
Milada Kuceková

MOŽNOSTI ELIMINÁCIE AGRESÍVNEHO DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA A ICH VPLYV NA LEGISLATÍVU SLOVENSKEJ REPUBLIKY ¹

Úvod

Integrácia národných hospodárstiev a trhov v celosvetovom meradle zvyšuje tlak na revíziu medzinárodných daňových pravidiel, ktoré boli koncipované pred viac ako jedným storočím. Medzinárodné daňové otázky sú aktuálne predmetom rokovaní Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (*Organization for Economic Co-operation and Development* – OECD), ako aj samotnej Európskej únie (EÚ). Zámerom koordinovanej spolupráce krajín je vytvorenie opatrení pre riešenie nedostatkov v súčasných pravidlách medzinárodného zdaňovania, ktoré vytvárajú príležitosti pre vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, a to najmä v spojení s daňou z príjmov právnických osôb. OECD aj EÚ vo svojich stanoviskách zdôrazňujú potrebu koordinovanej spolupráce v oblasti agresívneho daňového plánovania nadnárodných spoločností, zneužívania rozdielov národných daňových pravidiel, nedostatku transparentnosti a koordinácie medzi daňovými správami.

OECD pracuje v tomto záujme na projekte zameranom na eróziu základu dane a presun ziskov nadnárodných spoločností do štátov s výhodnejším daňovým zaťažením (*Base erosion and profit shifting* – BEPS), pomocou ktorého sa majú vypracovať riešenia pre súčasné daňové problémy vrátane tých, ktoré prináša digitálna ekonomika.

1 AKČNÝ PLÁN BEPS

Agresívne daňové plánovanie zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi daňovými systémami k presunu zdaniteľných príjmov zo štátu zdroja príjmu do daňovej jurisdikcie s výhodnejším daňovým zaťažením. Vzhľadom na zložitosť merania rozsahu BEPS nie je možné jednoznačne vyčíslieť výšku celosvetových daňových únikov na dani z príjmov právnických osôb. Podľa zverejnených odhadov OECD však agresívne daňové plánovanie niektorých nadnárodných spoločností, protichodné národné daňové pravidlá, nedostatočná transparentnosť a koordinácia medzi daňovými správami a škodlivé daňové praktiky spôsobujú globálne úniky na dani z príjmov právnických osôb v rozmedzí 100 až 240 miliárd USD ročne, t. j. 4 % až 10 % celosvetových príjmov z dane

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra MŠ SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0512/16 (2016-2018) „Zachovanie a rast majetkovej podstaty ako relevantný nástroj trvalo udržateľného rozvoja podniku.“

príjmov právnických osôb.² Aj vďaka naliehavosti riešenia otázok medzinárodného zdaňovania, práca na projekte BEPS zahŕňa účasť všetkých členov OECD, ako aj predstaviteľov dvadsiatich najväčších ekonomík sveta (G20). Do projektu boli zapojené aj rozvojové krajiny prostredníctvom série rôznych mechanizmov, vrátane priamej účasti vo Výbore pre fiškálne záležitosti OECD.³ K práci na projekte BEPS aktívne prispieva aj EÚ, ktorá podporuje reformy globálneho daňového prostredia, zároveň však vo svojich vyhláseniach zdôrazňuje potrebu ďalších opatrení s cieľom zabezpečiť spravodlivejšie zdanenie v EÚ. Zámerom EÚ je pri vypracovaní efektívnych riešení zohľadňovať faktory špecifické pre jednotný trh a priestor s jednotnou menou a na tomto základe vypracovať ďalšie iniciatívy na zabránenie presunu ziskov vytvorených v EÚ, ktoré by boli pre členské štáty EÚ, na rozdiel od Akčného plánu organizácie OECD, právne záväzné.⁴

V roku 2013 bolo v rámci projektu BEPS identifikovaných pätnásť oblastí, ktoré si vyžadujú zavedenie opatrení pre riešenie problémov spojených s medzinárodným zdaňovaním a o dva roky neskôr bol na základe tejto skutočnosti zverejnený komplexný balík opatrení - Akčný plán BEPS, predstavujúci prvú významnú revíziu medzinárodných daňových pravidiel. Zverejnený balík opatrení je založený na koordinovanom postupe v boji proti daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu. V záujme prepojenia miesta zdanenia s miestom výkonu hospodárskej činnosti bola vypracovaná Akcia č. 7, ktorej obsahom sú opatrenia pre umelé vyhýbanie sa vzniku stálej prevádzkarne.

