasť *DPH* sa vyznačuje rôznymi odlišnosťami, každá z krajín má rozdielne sadzby, spoločným znakom s výnimkou *Dánska* pre tieto krajiny je uplatnenie základnej daňovej sadzby a zníženej daňovej sadzby.

Rozhodne zaujímavou je *spotrebná daň* pre dovozcov a producentov zmrzliny v *Dánsku*, či *spotrebná daň* z kaviáru a údeného lososa na *Cypre*.

Súčasťou švédskeho daňového systému je *daň z tepelného šumu* jadrových elektrární.

1, Králík, J. , Jakubovič, D. Slovník finančného práva. Bratislava: VEDA, 2004

Z hľadiska ekonomických nástrojov : graf je vyjadrením závislosti *podielu zisku z dane z príjmov na hrubom domácom produkte*. Závislosť je vyjadrená percentuálne. Krajiny: DK – Dánsko, SE – Švédsko, BE – Belgicko, NL – Holandsko, CY - Cyprus



Z grafu vyplýva, že prvenstvo si drží Dánsko s výrazným predstihom oproti ostatným krajinám, najmä voči Českej republike. Samozrejme to súvisí i s vysokým daňovým zaťažením v Dánsku. Zaujímavým je minimálny rozdiel medzi Holandskom a Cyplom, avšak v prípade Holandska sa príjem z dane FO podieľa na celkovom príjme výraznejšou mierou ako daň z príjmu PO narozdiel od Cypru, kde je to práve naopak.

D O Z D Z

5. Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia

5.1. Stret daňových záujmov

Stret nárokov na zdanenie rôznych štátov sa v terminológii finančného práva označuje ako **dvojité zdanenie**.

Hlavnou príčinou takejto daňovej kolízie je skutočnosť, že spravidla každý štát podrobuje zdaneniu¹:

a, všetky príjmy fyzických osôb, ktoré majú na jeho zemi bydlisko alebo sa na jeho území po určitú dobu zdržujú, vrátane právnických osôb, ktoré majú na území daného štátu sídlo alebo spĺňa iné kritérium daňového domicilu, bez ohľadu na to, či zdroj týchto príjmov je v tuzemsku alebo v cudzine (tzv. osobná daňová príslušnosť) a súčasne

b, všetky príjmy, ktorých zdroj je na území tohto štátu, bez ohľadu na to, či príjemca má na území tohto štátu svoj daňový domicil alebo sa po určitú dobu zdržuje na tomto území alebo nie (tzv. vecná daňová príslušnosť)

Postupom času sa vyvinulo niekoľko možných spôsobov riešenia stretu daňových záujmov, ako napr². *unilaterálne prostriedky*, t.j. ustanovenia vnútroštátnej legislatívy

bilaterálne a multilaterálne dohody

Jedným z najviac používaných riešení sú bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, spravidla vytvorené podľa vzorovej zmluvy OECD.

DoZDZ sa vyznačujú dvoma charakteristickými vlastnosťami, jednak sú medzinárodnými dohodami medzi vládami rôznych štátov na základe ktorých sú zmluvné štáty ochotné obmedziť ich finančnú autonómiu a na strane druhej sa DoZDZ stávajú súčasťou daňového práva každého zo zmluvných štátov, a to či už bezprostredne alebo v procese inkorporácie³.

1, Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4.aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

2, Ing. Voričková, L. prednáška. Praha: 3.12.2007

3, Baker, P. – Double taxation conventions. Sweet and Maxwell. London: 2001

Existujú rôzne druhy dohôd, ja spomeniem len niektoré klasifikácie³:

- ✦ **bilaterálne a multilaterálne**
- ✦ **týkajúce sa priamych daní , nepriamych daní, nehnuteľností, dedičské, darovacie**
- ✦ **všeobecné a špecifické**

Spravidla bývajú DoZDZ bilaterálne, zriedkakedy sa uzatvárajú naopak multilaterálne. Takouto výnimkou je napr. tzv. Škandinávská DoZDZ medzi Dánskom, Fínskom, Islandom, Nórskom a Švédskom uzavretá roku 1983 a nahradená novými v nasledujúcich rokoch naposledy roku 1996, kedy sa signatárom stali aj Faerské ostrovy⁴.

Česká republika je viazaná DoZDZ s 73 štátmi⁵. Platnosť ešte nenadobudla DoZDZ s Etiópskou federatívnou republikou a Arménskou republikou.

5. 2. Vzorová zmluva OECD⁶

Pri príležitosti 50ročného výročia vzorovej zmluvy OECD zorganizovala OECD medzinárodnú konferenciu. V roku 1958 fiškálna komisia Organizácie pre Európsku Ekonomickú spoluprácu (ktorá sa neskôr transformovala na OECD) publikovala jednu časť dokumentu, ktorý sa následne stal podkladom pre vzorovú zmluvu OECD, preto je rok 2008 rokom päťdesiatročného výročia.

