

Právne predpisy pre medzinárodné zdaňovanie

VGD SLOVAKIA s.r.o.
Mag. Branislav Kováč
partner
audítor a daňový poradca

Agenda

1. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT)
2. Modelová zmluva OECD
3. Mnohostranný dohovor (MLI)
4. Cezhraničné zdaňovanie – Zákon o dani z príjmov

1. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT)

- **Význam dvojstranných zmlúv**

- Určenie, ktorý štát má právo na zdanenie.
- Vytvárajú podmienky pre spoluprácu v daňovej oblasti s cieľom obmedziť daňové úniky.

- **Vzťah k vnútroštátnym predpisom**

- § 1 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov
- § 162 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)

1. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT)

- **Znenie § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov:**

„Medzinárodná zmluva, ktorá bola **schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou Slovenskej republiky a ktorá upravuje zdanenie** a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiam, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne (ďalej len "medzinárodná zmluva"), **má prednosť pred týmto zákonom.**“

1. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT)

- DTT nesmie ukladať ťaživejšie zdanenie, ako ukladá vnútroštátny predpis.
- Tento predpis môže iba modifikovať.
- 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 DTT, je možné tento príjem zdaňovať.
- DTT vytvárajú priestor pre riešenie sporných prípadov dohodou.

Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT)

1.

- Slovensko má platné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so 66 partnermi

Austrália	Belgicko	Bielorusko	Bosna a Hercegovina	Brazília	Bulharsko	Cyprus	Česká republika	Čierna Hora
Čína	Dánsko	Estónsko	Fínsko	Francúzsko	Grécko	Gruzínsko	Holandsko	Chorvátsko
India	Indonézia	Írsko	Island	Izrael	Japonsko	Juhoafrická republika	Kanada	Kazachstan
Kórea	Kuvajt	Litva	Líbya	Lotyšsko	Luxembursko	Macedónsko	Maďarsko	Malajzia
Malta	Mexiko	Moldavsko	Mongolsko	Nemecko	Nigéria	Nórsko	Poľsko	Portugalsko
Rakúsko	Rumunsko	Ruská federácia	Slovinsko	Singapur	Srbsko	Srí Lanka	Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska	
Sýria	Španielsko	Švajčiarsko	Švédsko	*Taiwan	Taliansko	Tunisko	Turecko	Turkmenistan
Ukrajina	USA	Uzbekistan	Vietnam					

- **Cieľ:** zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov a majetku, predchádzanie daňovým únikom a zabránenie diskriminácie
- Je vzorom pre uzatvárania DTT aj pre štáty, ktoré nie sú súčasťou OECD a tým vedie k harmonizácii jednotlivých DTT
- Vydal ju **Výbor pre fiškálne záležitosti OECD** (Committee on Fiscal Affairs) v roku **1963**.

2.

Modelová zmluva OECD

- Modelová daňová zmluva OECD a Komentár k nej z roku 1992 boli aktualizované v rokoch 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 a 2014
- **Júl 2017** – návrh nového znenia Modelovej zmluvy OECD a Komentára bol zostavený na základe BEPS Akčného plánu

- Súčasťou Modelovej zmluvy OECD je aj **Komentár**
 - obsahuje vysvetlenie aplikácie jednotlivých článkov Zmluvy z dôvodu rozdielnosti právnych systémov, prístupov a definícií pojmov v zákonoch jednotlivých krajín
 - je možné ho vo všeobecnosti použiť ako doplnkový prostriedok výkladu DTT v súlade s čl. 32 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve č. 15/1988 Zb. („Dohovor“)
 - Komentár je pravidelne aktualizovaný a reflektuje reálnu aplikáciu zmlúv
- **Odlišný postoj ku Komentáru:**
 - **Vyjadrenia** (observations) – súhlas s komentárom, avšak do určitej miery odlišné vnímanie
 - **Výhrady** (reservations) – nesúhlas s komentárom

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- K 22. septembru 2017 podpísalo dohovor spolu 71 krajín a svoj zámer podpísať ho vyjadrilo ďalších 6 krajín
- Vychádza z **Opatrenia č. 15 BEPS Akčného plánu**
- **Cieľ:** novelizovať a modifikovať systém existujúcich DTT, hlavne tie ktoré umožňujú dvojité nezdanenie subjektov
- Charakter medzinárodnej zmluvy
- Slovensko sa zaviazalo k zmene 64 DTT
- **Definitívna platnosť:** 1. deň mesiaca nasledujúceho po uplynutí 3 mesiacov, odkedy príde k schváleniu Mnohostranného dohovoru aspoň v 5 krajinách