2 OPATRENIA PRE UMELE VYHÝBANIE SA VZNIKU STÁLEJ PREVÁDZKARNE PODĽA AKČNÉHO PLÁNU BEPS

Právo zmluvných štátov vybrať daň z určitého príjmu, ktorý má zdroj v jednom štáte a plynie rezidentovi druhého štátu, upravujú na bilaterálnej úrovni medzinárodné daňové zmluvy. Zmluva priznáva výhradné právo na zdanenie príjmu len jednému štátu, prípadne sa štáty môžu dohodnúť na obmedzenom zdanení príjmu, čo umožní rozdelenie daňového príjmu medzi obe zmluvné strany. Pre uzatváranie zmlúv medzi štátmi porovnateľnej hospodárskej úrovne vypracovala OECD všeobecne akceptovateľný vzor v podobe Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku (*Model Tax Convention on Income and on Capital*).⁵ K vzorovej zmluve boli publikované aj komentáre, ktoré

² OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD. Dostupné na internete: <www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>.

³ Projekt podporili aj regionálne daňové organizácie ako *African Tax Administration Forum*, *the Centre de rencontre des administrations fiscales* a *the Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* a medzinárodné organizácie, napríklad Medzinárodný menový fond, Svetová banka, Organizácia Spojených národov.

⁴ Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a rade. 2015. Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať. Dostupné na internete: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-302-SK-F1-1.PDF>>

⁵ ďalej len „Modelová daňová zmluva“.

nemajú záväzný charakter, ich význam spočíva v tom, že vysvetľujú obsah jednotlivých článkov, čím plnia funkciu výkladového prostriedku.

Modelová daňová zmluva vo všeobecnosti stanovuje, že zisky zahraničného podniku sú zdaniteľné v štáte zdroja príjmu len v prípade, že tento podnik má v tomto štáte stálu prevádzkarne. Definícia stálej prevádzkarne v medzinárodných zmluvách je preto rozhodujúcim kritériom pre stanovenie povinnosti daňového nerezidenta zdať príjem v štáte zdroja príjmu. Podnikateľ si nemôže vybrať, či stála prevádzkarne vznikne alebo nie. V rámci daňového plánovania si však môže naplánovať usporiadanie svojich zdrojov a aktivít v druhom štáte tak, aby tieto splnili, respektíve nesplnili kritéria vzniku stálej prevádzkarne.⁶

Práve v tejto súvislosti sa Akcia č. 7 projektu BEPS (ďalej len „Akcia 7“) zameriava na zamedzenie agresívneho daňového plánovania v podobe stratégií, ktoré sa podľa OECD používajú na obchádzanie súčasnej definície stálej prevádzkarne. K týmto stratégiám patria najmä:

- komisionárske štruktúry a podobné stratégie,
- fragmentácia činností zahraničného podniku v štáte zdroja príjmu,
- rozdeľovanie zmlúv (*splitting-up of contracts*).

V súlade s piatym článkom Modelovej daňovej zmluvy, stálou prevádzkarňou sa označuje trvalé miesto na výkon podnikania, prostredníctvom ktorého podnik v druhom zmluvnom štáte úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť.⁷ Pojem stála prevádzkarne zahŕňa napríklad miesto vedenia podniku, pobočku, kanceláriu, továreň, dielňu, baňu, nálezisko ropy. V prípade, že nie sú splnené základné atribúty vzniku klasickej stálej prevádzkarne, skúma sa v zmysle ustanovení ďalších odsekov Modelovej daňovej zmluvy spresnenie interpretácií všeobecných pravidiel v prípadoch, kedy môžu vzniknúť špecifické formy stálej prevádzkarne, a to agentská a stavebná stála prevádzkarne.⁸ Okrem toho sú v Modelovej daňovej zmluve vymedzené aj činnosti, ktoré vylučujú vznik stálej prevádzkarne, ak napríklad daňový nerezident vykonáva v druhom zmluvnom štáte len pomocné a podporné činnosti.