4, <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>

5, Zoznam DoZDZ je uvedený ako príloha A

6, <http://www.oecd.org>

Štruktúra vzorovej zmluvy

Názov a preambula

I. Kapitola – pôsobnosť zmluvy

Čl. 1 – osobný rozsah

Čl. 2 – vecný rozsah

II. Kapitola – základné definície

Čl. 3 – všeobecné definície

Čl. 4 – definícia rezidenta

Čl. 5 – stála prevádzka

III. Kapitola – Zdanenie príjmu

Čl. 6 – príjem z nehnuteľného majetku

Čl. 7 – zisky z podnikov

Čl. 8 – námorná, vnútroštátna vodná a letecká doprava

Čl. 9 – združené podniky

Čl. 10 – dividendy

Čl. 11 – úroky

Čl. 12 – licenčné poplatky

Čl. 13 – zisk z prevodu majetku

Čl. 14 – zrušené

Čl. 15 – mzdy, platy

Čl. 16 – tantiémy

Čl. 17 – umelci a športovci

Čl. 18 – dôchodky

Čl. 19 – štátne služby

Čl. 20 – študenti

Čl. 21 – iné príjmy

IV. Kapitola – Zdanenie kapitálu

Čl. 22 – kapitál

V. Kapitola – Metódy zamedzenia dvojitému zdaneniu

Čl. 23A – metóda vyňatia

Čl. 23B – metóda zápočtu

VI. Kapitola – Zvláštne ustanovenia

Čl. 24 – zákaz diskriminácie

Čl. 25 – vzájomné dohody

Čl. 26 – výmena informácií

Čl. 27 – výpomoc pri výbere daní

Čl. 28 – zachovanie privilégii pre diplomatov a konzulov

Čl. 29 – rozšírenie územnej platnosti dohody

VII. Kapitola – Záverečné ustanovenia

Čl. 30 – nadobudnutie platnosti Čl. 31 – vypovedanie dohody

5. 3. Dohody medzi ČR a vybranými štátmi EÚ

V tejto kapitole venujem pozornosť vzorovej zmluve OECD a DoZDZ medzi ČR a Belgickom, Cyprom, Dánskom, Holandskom a Švédskom, a to predovšetkým na ich osobný a vecný rozsah, definíciu pojmu rezident (daňový domicil) a metódy zamedzenia dvojitého zdanenia.

5.3.1. Osobný a vecný rozsah zmlúv

Česká republika a Belgicko

DoZDZ publikovaná pod číslom 95/ 2000 Sb.m.s.

Česká republika a Cyprus

DoZDZ publikovaná pod číslom 30/ 1981 Sb.m.s.

Česká republika a Dánsko

DoZDZ publikovaná pod číslom 53/ 1983 Sb.

Česká republika a Holandsko

DoZDZ publikovaná pod číslom 138/ 1974 Sb.

Česká republika a Švédsko

- DoZDZ publikovaná pod číslom 9/ 1981 Sb.

definujú osobný a vecný rozsah nasledovne:

táto zmluva sa vzťahuje na osoby, ktoré majú bydlisko či sídlo v jednom alebo oboch zmluvných štátoch a na dane z príjmu a z majetku ukladané menom každého zo zmluvných štátov, jeho nižších správnych úradov alebo miestnych úradov, nech už je spôsob vyberania akýkoľvek

5.3.2 Vzorová zmluva OECD – zdanenie príjmu

Všeobecné pravidlo uplatňované pri medzinárodnom zdanení príjmov je, že neobmedzenú daňovú povinnosť majú rezidenti a obmedzenú nerezidenti, tjs. rezidenti zdaňujú nielen príjmy zo zdroja štátu, ktorého sú rezidentom ale i celosvetové príjmy.

DoZDZ aplikujú odlišné pravidlá pre niektoré druhy príjmov. Jednotlivé druhy príjmov si rozoberieme podľa vzorovej zmluvy OECD, keďže je základným zdrojom pre DoZDZ. Samozrejme obsahuje tiež ustanovenia, ktoré si zmluvné štáty môžu modifikovať.

Zdanenie príjmu je upravené v článku 6 – 21, s výnimkou čl.14, ktorý bol zrušený.

V čl.6 je upravený príjem z **nehnutelného majetku**, vrátane poľnohospodárskeho a lesníckeho majetku. Definíciu nehnuteľného majetku ponecháva na národnej legislatíve zmluvného štátu, kde sa nachádza ale rozhodne by tam malo patriť aj príslušenstvo nehnuteľnosti. Vzorová zmluva obsahuje tiež negatívnu definíciu

a za nehnuteľný majetok nepovažuje lode a lietadlá. Podľa tohto článku sa bude riadiť zisk z priameho užívania nehnuteľného majetku i jeho prenájmu.

Šiesty článok umožňuje zdanenie príjmu z nehnuteľného majetku nielen v štáte rezidencie majiteľa, ale i v štáte, kde daná nehnuteľnosť leží.

Zisky z podnikov upravené v čl.7 podliehajú zdaneniu v štáte rezidencie.

Zmluva stanovuje osobitné pravidlo pre stálu prevádzku, ak spoločnosť dosahuje príjmy prostredníctvom stálej prevádzky umiestnenej v druhom zmluvnom štáte budú podliehať tieto zisky zdaneniu v tomto druhom štáte.

Je možné si uplatniť pri výpočte dane náklady, ktoré súvisia so stálou prevádzkou, bez ohľadu na to, či vznikli v štáte, kde je umiestnená alebo v inom. Tento článok sa nevzťahuje na príjmy upravené v iných článkoch.

Ustanovenia o **medzinárodnej doprave** sa nachádzajú v článku 8. Zisk z prevádzky prostriedkov lodnej alebo leteckej medzinárodnej spoločnosti by mal podliehať zdaneniu len v štáte, kde má spoločnosť, ktorá ich vykonáva miesto skutočného obchodného vedenia. Výnimku tvorí prípad, kedy má loď miesto skutočného obchodného vedenia na palube lodi. Vtedy bude loď podliehať zdaneniu v štáte,

kde má domovský prístav, alebo ak ho nemá, tak v štáte, ktorého je prevádzkovateľ lodnej dopravy rezidentom.

Článok 9 upravuje **združené podniky**.

Definuje dva prípady, kedy ide o združené podniky:

a, spoločnosť jedného zmluvného štátu sa priamo alebo nepriamo podieľa na vedení, kontrole alebo kapitále spoločnosti druhého zmluvného štátu alebo

b, tie isté osoby sa podieľajú na vedení, kontrole a kapitále spoločnosti jedného zmluvného štátu a spoločnosti druhého zmluvného štátu. Cieľom je možnosť

zdanenia ziskov, ktoré by vznikli, keby medzi združenými osobami alebo podniky boli nezávislé.

