

Pokyn FR SR
k interpretácii medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia
a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku

Obsah:

1. Úvod
2. MDZ, ich význam a vzťah k vnútroštátnym predpisom
3. Modelová daňová zmluva o príjmoch a o majetku OECD
4. Aplikácia Komentára

1. Úvod

Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup správcu dane pri interpretácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku (ďalej len „MDZ“).

2. MDZ, ich význam a vzťah k vnútroštátnym predpisom

Jedným zo zámerov uzatvárania MDZ je upraviť právo zmluvných štátov vybrať daň z určitého príjmu, ktorý má zdroj v jednom štáte a plynie rezidentovi druhého štátu. MDZ stanoví, ktorý zmluvný štát má právo na zdanenie tohto príjmu (štát zdroja príjmu alebo štát rezidencie daňovníka) tým, že určí spôsob zamedzenia dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia, alebo určí, či príjem môže byť zdanený v oboch štátoch a za akých podmienok¹⁾. MDZ tiež vytvárajú podmienky pre spoluprácu v daňovej oblasti s cieľom obmedziť daňové úniky v medzinárodnom meradle a určujú zásady rovnakého zaobchádzania pre daňovníkov jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte (zamedzujú diskriminácii).

Základný právny vzťah medzi vnútroštátnym predpisom a medzinárodnou zmluvou je uvedený v ustanovení § 1 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a v § 162 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

Podľa ustanovenia § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiám, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne, má prednosť pred týmto zákonom (zákonná prioritná doložka), t. j. ustanovenia tohto zákona sa nepoužijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je SR viazaná, ustanovuje inak. Do tejto kategórie medzinárodných zmlúv patria aj medzinárodné daňové zmluvy.

MDZ nesmie ukladať ťaživejšie zdanenie, ako ukladá vnútroštátny predpis, tento môže iba modifikovať a zásadne nestanovuje daňovníkom žiadne povinnosti, ktoré nie sú obsiahnuté vo vnútroštátnych predpisoch zmluvných štátov. Len v prípade, ak určitý príjem je zdaniteľný aj v súlade s vnútroštátnym predpisom, aj v súlade s MDZ, je možné tento príjem zdaniť.

1) Napr. článok 10 MDZ dáva všeobecné právo na zdanenie dividend štátu rezidencie skutočného vlastníka dividend, ale tiež dáva právo na zdanenie dividend štátu zdroja (štátu, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom) podľa vymedzených podmienok vo výške maximálnej sumy dane, ktorú môže štát zdroja vybrať.

MDZ vytvárajú priestor pre riešenie sporných prípadov dohodou. SR dosiahnutú dohodu s druhým zmluvným štátom v súlade s MDZ vykoná bez ohľadu na zaniknutie práva vyrubiť daň podľa daňového poriadku.

Prehľad platných MDZ, ktorými je viazaná SR, je uvedený na Internete Finančnej správy SR v časti *Legislatíva - Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia*.

3. Modelová daňová zmluva o príjmoch a o majetku OECD

MDZ majú historicky zaužívanú štruktúru, ktorá vychádza z medzinárodne dohodnutých modelov, konkrétne z Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a o majetku OECD (ďalej len „Modelová daňová zmluva OECD“) a z Modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi rozvinutými a rozvojovými štátmi OSN (ďalej len „Modelová daňová zmluva OSN“).

Výbor pre fiškálne záležitosti OECD (OECD Committee on Fiscal Affairs) vydal v roku 1963 návrh Modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorého zámerom bolo vymedziť základy pre uzatváranie MDZ medzi členskými štátmi OECD. Revidované znenie Modelovej daňovej zmluvy OECD bolo publikované v roku 1977 a 1992. Modelová daňová zmluva OECD a Komentár k Modelovej daňovej zmluve OECD (ďalej len „Komentár“) z roku 1992 boli aktualizované v rokoch 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 a 2010.

Návrh Modelovej daňovej zmluvy OSN bol vydaný v roku 1979. Posledné revidované znenie Modelovej daňovej zmluvy OSN bolo publikované v roku 2001.

SR pri uzatváraní MDZ vychádza predovšetkým zo znenia Modelovej daňovej zmluvy OECD. S ohľadom na uvedené, v tomto metodickom pokyne uvádzame prístup Finančného riaditeľstva SR k interpretácii medzinárodných daňových zmlúv vo vzťahu k Modelovej daňovej zmluve OECD a Komentáru.