Obsahom opatrení pre zamedzenie stratégií pre umelé vyhýbanie sa vzniku stálej prevádzkarne je úprava a rozšírenie podmienok vzniku stálej prevádzkarne v znení piateho článku Modelovej daňovej zmluvy, vrátane úpravy príslušných komentárov k tomuto článku. Zmeny sa týkajú vymedzenia špecifických foriem stálej prevádzkarne, a to agentskej a stavebnej stálej prevádzkarne a konkretizácie prípravných a pomocných činností vylučujúcich vznik stálej prevádzkarne. Pôsobenie jednotlivých stratégií v záujme zamedzenia vzniku stálej prevádzkarne prezentuje tabuľka č. 1.

⁶ LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*. Prvé vydanie. Bratislava : EKONÓM, 2014. s. 106. ISBN 978-80-225-3772-8.

⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. Dostupné na internete: <2014. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en>.

⁸ LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*. Prvé vydanie. Bratislava : EKONÓM, 2014. s. 107. ISBN 978-80-225-3772-8.

Tabuľka č. 1: Stratégie pre umelé vyhýbanie sa vzniku stálej prevádzkarne

Stratégie pre umelé vyhýbanie sa statusu stálej prevádzkarne	Vplyv na vznik stálej prevádzkarne
Komisionárske štruktúry a podobné stratégie	zamedzenie vzniku agentskej stálej prevádzkarne
Fragmentácia činností v štáte zdroja príjmu	vyľúčenie vzniku stálej prevádzkarne z dôvodu klasifikácie pomocných a podporných činností
Rozdeľovanie zmlúv medzi viacerých členov jednej skupiny (<i>splitting-up of contracts</i>)	zamedzenie vzniku stavebnej stálej prevádzkarne

Zdroj: vlastné spracovanie.

2.1 Komisionárske štruktúry

OECD v priebehu práce na projekte BEPS zhodnotila, že komisionárske štruktúry sa v niektorých prípadoch využívajú za účelom zamedzenia vzniku agentskej stálej prevádzkarne zahraničného podniku v druhom zmluvnom štáte. V znení Modelovej daňovej zmluvy, agentská stála prevádzkareň môže vzniknúť, ak daňový nerezident, namiesto stáleho miesta podnikania v inom štáte, využíva možnosť zastúpenia iným subjektom, t. j. zástupcom, respektíve agentom.

Podľa Modelovej daňovej zmluvy, ak osoba, iná ako nezávislý zástupca, koná v zastúpení podniku a má a obvykle uplatňuje v zmluvnom štáte právomoc uzatvárať zmluvy v mene podniku, predpokladá sa, že podnik má v tomto štáte stálu prevádzkareň vo vzťahu ku všetkým činnostiam, ktoré táto osoba pre podnik vykonáva, ak činnosti tejto osoby nie sú obmedzené na pomocné a prípravné činnosti, ktoré by v prípade ich vykonávania v trvalom mieste na výkon podnikania nezakladali existenciu stálej prevádzkarne.⁹ V uvedenom prípade ide o vznik stálej prevádzkarne z titulu činnosti závislého zástupcu.

Ak však podnik vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom makléra, generálneho komisionára alebo iného nezávislého zástupcu, pokiaľ tieto osoby konajú v rámci svojej bežnej podnikateľskej činnosti, nepredpokladá sa, že podnik má z tohto titulu v druhom zmluvnom štáte stálu prevádzkareň.¹⁰ Nezávislým zástupcom v tomto zmysle je osoba právne a ekonomicky nezávislá od podniku.

Komisionárska štruktúra môže byť voľne definovaná ako usporiadanie, prostredníctvom ktorého podnik (komitent) využíva na predaj svojich produktov v druhom zmluvnom štáte zástupcu (komisionára), ktorý predáva produkty vo vlastnom mene, ale na účet a riziko zahraničného podniku. Za uskutočnený predaj prináleží zástupcovi odmena najčastejšie vo forme provízie za realizovaný predaj. Vzhľadom k tomu, že vznik agentskej stálej prevádzkarne sa opiera o formálne uzavretie zmlúv

⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. Article 5. Paragraph 5. Dostupné na internete: <2014. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en>.