Desiaty článok upravuje podmienky pre zdaneniu zisku z **dividend**. Vzorová zmluva stanoví, ak pôjde o dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu osobe, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu, môže dividendy daň i rezidentský štát príjemcu. Zároveň stanoví obmedzenie pre výšku zdanenia v štáte zdroja dividendy (tj. v štáte, ktorého je plátcu dividendy rezidentom), a to na:

a, 5% za predpokladu, že je príjemcom spoločnosť, ktorá má minimálne 25%tný podiel na majetku spoločnosti, ktorá dividendy vypláca

b, 15% vo všetkých ostatných prípadoch

Ak je možné tieto dividendy priradiť stálej prevádzke, je možné podradiť ich zdanenie pod článok 7.

Úroky podľa článku 11 môžu podliehať zdaneniu ako v štáte zdroja, tak i v druhom štáte, ktorého je dlžník rezidentom. Za úroky sa považuje príjem z akýchkoľvek pohľadávok i tých, ktoré nie su zaistené. Za úroky sa podľa tohto článku nepovažujú tie, ktoré plynú z omeškania (neskorej platby). Článok stanoví pre zdanenie u štátu zdroja, ktorý je odlišný od štátu rezidencie dlžníka obmedzenie, tj. výška dane nepresiahne 10% z hodnoty úrokov.

Zisk z úrokov, ktoré sa dajú priradiť stálej prevádzke je možné daň podľa článku 7.

Vzorová zmluva v článku 12 upravuje pravidlá pre zdanenie príjmu z **licenčných poplatkov**. Ak je osoba rezidentom jedného zmluvného štátu, ale príjem z licenčných poplatkov má zdroj v inom zmluvnom štáte bude podliehať zdaneniu iba v štáte rezidencie príjemcu. Ako v predchádzajúcich ustanoveniach i v tomto prípade platí výnimka pre stálu prevádzku.

Článok 13. Výnos z **prevodu vlastníctva** nehnuteľného majetku (ktorý definuje čl. 6) , ktorého vlastníkom je rezidentom zmluvného štátu A, ale nemovitosť sa nachádza v štáte B môže podliehať dani i v štáte B. Okrem nehnuteľného majetku je možné zdaňovať i prevod movitého majetku, ale iba za predpokladu, že patrí stálej prevádzke.

Odlišný režim platí pre prevod lodí a lietadiel určených k medzinárodnej doprave.

Na daň z takéhoto príjmu má len štát, kde má spoločnosť, ktorá ich vlastní miesto skutočného obchodného vedenia.

Príjmy zo **zamestnania** ako mzdy, platy a iné odmeny podliehajú ustanoveniam *čl. 15*. Pokiaľ ide o príjmy zo zamestnania, ktoré zamestnanec dostáva v štáte, ktorého je rezidentom samozrejme podliehajú zdaneniu iba v tomto štáte.

Ak však ide o výkon zamestnania v inom zmluvnom štáte, môžu podliehať zdaneniu i v tomto štáte. Všeobecným pravidlom býva, že príjem zo zamestnania podlieha zdaneniu v oboch štátoch, s výnimkou prípadu, kedy i v situácii, že rezident jedného zmluvného štátu vykonáva prácu v inom zmluvnom štáte podlieha dani v štáte rezidentúry. Výnimka

sa uplatní za kumulatívneho splnenia nasledujúcich podmienok:

- a, adresát príjmu nepracuje v druhom štáte dlhšie ako 183 dní za 12 mesiacov a
- b, zamestnávateľ je rezidentom iného štátu ako štát výkonu práce a
- c, odmeny pre zamestnanca sa nedajú pričítať stálej prevádzke.

Odišne sú upravené tantiémy, príjmy športovcov a umelcov a dôchodky.

Tantiémy upravuje *čl. 16*. Je to druh príjmu, ktorý získavajú členovia štatutárneho alebo obdobného orgánu spoločnosti. Daň z tantiém môže vyberať nielen štát, kde je adresát príjmu rezidentom, ale i štát, kde je spoločnosť, ktorá tantiémy vypláca rezidentom (samozrejme z predpokladu, že sú to odlišné štáty).

Článok 17 sa venuje príjmom **športovcov a umelcov**. Rovnako i tu ponecháva zmluvným štátom možnosť voľby. Príjmy z ich výkonov môžu podliehať dani i v štáte výkonu práce, nielen v štáte rezidencie športovcov alebo umelcov.

Dôchodky a penzie sú zdanené iba v štáte, ktorého je ich príjemca rezidentom podľa *článku 18*.

Špeciálnu úpravu obsahuje zmluva i v prípade **štátnych služieb** (*čl. 19*).

Odmeny odlišné ako dôchodky vyplácané jedným zo zmluvných štátov fyzickej osobe za služby preukázané tomuto štátu podliehajú zdaneniu iba v tomto štáte. Takéto odmeny však podliehajú zdaneniu v zmluvnom štáte, v ktorom je fyzická osoba rezidentom, ak služby sú preukázané v tomto štáte a fyzická osoba je štátnym príslušníkom tohto štátu alebo

sa nestala rezidentom toho štátu iba z dôvodu poskytovania týchto služieb.

Vymedzené príjmy **študentov**, ktorý sa zdržiavajú v zmluvnom štáte za účelom štúdia a pred príchodom boli alebo sú rezidentom druhého zmluvného štátu

majú zvláštny režim podľa článku 20. Ide o zahraničné príjmy (tj. príjmy zo zdroja mimo štát štúdia) určené na úhradu životných nákladov a nákladov na štúdium. Podľa zmluvy nepodliehajú zdaneniu v štáte štúdia.

Článok 21 upravuje iné druhy príjmov, ktoré neboli spomenuté v predchádzajúcich ustanoveniach. Na ich zdanenie má nárok štát, kde je adresát príjmu rezidentom bez ohľadu na zdroj daného príjmu.

5.3.3. Rezidentúra

V úvode sa budem venovať definícii a vymedzeniu rezidenstva podľa vzorovej zmluvy OECD. Ďalším krokom budú definície podľa jednotlivých zmlúv, je samozrejmosťou, že tieto definície sú takmer identické, preto uvediem iba jednu ako vzor konkrétnej.