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- Súčasťou MLI sú pravidlá:
 - proti zamedzeniu hybridných nesúládov (Opatrenie č. 2)
 - proti zamedzeniu zneužívaniu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (Opatrenie č. 6)
 - proti zamedzeniu zneužívaniu definície stálej prevádzkarne (Opatrenie č. 7)
 - na zefektívnenie mechanizmu na riešenie sporov – MAP (Opatrenie č. 14)

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- **Výhrady SR k MLI**

- Čl. 8 ods. 3 písm. b) bod ii) – **Transakcie týkajúce sa dividend** – MLI sa neuplatní na DTC s dlhším obdobím držby ako 365 dní
- Čl. 16 ods. 5 písm. a) - **Procedúra vzájomných dohôd** (minimálny štandard) – Výhrada neuplatňovať prvú vetu ods. 1 v rámci DTC

„Ak sa osoba domnieva, že opatrenia jedného alebo oboch zmluvných jurisdikcií vedú alebo budú viesť v jej prípade k zdaneniu, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, môže, nezávisle od opravných prostriedkov, ktoré poskytujú vnútroštátne právne predpisy zmluvných štátov, predložiť svoj prípad príslušnému orgánu ktoréhokoľvek zmluvného štátu.“

- Čl. 17 ods. 3 písm. a) – **Korešpondujúce úpravy** – výhrada neuplatniť znenie do tých DTC, ktoré už obsahujú ustanovenie popísané v článku 17 ods. 2 MLI
- Časť VI MLI – Voľba neuplatniť časť IV – **Arbitráž** (nejde o výhradu)

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- **Ďalšie voľby SR k ustanoveniam MLI**

- Čl. 2 – **Pokrytá daňová zmluva** – 64 DTC
- Čl. 3 – **Transparentné subjekty** – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC kompatibilných s MLI, ostatné modifikované prostredníctvom MLI
- Čl. 4 – **Subjekty s dvojitou daňovou rezidenciou** – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC kompatibilných s MLI, ostatné modifikované prostredníctvom MLI
- Čl. 5 – **Uplatnenie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia** – Alternatíva C – oznámenie ustanovení, ktoré SR požaduje modifikovať prostredníctvom MLI (prechod od metódy vyňatia k metóde zápočtu)
- Čl. 6 – **Účel pokrytej daňovej zmluvy** (minimálny štandard) – preambuly
- Čl. 7 – **Predchádzanie zneužívaniu zmlúv** (minimálna štandard) – PPT + sLOB

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- **Ďalšie voľby SR k ustanoveniam MLI**
 - Čl. 9 – **Zisky zo scudzenia akcií alebo podielov osôb, ktorých hodnota sa odvodzuje hlavne od nehnuteľného majetku** – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC kompatibilných s MLI, ostatné modifikované prostredníctvom MLI
 - Čl. 10 – **Pravidlo proti zneužívaniu zmlúv v súvislosti so stálymi prevádzkarňami umiestnenými na území tretích štátov** – bez výhrad, doplnené do DTC prostredníctvom MLI
 - Čl. 11 – **Uplatňovanie daňových zmlúv na obmedzenie práva zmluvnej strany na zdanenie svojich vlastných rezidentov** – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC kompatibilných s MLI, ostatné modifikované prostredníctvom MLI

3. **Mnohostranný dohovor (MLI)**

- **Ďalšie voľby SR k ustanoveniam MLI – úprava stálej prevádzkarne:**
 - Čl. 12 – **Komisionárske zmluvy** – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC kompatibilných s MLI, ostatné modifikované prostredníctvom MLI
 - Čl. 13 – **Výnimky pre špecifické činnosti** – Alternatíva A – bez výhrad, oznámenie existujúcich ustanovení v SK DTC, modifikovanie DTC prostredníctvom MLI
 - Čl. 14 – **Delenie zmlúv** – bez výhrad, modifikovanie DTC prostredníctvom MLI
 - Čl. 15 – **Osoba úzko prepojená s podnikom** – bez výhrad, modifikovanie DTC prostredníctvom MLI

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Zákon rozdeľuje daňovníkov na:**

- Daňovníkov s **neobmedzenou** daňovou povinnosťou (§2 písm. d)