¹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. Article 5. Paragraph 6. Dostupné na internete: <2014. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en>.

v mene zahraničného podniku, daňový nerezident môže pomocou komisionárskej štruktúry predávať produkty v inom štáte bez toho, aby mal v tomto štáte stálu prevádzkareň, ktorej by bolo možné prisúdiť predaj na daňové účely. Zdaneniu v danom zmluvnom štáte podlieha len provízia, ktorú získa komisionár za poskytnuté služby. Komisionárske štruktúry boli predmetom súdnych sporov vo viacerých štátoch, pričom vo väčšine prípadov prerokovaných na súde boli argumenty daňových správ zamietnuté.¹¹

Ďalšie stratégie, ktoré sa snažia zabrániť používaniu ustanovenia o agentskej stálej prevádzkarni zahŕňajú situácie, kedy zmluvy, ktoré sú v podstatnej miere vyjednávané v jednom štáte, nie sú v tomto štáte formálne uzavreté, pretože sú finalizované a autorizované v zahraničí.

Z tohto dôvodu obsahom Akcie 7 je úprava ustanovenia vymedzujúceho agentskú stálu prevádzkareň. V súlade s aktualizovaným znením, predpokladom vzniku agentskej stálej prevádzkarne už nebude skutočnosť, či osoba má a obvykle uplatňuje „*právu uzatvárať zmluvy v mene podniku*“, ale či obvykle „*uzatvára zmluvy, alebo má rozhodujúcu úlohu vedúcu k uzavretiu zmlúv*“, pričom tieto zmluvy sú uzavreté v mene podniku alebo ich predmetom je prevod vlastníctva, alebo udelenie práv na užívanie majetku podniku, prípadne sa týkajú poskytnutia služieb podnikom.

Akcia 7 zároveň zavádza obmedzenie pre aplikáciu výnimky vzniku agentskej stálej prevádzkarne, ak zahraničný podnik využíva služby nezávislého zástupcu. Podľa súčasného znenia Modelovej daňovej zmluvy, nezávislým zástupcom je osoba právne a ekonomicky nezávislá od podniku, aj keď môže byť úzko prepojená so zahraničným podnikom, na účet ktorého v zmluvnom štáte koná.

V súlade s upraveným znením príslušných ustanovení, ak osoba koná výhradne alebo takmer výhradne pre jeden alebo viac podnikov, s ktorými je úzko prepojená, nepovažuje sa za nezávislého zástupcu. Kritériom pre posúdenie prepojenia medzi konkrétnymi subjektmi je miera kontroly, t. j. či jedna osoba má kontrolu nad druhou, alebo obe sú pod kontrolou tej istej osoby alebo podniku. Podniky sú v každom prípade prepojené, ak napríklad má jeden z nich v držbe viac ako 50 % podiel druhého podniku.

2.2 Osobité výnimky vylučujúce vznik stálej prevádzkarne

Modelová daňová zmluva v piatom článku vymedzuje činnosti, ktoré vylučujú vznik stálej prevádzkarne. Medzi tieto činnosti patrí:

- a) využívanie zariadení výlučne na skladovanie, vystavovanie alebo dodávky výrobkov alebo tovaru patriaceho podniku,
- b) udržiavanie zásob výrobkov alebo tovaru patriaceho podniku výlučne na účely skladovania, vystavovania alebo dodávok,

¹¹ Príkladom je Nórsky prípad Dell Group, kde súd prvého stupňa aj odvolací súd potvrdili, že írskej spoločnosti, ktorá uzavrela komisionársku zmluvu so spoločnosťou v Nórsku, vznikla v Nórsku stála prevádzkareň. Najvyšší súd však nakoniec toto rozhodnutie zrušil. Dostupné na internete:

<<https://www.pwc.at/publikationen/faelle-dell-roche-kommissionaersbetriebsstaette-swi-2012-06.pdf>>.

- c) udržiavanie zásob výrobkov alebo tovaru patriaceho podniku výlučne na účely spracovania iným podnikom,
- d) udržiavanie trvalého miesta na výkon podnikania výlučne na účely nákupu tovaru alebo zhromažďovania informácií pre podnik,
- e) udržiavanie trvalého miesta na výkon podnikania výlučne na účely vykonávania akejkoľvek inej činnosti prípravného alebo pomocného charakteru pre podnik,
- f) udržiavanie trvalého miesta na výkon podnikania výlučne na kombináciu činností uvedených v písmenách a) až e) za predpokladu, že celková činnosť trvalého miesta podnikania vyplývajúca z tejto kombinácie má prípravný alebo pomocný charakter.