Základné pravidlo pre určenie rezidenstva definuje vzorová zmluva takto:

Rezidentom zmluvného štátu je osoba, ktorá podlieha na základe národných predpisov, zdanenia v danom štáte z dôvodu bydliska, trvalého pobytu, miesta vedenia alebo iného podobného kritéria. Toto pravidlo sa nevzťahuje na osoby, ktoré podliehajú zdaneniu v zmluvnom štáte iba z dôvodu zdrojov príjmu v danom štáte.

Ak je osoba podľa základného pravidla rezidentom v oboch zmluvných štátoch, určuje sa podľa nasledovného:

u FO

- 1, rozhodným kritériom sa stane **stály byt**, ak ho nemá ani v jednom štáte alebo v oboch, postupujeme k bodu 2
- 2, daná osoba bude rezidentom toho štátu, kde má **stredisko životných záujmov** (ekonomické a osobné), ak ho nemá ani v jednom štáte alebo v oboch štátoch, použijeme bod 3
- 3, ďalším kritériom je **obvyklý pobyt**, ak opäť nastane situácia, že ho nemá ani v jednom zo štátov alebo v oboch, použije sa bod 4
- 4, ak zlyhali všetky predchádzajúce možnosti uplatní sa jako rozhodujúce hľadisko **štátna príslušnosť**
- 5, ak nie je možné určiť rezidenstvo ani podľa jedného z kritérií, bude rozhodná **dohoda štátov**

u PO

Ak je právnická osoba rezidentom podľa základnej definície v oboch zmluvných štátoch je rozhodným kritériom miesto skutočného vedenia danej právnickej osoby.

Rezident – DoZDZ s Holandskom

- výraz osoba majúca bydlisko, či sídlo v jednom zmluvnom štáte označuje pre účely tejto zmluvy každú osobu, ktorá je podľa práva tohoto štátu podrobená v tomto štáte zdaneniu z dôvodu jej bydliska, stáleho pobytu, miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného podobného kritéria.

- FO, ktorá je členom diplomatickej misie alebo konzulárneho úradu jedného z oboch štátov v druhom alebo v treťom štáte a ktorá je štátnym občanom vysielajúceho štátu, bude pre účely tejto zmluvy považovaná za osobu, majúcu bydlisko vo vysielajúcom štáte, ak je tam podrobená rovnakým záväzkom, pokiaľ ide o dane z príjmu a z majetku, ako osoby, ktoré v tomto štáte majú bydlisko (tento odsek má z vymedzených zmlúv iba zmluva s Holandskom)

Ak má FO podľa tejto definície bydlisko v oboch zmluvných štátoch, rozhodne sa prípad podľa týchto pravidiel:

1, predpokladá sa, že táto osoba má bydlisko v tom zmluvnom štáte, v ktorom má stály byt. Ak má stály byt v oboch štátoch, predpokladá sa, že má bydlisko v tom zmluvnom štáte, ku ktorému má užšie osobné a hospodárske vzťahy (stredisko životných záujmov)

2, ak nie je možné určiť, v ktorom štáte má táto osoba stredisko životných záujmov alebo ak nemá stály byt v žiadnom štáte, predpokladá sa, že má bydlisko v tom zmluvnom štáte, v ktorom sa obvykle zdržuje

3, ak sa táto osoba obvykle zdržuje v oboch štátoch alebo v žiadnom z nich, predpokladá sa, že má bydlisko v tom zmluvnom štáte, ktorého je štátnym občanom

4, ak je táto osoba štátnym príslušníkom oboch štátov alebo žiadneho z nich, upraví príslušné úrady zmluvných štátov túto otázku vzájomnou dohodou

Ak ide o osobu inú ako fyzickú, ktorá má sídlo v oboch zmluvných štátoch, predpokladá sa, že má sídlo v tom zmluvnom štáte, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného vedenia.

5.3.3. Metódy zamedzenia dvojitého zdanenia

¹Rozlišujeme dva základné druhy metód zamedzenia dvojitého zdanenia:

↳ *metóda vyňatia*

↳ *metóda započítania*

¹Metóda vyňatia(MV) – príjem zdanený v zahraničí sa nezahrne do daňového základu v štáte príjemcu

⊗ *úplné vyňatie* – nezahrne sa vôbec do daňového základu

⊗ *vyňatie s výhradou progresie* – sa do základu dane síce nezahrne príjem podliehajúci zdaneniu v zahraničí, avšak pre výpočet dane sa použije sadzba, ktorá zodpovedá základu dane zvýšenému o tento vyňatý príjem

Metóda započítania(MZ) – v štáte príjemcu sa zahrnú do daňového základu všetky príjmy z tuzemských i zahraničných zdrojov a z takto stanoveného základu sa vymeria daň, od ktorej sa odčíta daň zaplatená v zahraničí

⊗ *plné započítanie* – ak sa od celkovej dane odčítava celá daň zaplatená v zahraničí

bez ohľadu na jej výšku

⊗ *prosté započítanie* – v prípade odpočtu dane zaplatenej v zahraničí len do výšky, ktorá zodpovedá tuzemskej dani pripadajúcej na tú časť príjmu, ktorá podlieha zdaneniu v zahraničí

Praktický príklad na dané metódy (údaje sú len ilustračné):

MV

Osoba X – zahraničný príjem 200 000

- tuzemský príjem 400 000

celkový príjem je 600 000 ... daňová sadzba je 29%

tuzemský príjem 400 000 ... daňová sadzba 25%

⊗ **úplné vyňatie** ... daní sa iba tuzemský príjem, daňovou sadzbou pre danú výšku príjmu

tjs. 400 000 ... sadzba dane je 25% ... *výsledná daňová povinnosť* : 100 000

⊗ **prosté vyňatie** ... daní sa síce tuzemský príjem, ale daňovou sadzbou, ktorá zodpovedá základu dane ako súčtu zahraničného a tuzemského príjmu

tjs. 400 000 ... sadzba dane je 29% ... *výsledná daňová povinnosť* : 116 000

MZ

Osoba X – zahraničný príjem 2 000 000

- tuzemský príjem 3 000 000

Základ dane	Daň	Daňová sadzba
5 000 000	1 250 000	25 %
3 000 000	750 000	25 %
2 000 000	500 000	25 %