Posledné aktualizované znenie Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára z roku 2010 je dostupné výlučne pre internú potrebu Finančnej správy SR na Intranete Finančnej správy SR v časti *Dane – Medzinárodné daňové vzťahy – Medzinárodné zdaňovanie – Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia*. Tento dokument nie je možné sprístupniť verejnosti bez platby licenčných poplatkov platených OECD zo strany Finančného riaditeľstva SR.

Zmluvné štáty sa môžu vzájomne dohodnúť na odlišnom znení vybraných ustanovení MDZ. K tomu dochádza zvyčajne v prípadoch, ak zmluvný štát vyslovil k určitému článku Modelovej zmluvy OECD výhradu (Reservation).

Napriek tomu, že všetky členské štáty OECD súhlasia so zámermi Modelovej zmluvy OECD a so znením jej hlavných ustanovení článkov, takmer všetky vzniesli výhrady k niektorým ustanoveniam článkov Modelovej zmluvy OECD. Tieto výhrady sú uvedené v Komentári.

Výhrada vyjadruje záujem štátu vkladať do MDZ ustanovenia, ktoré sa líšia od znenia Modelovej daňovej zmluvy OECD a nie sú obsahom alternatívnych alebo doplnkových ustanovení Komentára.

Napriek tomu, že členský štát vznesie určitú výhradu, iný členský štát pri vyjednávaní medzinárodnej daňovej zmluvy s týmto štátom postupuje slobodne podľa princípov reciprocity. Výhrada štátu, ktorá reálne nebola dohodnutá v MDZ, nie je účinná pri interpretácii tejto zmluvy.

Štáty nemusia vzniesť výhradu, ak chcú používať alternatívne alebo doplnkové ustanovenia, ktoré sú obsahom Komentára.

V súlade s Komentárom môžu štáty vkladať do MDZ tieto alternatívne ustanovenia, alebo doplnkové ustanovenia, ktoré modifikujú znenie ustanovení článkov Modelovej daňovej zmluvy OECD na účely potvrdenia interpretácie príslušných ustanovení článkov, ktorá je vymedzená v Komentári.

4. Aplikácia Komentára

Finančné riaditeľstvo SR interpretuje Komentár v kontexte platných medzinárodných právnych princípov nasledovne:

Komentár je možné vo všeobecnosti použiť ako doplnkový prostriedok výkladu MDZ v súlade s článkom 32 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve č. 15/1988 Zb. (ďalej len „Dohovor“). Možno ho použiť, buď na potvrdenie významu konkrétnych ustanovení MDZ, ktorý vyplýva na základe použitia všeobecných výkladových pravidiel upravených v článku 31 Dohovoru (t.j. interpretácie MDZ dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v MDZ v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel MDZ) alebo ho možno použiť ako doplnkový prostriedok tam, kde význam podľa článku 31 Dohovoru je nejednoznačný, nejasný, zrejme protikladný alebo nerozumný.

Modelová zmluva OECD a Komentár podliehajú pravidelnej revízii, ktorú vykonáva Pracovná skupina č. 1 Výboru pre fiškálne záležitosti OECD k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia a s tým súvisiacich záležitosti (Working party No. 1 on Tax Conventions and Related Issues). Výsledkom predmetnej revízie je pravidelná aktualizácia Modelovej zmluvy OECD a Komentára v pravidelných dvoj, resp. troj ročných obdobiach, ktoré sú uvedené v bode 3 tohto metodického pokynu.

Vo všeobecnosti je možné Komentár použiť pri interpretácii MDZ, ak rozdiely medzi znením Modelovej daňovej zmluvy OECD a znením MDZ nie sú podstatné a ustanovenia, ktoré boli zmenené alebo doplnené do Komentára po podpise MDZ boli zverejnené do, resp. počas obdoba realizácie transakcie.

Členské štáty OECD, ktoré nesúhlasia s interpretáciou príslušných článkov Modelovej zmluvy OECD vymedzenou v Komentári, môžu oznámiť svoju pozíciu k ich interpretácii formou pripomienky ku Komentáru. Tieto pripomienky (Observations) ku Komentáru nie sú prejavom nesúhlasu členského štátu so znením Modelovej daňovej zmluvy OECD, ale vyjadrujú len ako členský štát, ktorý vzniesol pripomienku ku Komentáru, interpretuje príslušný článok Modelovej zmluvy OECD.

Pripomienka ku Komentáru sa považuje za doplnkový prostriedok výkladu MDZ uzavretých s konkrétnym štátom, ktorý oznámil konkrétnu pripomienku ku Komentáru.

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
november 2013*