Keď boli prvýkrát zavedené výnimky v definícii stálej prevádzkarne, činnosti v oblasti pôsobnosti týchto výnimiek mali vo všeobecnosti pomocný alebo prípravný charakter. Od zavedenia týchto výnimiek sa však uskutočnili výrazné zmeny v spôsobe vykonávania podnikania. Tieto zmeny sú obsahom správy k Akcii č. 1 - Digitálna ekonomika. V závislosti na okolnostiach, činnosti, ktoré sa predtým považovali za prípravné alebo pomocné, v súčasnosti môžu korešpondovať s hlavnými obchodnými aktivitami podniku. Napriek týmto obavám, za účelom zabezpečenia zdanenia príjmov pochádzajúcich z hlavných činností vykonávaných v štáte zdroja príjmu, sa v piatom článku Modelovej daňovej zmluvy dopĺňa len informácia, že každá z výnimiek v ňom obsiahnutá je obmedzená na činnosti, ktoré majú pomocný alebo prípravný charakter.

Niektoré štáty však vyjadrili obavy v súvislosti s fragmentáciou činností nadnárodných spoločností v druhom zmluvnom štáte tak, aby každá z činností mala prípravný alebo pomocný charakter, čo zamedzuje vznik stálej prevádzkarne v štáte zdroja príjmu. Tieto štáty nepovažujú za potrebné modifikovať osobitné výnimky doplnením informácie, že každá z nich má prípravný alebo pomocný charakter. Miesto toho sa zameriavajú na zamedzenie stratégií nadnárodných spoločností, ktoré využívajú možnosť meniť svoje štruktúry pre získanie daňových výhod. Na tomto základe vznikla požiadavka konkretizovať v Modelovej daňovej zmluve, že nie je možné, aby sa zabránilo vzniku stálej prevádzkarne fragmentáciou súdržného podnikania do niekoľkých miest, ktoré sa organizačne a funkčne dopĺňajú, len aby sa preukázalo, že každá časť sa zaoberá prípravnými alebo pomocnými činnosťami, ktoré spadajú do výnimiek piateho článku Modelovej daňovej zmluvy. Na tomto základe obsahom Akcie 7 je aj pravidlo anti-fragmentácie (*anti-fragmentation rule*), ktoré predstavuje alternatívnu úpravu osobitných výnimiek vylučujúcich vznik stálej prevádzkarne. Toto pravidlo sa týka fragmentácie činností jedným podnikom, ako aj prepojenými podnikmi v skupine.

2.3 Rozdeľovanie zmlúv medzi viacerých členov jednej skupiny

Stratégie založené na rozdeľovaní zmlúv medzi viacerých členov skupiny (*splitting-up of contracts*) sa týkajú stavebnej stálej prevádzkarne, ktorou je stavenisko alebo stavebný, montážny alebo inštalačný projekt, ak trvá dlhšie ako dvanásť mesiacov. Podľa správy k Akcii 7 sa v niektorých prípadoch zistilo, že podniky účelovo rozdeľovali realizáciu projektu medzi iné spoločnosti, ktoré patrili do jednej skupiny, pričom každá nadväzujúca zmluvná činnosť pokrývala obdobie kratšie ako dvanásť mesiacov. Tento

problém je obsahom aj správy k Akcii č. 6, ktorá sa zameriava na zamedzenie zneužívania daňových zmlúv pre získanie neadekvátnych výhod.

V tomto prípade nebola navrhnutá úprava znenia piateho článku Modelovej daňovej zmluvy, ale obsahom správy je doplnenie komentárov Modelovej daňovej zmluvy. Zámerom pravidla proti *splitting-up of contracts* je zamedzenie účelového rozdeľovania podnikových procesov do niekoľkých kratších aktivít. V tejto súvislosti sa doplnkové aktivity vykonávané podnikom alebo skupinou prepojených podnikov majú považovať za jeden celok, ak predstavujú obchodné aktivity, ktoré spolu priamo súvisia. Na tomto základe sa pri posúdení vzniku stavebnej stálej prevádzkarne má zohľadňovať celkový časový úsek realizácie daného projektu.