Zahraničná daň ... 2 000 000 ... 700 000 ... 35 %

⊗ **plný zápočet** ... od vypočítanej dane sa odráta daň zaplatená v zahraničí

tjs. $1\,250\,000 - 700\,000 = 550\,000$ je *konečná daňová povinnosť*

⊗ **prostý zápočet** ... od vypočítanej dane sa odráta daň, ktorá zodpovedá zahraničnému príjmu, ale zdanenému sadzbou ako keby šlo o tuzemský príjem

tjs. $1\,250\,000 - 500\,000 = 750\,000$ je *konečná daňová povinnosť*

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia – zákon o dani z príjmov, ČR

Zákon o dani z príjmov stanoví v par.38f, že pri vylúčení dvojitého zdanenia príjmov zo zahraničia, ktoré plynú poplatníkom – rezidentom sa postupuje podľa príslušných ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je Česká republika viazaná.

Za príjmy zo zahraničia sa považujú príjmy (výnosy) plynúce zo zdrojov v zahraničí, ktoré podliehajú zdaneniu v zahraničí v súlad s uzavretou medzinárodnou zmluvou, znížené o súvisejúce výdaje (náklady). Daň zaplatená v zahraničí sa preukazuje potvrdením zahraničného správcu dane.

Pri použití metódy úplného zápočtu možno daňovú povinnosť znížiť o daň z príjmu zaplatenú v zahraničí. Pri použití metódy prostého zápočtu možno daňovú povinnosť znížiť o daň z príjmu zaplatenú zahraničí, maximálne však

o čiastku dane z príjmu vypočítanú podľa českého zákona o dani z príjmov , ktorá pripadá na príjmy zo zdrojov v zahraničí. Táto čiastka sa stanoví ako súčin daňovej povinnosti , ktorá sa vzťahuje k príjmom plynúcim zo zdrojov na území ČR i zo zdrojov v zahraničí a podielu príjmov zo zdrojov v zahraničí na základ dane pred uplatnením položiek odčítateľných od základu dane a nezdaniteľných častí základu dane.

Ak ide o poplatníka, ktorému plynú príjmy z niekoľko rôznych štátov, s ktorými ČR uzavrela zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, vylúčenie dvojitého zdanenia metódou prostého zápočtu sa zrealizuje samostatne za každý štát. Pri použití metódy úplného vyňatia a metódy vyňatia s výhradou progresie sa zo základu dane vyníma úhrn všetkých príjmov zo zdrojov v zahraničí , ktoré sa vynímajú zo zdanenia. Pokiaľ majú byť pri vylúčení dvojitého zdanenia použité metóda úplného vyňatia alebo metóda vyňatia s výhradou progresie aj metóda prostého zápočtu, učiní sa najskôr vyňatie z príjmov zo zdrojov zo zahraničia a následne prostý zápočet.

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia - Belgicko

V ČR bude dvojité zdanenie vylúčené metódou prostého započítania. Ak bude v súlade s akýmkoľvek ustanovením Zmluvy, príjem poberaný alebo majetok vlastnený rezidentom ČR je tu oslobodený od zdanenia, môže ČR pri výpočte čiastky dane zo zostávajúcich príjmov alebo majetku tohoto rezidenta v úvahu oslobodený príjem alebo majetok.

V Belgicku bude dvojité zdanenie vylúčené metódou vyňatia s výhradou progresie s výnimkou zdanenia dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov, kedy sa použije metóda započítania.

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia - Cyprus

V ČR bude dvojité zdanenie vylúčené metódou vyňatia s výhradou progresie, s výnimkou príjmov podľa čl.10, 11, 12, 16 a 17 tejto zmluvy, kde sa uplatní metóda prostého započítania. V prípade Cypru sa bude uplatňovať metóda započítania.

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia - Dánsko

V Dánsku bude dvojité zdanenie vylúčené metódou prostého zápočtu s výnimkou prípadov, ak pôjde o príjmy alebo majetok, ktoré podliehajú zdaneniu len v ČR, kde sa použije metóda vyňatia. Ak bolo na základe predpisov ČR poskytnuté vyňatie zo zdanenia alebo zníženie dane zo ziskov plynúcich dánskemu podniku zo stálej prevádzkárne umiestnenej v ČR, bude dovolené znížiť dánsku daň tak ako keby žiadne vyňatie nebolo poskytnuté. Ak sú dividendy platené spoločnosťou, ktorá je rezidentom v ČR osobe, ktorá je rezidentom v Dánsku a ktorá vlastní priamo alebo nepriamo aspoň 25% kapitálu prvej zmienenej spoločnosti, potom takéto dividendy budú vyňaté zo zdanenia v Dánsku za predpokladu, že spoločnosť platiaca dividendy sa zaoberá výrobou alebo predajom tovarov alebo poskytovaním služieb (iných než finančných) a že nie viac než 25% príjmov spoločnosti pochádza z úrokov a zo zúčdenia kapitálových podielov a obligácií.

V ČR sa dvojité zdanenie vylúči metódou vyňatia s progresiou, s výnimkou príjmov zdanených podľa čl. 10, 12, 16 a 17 tejto zmluvy sa uplatní metóda prostého započítania.