1. Fyzická osoba, ktorá má na území SR trvalý pobyt alebo sa tu obvykle zdržiava (nemá trvalý, ale zdržiava sa tu aspoň 183 dní v kalendárnom roku)
2. Právnická osoba, ktorá má na území SR sídlo alebo miesto skutočného vedenia (kde sa prijímajú riadiace a obchodne rozhodnutia štatutárnych a dozorných orgánov)

- Daňovníkov s **obmedzenou** daňovou povinnosťou (§2 písm. e)

1. Fyzická osoba neuvedená v §2 písm. d) bod 1
2. Fyzická osoba uvedená v §2 písm. d) bod 1, ktorá sa na území SR zdržiava len na účely štúdiá alebo liečenia, alebo ktorá hranice SR prekračuje denne alebo v dohodnutých časových intervaloch len na účely výkonu závislej činnosti, ktorej zdroj je na území SR.
3. Právnická osoba neuvedená v §2 písm. d) bod 2

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Zamedzenie dvojitého zdanenia (§45)**

- Ak plynú **daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou** príjmy zo štátu, s ktorým má SR uzavretú DTT, **postupuje sa pri zamedzení dvojitého zdanenia podľa danej DTT (§45 ods. 1)**

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Predmet dane:**

- Daňovník s **neobmedzenou** daňovou povinnosťou (§2 písm. f)
 - Príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR a zo zdrojov v zahraničí
- Daňovník s **obmedzenou** daňovou povinnosťou (§2 písm. g)
 - Príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR

- **Všeobecné ustanovenia o zisťovaní základu dane (§17):**

- Pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Zdroj príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (§16)**

- a) Príjem z činností vykonávaných jeho stálou prevádzkarňou,
- b) Príjem zo závislej činnosti vykonávanej na území SR alebo na palubách lietadiel alebo lodí prevádzkovanými daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou,
- c) Príjem zo služieb poskytovaných na území SR,
- d) Príjem z činnosti umelca, športovca, artistu a pod. vykonávanej alebo zhodnocovanej na území SR,
- e) Príjem z úhrad od daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou a od stálych prevádzkarní daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou,
- f) Príjem z prevodu, nájomného a z iného využitia nehnuteľnosti umiestnenej na území SR,
- g) Príjem z prevodu účasti alebo podielu na obchodnej spoločnosti alebo z prevodu členského práva v družstve,
- h) Príjem z prevodu akcií, účastí alebo podielov na spoločnosti alebo z prevodu členského práva v družstve,
- i) Príjem z rozdielu medzi vyššou hodnotou nepeňažného vkladu do základného imania započítanou na vklad spoločníka a hodnotou vkladaneho majetku alebo hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve.

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Pravidlá pre transferové oceňovanie**

- Dôvod potreby transferového oceňovania:

- Znižovanie základu dane
- Zvyšovanie daňovej straty
- Presúvanie ziskov mimo územia SR

- Ceny stanovené v transakciách medzi závislými osobami musia byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu

- Princíp nezávislého vzťahu = ceny alebo podmienky, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Pravidlá pre transferové oceňovanie**
 - Základ dane je aj rozdiel medzi cenou dohodnutou medzi závislými osobami a cenou, ktorú by medzi sebou za porovnateľných podmienok dohodli nezávislé osoby.
 - Ak cenový rozdiel spôsobil zníženie základu dane z príjmov alebo zvýšenie daňovej straty, musí závislá osoba o prislúchajúci rozdiel **zvýšiť základ dane** (§17 ods. 5)

4. Cezhraničné zdaňovanie – zákon o dani z príjmov

- **Pravidlá pre transferové oceňovanie**

- **Korešpondujúca úprava základu dane závislej osoby (§ 17 ods. 6)**

- Možnosť závislých osôb požiadať správcu dane o korešpondujúcu úpravu základu dane pri uplatňovaní pravidiel transferového oceňovania.
 - **Správca dane môže povoliť korešpondujúcu úpravu (zníženie) základu dane z príjmov závislej osoby na území Slovenskej republiky, ak daňová správa štátu vykonala úpravu (zvýšenie) základu dane závislej osoby v zahraničí.**
 - **Podmienky :**
 - SR musí mať s daným štátom uzavretú DTT, a
 - úprava musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Ďakujem za pozornosť 😊

Mag. Branislav Kováč
partner
audítor a daňový poradca
T +421 2 6720 22 35
M +421 903 314 307
e-mail: Branislav.Kovac@vgd.eu