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia - Holandsko

V prípade Holandska sa dvojité zdanenie vylúči metódou započítania, v prípade,

že pôjde o zdanenie podľa čl.10(2), čl.12(2), čl.14(5) a čl.18 sa čiastka o ktorú sa daň zníži bude rovnáť menšej čiastke z týchto čiastok:

- a, čiastka rovnajúca sa českej dani alebo
- b, čiastke holandskej dane

V prípade ČR sa dvojité zdanenie v čl.10, 12, 14, 17 a 18 vylúči metódou plného zápočtu, v iných prípadoch budú príjmy podľa tejto zmluvy oslobodené od českých daní, ak môžu byť zdanené v Holandsku. Zmluva však obsahuje tiež ustanovenie, ktoré dáva právo ČR v prípade príjmu zdaniteľného v ČR sadzbou, ktorá zodpovedá celkovému príjmu podliehajúcemu zdaneniu bez ohľadu na metódy dvojitého zdanenia.

Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia - Švédsko

V ČR sa dvojité zdanenie vylúči metódou vyňatia s výhradou progresie, s výnimkou zdanenia podľa čl. 10, 12, 16 a 17 tejto zmluvy, kde sa využije metóda prostého započítania.

V Švédsku sa dvojité zdanenie vylúči metódou prostého započítania s výnimkou zdanenia podľa čl. 10(7). Ak ide o osobu majúcu bydlisko či sídlo vo Švédsku berie príjmy alebo vlastní majetok, ktoré podliehajú zdaneniu podľa tejto zmluvy iba v ČR, môže Švédsko zahrnúť takéto príjmy alebo majetok do základu dane.

7. Záver

Pri spracovávaní zdrojov informácií, ktoré tvorili podklad pre moju diplomovú prácu som neustále pracovala s internetom, keďže som sa snažila spracovať danú tému maximálne aktuálne.

Okrem ČR všetky spomínané krajiny uplatňujú progresívnu daňovú sadzbu v prípade dane z príjmov FO. Podľa môjho názoru je progresívna daňová sadzba spravodlivejšia, resp. lepšie kopíruje rozvrstvenie finančných možností občanov. Samozrejme sa dá oponovať názorom, že akési znevýhodnenie pre osoby, ktoré majú zárobky vyššie je nespravodlivé, diskriminujúce a možno skôr vedie k daňovým únikom, ale ja si myslím, že je veľmi vhodné rozlišovať jednotlivé hladiny príjmov rozdielnou daňovou sadzbou a nemusia to byť nevyhnutne veľké rozdiely.

Je ťažké stanoviť aká sadzba je optimálna, no rozhodne vysoké celkové daňové zaťaženie ako je u Belgicka, Holandska či Švédska až do 50% z príjmov by v ČR vyvolalo búrlivý odpor.

Zaujímavým a prínosným vidím rozlišovať výšku daňovej zľavy na dieťa podľa jeho veku, ktorá lepšie zodpovedá vzrastajúcim nárokom na jeho výživu. Preto by som sa priklonila k Belgickému modelu systému zliav na deti na rozdiel od Dánskeho, ktorý síce poskytuje rozdielne zľavy, ale majú opačný charakter, takže čím staršie dieťa je, tým sú zľavy nižšie.

Súčasťou daňového systému by určite mali byť daň z nehnuteľností a daň z príjmu právnických osôb. V prípade nehnuteľností by sa určite mali zohľadniť stavby, ktoré sú ekologicky priaznivejšie, či novostavby.

Výška daňovej sadzby pre daň z príjmu PO je rozhodujúcim faktorom pre zahraničné spoločnosti pri výbere miesta k podnikaniu. Čím nižšia je, tým je atraktívnejšia, ale určite prudké zmeny v daňovej sadzbe na určitú dobu spôsobia pokles príjmov do štátnej pokladnice, ale to je podľa mňa len dočasné a v dlhodobom horizonte sa stane táto daň základným zdrojom príjmov. Je samozrejmé, že nízke daňové zaťaženie vytvára daňovo konkurenčné prostredie pre ostatné krajiny. Ale nie je to tiež predpokladom pre nelegálne daňové úniky? Podľa môjho názoru je len veľmi tenká hranica medzi legálnym nízkym daňovým zaťažením a snahou nelegálne sa vyhnúť akejkoľvek daňovej povinnosti. V súvislosti s medzinárodným zdanením príjmov PO, je možný

výskyt situácie, kedy síce pôjde o spoločnosť so sídlom na Cypre, založenú podľa cyperských právnych noriem z dôvodu nízkej daňovej sadzby, avšak jej tovareň bude napr. na území ČR. Vzhľadom na usanovenia o stálej prevádzke podľa DoZDZ budeme posudzovať danú tovareň ako stálu prevádzku Cyperskej spoločnosti samozrejme za predpokladu, že naplní hlavné body definície.

DoZDZ definuje stálu prevádzku ako trvalé miesto k výkonu činnosti, prostredníctvom ktorého je úplne alebo zčasti vykonávaná činnosť spoločnosti. Pre zdanenie príjmov podnikov platí zvláštne pravidlo, ak ide o príjmy dosahované prostredníctvom stálej prevádzky umiestnenej v druhom štáte. To znamená, že v tomto prípade budú príjmy stálej prevádzky cyperskej spoločnosti v ČR podliehať zdaneniu v ČR, nie na Cypre.

Daňová sadzba ale nebude rozhodne jediným kritériom pre zahraničné spoločnosti. Ďalším bude určite i administratívne pozadie samotného vzniku spoločnosti. V tejto oblasti hrajú hlavnú úlohu Belgicko a Cyprus, a to neuveriteľne krátkou a promptnou procedúrou vzniku spoločnosti na ich území.

Daň dedičská a darovacia už pomaly stráca svoj význam a časom sa takmer plne vytratí.

Myslím si, že dôležitou súčasťou nepriamych daní by mali byť ekologické dane. Súčasný stav životného prostredia sa neustále zhoršuje a ekologické dane dokážu prinútiť zvažovať aj iné možnosti, menej žaťažujúce prírodu. Ak sú ale príliš nízke mizajú sa účinku v prípade veľkých spoločností, pre ktoré nízke dane nie sú rozhodujúcim faktorom pre zmenu.

Je určite nepochybné, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenie výrazne pozitívne ovplyvňujú migráciu ľudí a stierajú geografické hranice. Ich hlavným cieľom je znížiť alebo úplne zamedziť dvojité zdanenie príjmu konkrétnej osoby v štáte rezidencie a v štáte zdroja príjmu. Som ale presvedčená, že povedomie o medzinárodnom zdanení príjmov je medzi ľuďmi veľmi chabé. Len málo jedincov, s výnimkou odbornej verejnosti v oblasti daní, má vedomosti o existencii DoZDZ a o svojich daňových povinnostiach. V tejto súvislosti má preto rozhodne významné miesto medzinárodná spolupráca pri správe daní.

Dane a legislatíva ich upravujúca patrí k výsostným právam každého štátu, ale možno koordinovaný elektronický systém vrámci EÚ umožňujúci rýchle

vyhľadávanie podľa identifikačných údajov určitej osoby by rozhodne prispel k zamedzeniu daňových únikov.

Väčšina zdrojov informácii bola v anglickom jazyku, preto som sa snažila priblížiť preklad českému daňovému názvosloviu. Dúfam, že moja diplomová práca poskytne čitateľovi dostupné informácie v zrozumiteľnej forme.

8. Použitá literatúra

- 1, Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4.aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006
- 2, Králik, J. , Jakubovič, D. Slovník finančního práva. Bratislava: VEDA, 2004
- 3, Ing. Vorlíčková, L. prednáška. Praha: 3.12.2007
- 4, Baker, P. – Double taxation conventions. Sweet and Maxwell. London: 2001

Zákony

- 1, Marková, H. - ÚZ-ťko Daňové zákony. Praha: GRADA Publishing, 2008
- 2, Zákon č. 586/ 1992 Sb. v platnom znení

Internet

- 1, http://europa.eu/abc/12lessons/lesson_2/index_sk.htm
- 2, http://europa.eu/abc/european_countries/index_sk.htm
- 3, <http://www.visitbelgium.com/factsfigures.htm>
- 4, www.cia.gov/library/publications/world-leaders-1/world-leaders-b/belgium.html
- 5, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do
- 6, <http://fiscus.fgov.be/interfaioifnl/Vragen/Indexering/tabel2008def.pdf>
- 7, <http://ccff02.minfin.fgov.be/taxonweb/static/de/brochure/brochure.pdf>
- 8, <http://www.denmark.dk/en>
- 9, <http://uk.fm.dk>
- 10, <http://www.skm.dk/foreign/statistics/nationalaccountsoftotaltaxesandduties.html>
- 11, <http://www.skm.dk/foreign/statistics/thetaxstructure.html>
- 12, <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>
- 13, www.holland.com
- 14, www.minfin.nl
- 15, <http://www.greenwichmeantime.com/time-zone/europe/european-union/sweden/>
- 16, www.sweden.se
- 17, www.sweden.gov.se
- 18, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do
- 19, <http://www.sweden.gov.se/sb/d/9509/a/94915>
- 20, www.cyprus.gov.cy
- 21, www.mof.gov.cy

22,

[http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?
OpenDocument](http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?OpenDocument)

23,

[http://www.mof.gov.cy/mof/MOF.nsf/DMLpublications_en/0858B803AD760FE5C22573AD00378F90/\\$file/Stability%20Programme%202007-2011,%20December%202007.pdf](http://www.mof.gov.cy/mof/MOF.nsf/DMLpublications_en/0858B803AD760FE5C22573AD00378F90/$file/Stability%20Programme%202007-2011,%20December%202007.pdf)

24, www.hrad.cz

25, www.mfcr.cz

26, <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>

27, <http://www.oecd.org>

28, <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>

29, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>

30, <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>

31, <http://europa.eu/>

9. Zoznam použitých skratiek

Skratka	Názov
1, EÚ	Európska Únia
2, DoZDZ	Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia
3, DPH	Daň z pridanej hodnoty
4, FO	Fyzická osoba
5, PO	Právnická osoba
6, ČR	Česká republika
7, OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
8, T	Tax = daň
9, SSC	Social security contribution = príspevok na sociálne zabezpečenie
10, EUR	euro
11, SEK	Švédska koruna
12, DKK	Dánska koruna

10. Přílohy :

A. ZOZNAM DoZDZ

Přehled platných smluv České republiky
o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle
stavu k 1.1.2008

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88, č. 11/97, č. 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č. 249/93 Sb.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, 1/2005	
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č.3/2001	
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99	
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-	

			5/99, č. 1/1/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.04.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84, č. 5/94	*smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000	
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.	č. 3/82	
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.

Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005	
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4- 5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: <http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/>

B. Vzorová zmluva OECD v anglickom jazyku

ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL

[as they read on 15 July 2005]

SUMMARY OF THE CONVENTION

TITLE AND PREAMBLE

CHAPTER I

Scope of the Convention

Art. 1 Persons Covered

Art. 2 Taxes covered

CHAPTER II

Definitions

Art. 3 General definitions

Art. 4 Resident

Art. 5 Permanent establishment

CHAPTER III

Taxation of income

Art. 6 Income from immovable property

Art. 7 Business profits

Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport

Art. 9 Associated enterprises

Art. 10 Dividends

Art. 11 Interest

Art. 12 Royalties

Art. 13 Capital gains

Art. 14 [Deleted]

Art. 15 Income from employment

Art. 16 Directors' fees

Art. 17 Artistes and sportsmen

Art. 18 Pensions

Art. 19 Government Service

Art. 20 Students

Art. 21 Other income

CHAPTER IV

Taxation of capital

Art. 22 Capital

CHAPTER V

Methods for elimination of double taxation

Art. 23 A Exemption method

Art. 23 B Credit method

CHAPTER VI

Special provisions

Art. 24 Non-discrimination

Art. 25 Mutual agreement procedure

Art. 26 Exchange of information

Art. 27 Assistance in the collection of taxes

Art. 28 Members of diplomatic missions and consular posts

Art. 29 Territorial extension

CHAPTER VII

Final provisions

Art. 30 Entry into force

Art. 31 Termination

TITLE OF THE CONVENTION

**Convention between (State A) and (State B)
with respect to taxes on income and on capital
PREAMBLE TO THE CONVENTION²**

- 1. States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.
- 2. The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

**CHAPTER I
SCOPE OF THE CONVENTION**

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

- 1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
- 2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
- 3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):
- 4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

**CHAPTER II
DEFINITIONS**

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

- 1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
 - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
 - b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
 - d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its

place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

f) the term "competent authority" means:

(i) (in State A):

(ii) (in State B):

g) the term "national", in relation to a Contracting State, means:

(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and

(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;

h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he

has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with

which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home

available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual

abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the

State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall

settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both

Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

CHAPTER III TAXATION OF INCOME

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.
5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.
7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the

ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends

is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership)

which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting

State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.
6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.
3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.
3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[Article 14 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

12

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
 - a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
 - b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
 - c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16

DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

(i) is a national of that State; or

(ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

**CHAPTER IV
TAXATION OF CAPITAL**

Article 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

CHAPTER V

METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A

EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

Article 23 B

CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
 - a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
 - b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.
2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

CHAPTER VI SPECIAL PROVISIONS

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.
3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.
5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.
6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national.
The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws

concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph

1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other

Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of

that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or

trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

Article 27

ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and

description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to 3. In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State. a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or

b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);

c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

Article 28

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 29

TERRITORIAL EXTENSION⁴

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

4. The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under

Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

CHAPTER VII

FINAL PROVISIONS

Article 30

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at as soon as possible.

2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

a) (in State A):

b) (in State B):

Article 31

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may

terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year In such event, the Convention shall cease to have effect:

a) (in State A):

b) (in State B):

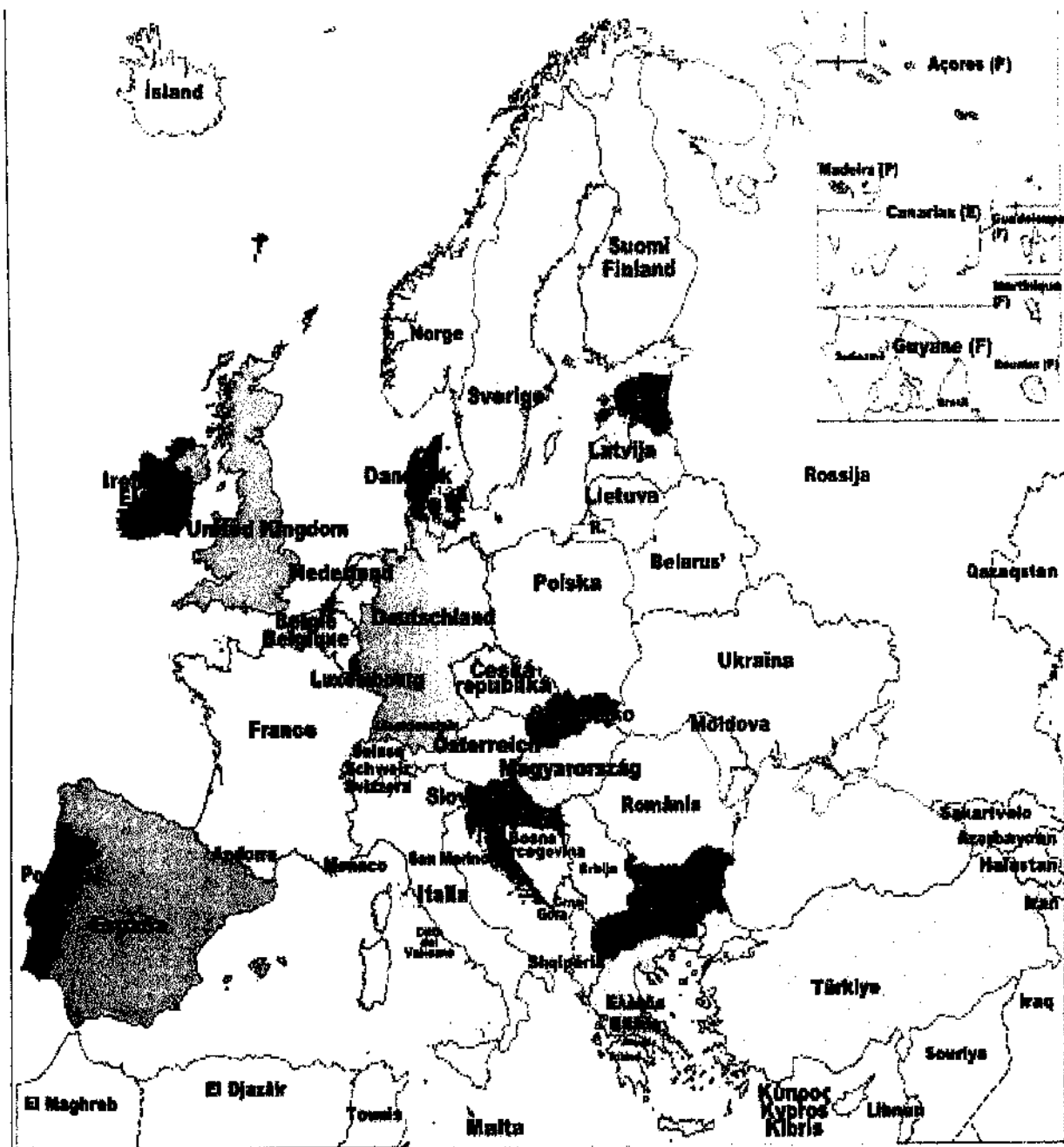
TERMINAL CLAUSES⁵

5. The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

Zdroj: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>

Pozn. 17.7.2008 boli schválené zmeny vo vzorovej zmluve, príslušný dokument je na stránke <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>

C. MAPA EÚ



Zdroj: <http://europa.eu/>