3 VPLYV OPATRENÍ PRE UMELE VYHÝBANIE SA VZNIKU STÁLEJ PREVÁDZKARNE PODĽA AKČNÉHO PLÁNU BEPS NA SLOVENSKÚ REPUBLIKU

Slovenská republika je od roku 2000 etablovaným členom OECD. Z tohto dôvodu participovala na tvorbe Akčného plánu BEPS. Obsahom správy k Akcii 7 sú najmä zmeny, respektíve úpravy definície stálej prevádzkarne Modelovej daňovej zmluvy, vrátane príslušných komentárov, za účelom zamedzenia možnosti využívania agresívneho daňového plánovania pre umelé vyhýbanie sa vzniku stálej prevádzkarne. Slovenská republika pri uzatváraní medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vychádza predovšetkým z Modelovej daňovej zmluvy OECD. Aktuálne je pre Slovenskú republiku záväzných 65 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a vo väčšine z nich je vrátane klasickej stálej prevádzkarne vymedzená aj agentská a stavebná stála prevádzkareň. V niektorých zmluvách je časovým testom definovaná aj službová stála prevádzkareň, ktorá však nie je vymedzená Modelovou daňovou zmluvou OECD.

Základný právny vzťah medzi vnútroštátnym predpisom a medzinárodnou zmluvou je uvedený v zákone o dani z príjmov.¹²

Podľa ustanovenia zákona o dani z príjmov, medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená a schválená vládou Slovenskej republiky, má prednosť pred týmto zákonom. Do tejto kategórie medzinárodných zmlúv patria aj medzinárodné daňové zmluvy.

Medzinárodná daňová zmluva nesmie ukladať daňovníkovi povinnosti nad rámec vnútroštátneho zákona, t. j. zmluva nestanovuje daňovníkom žiadne povinnosti, ktoré nie sú obsiahnuté vo vnútroštátnych predpisoch zmluvných štátov. Len v prípade, ak príjem je zdaniteľný aj v súlade s vnútroštátnym predpisom, aj v súlade s medzinárodnou zmluvou je možné tento príjem zdaňiť.

Aby sa v praxi mohla uplatniť upravená verzia definície stálej prevádzkarne, ustanovenia v príslušnej medzinárodnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia musia korešpondovať so znením príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov.

¹² Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Vzhľadom k tomu, že Modelová daňová zmluva je len vzorový dokument, t. j. nie je právne záväzná, možným riešením na bilaterálnej úrovni by bola úprava existujúcich zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia medzi dvoma štátmi. S ohľadom na komplikovanosť tohto riešenia, obsahom Akcie č. 15 projektu BEPS je vytvorenie multilaterálneho nástroja pre modifikáciu bilaterálnych daňových zmlúv.¹³ Cieľom tohto akčného bodu je doplniť systém, pozostávajúci z viac ako 3 000 bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, jedným nástrojom, ktorým by sa rýchlo a synchronizovane implementovali odporúčania Akčného plánu BEPS. Problémom pri dosiahnutí tohto cieľa bude spôsob, akým sa multilaterálny nástroj vysporiada so skutočnosťou, že po praktickej stránke sa ustanovenia zmlúv môžu líšiť od Modelovej daňovej zmluvy, vzhľadom k tomu, že negociácie pred prijatím zmluvy vychádzajú zo vzorového modelu, no konečné znenie zmluvy je výsledkom preferencií dvoch zmluvných strán, ktoré sa v niektorých aspektoch môžu líšiť od pôvodného vzoru. Dokončenie multilaterálneho nástroja je aktuálne naplánované na rok 2016.

Keďže v súlade s legislatívou Slovenskej republiky, medzinárodná zmluva nemôže daňovníkom ukladať povinnosti nad rámec zákona, na národnej úrovni bude potrebné prehodnotiť vymedzenie stálej prevádzkarne v zákone o dani z príjmov.

Slovenská republika musí okrem týchto skutočností zohľadňovať aj postoj Európskej únie k BEPS problémom. EÚ podporuje Akčný plán BEPS, ale zároveň vo svojich vyhláseniach zdôrazňuje, že je výsledkom kompromisu a v niektorých oblastiach nepostačuje na riešenie takého rozsiahleho problému, akým je vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, a domnieva sa, že tieto návrhy by mali byť základom pre ďalšie opatrenia na úrovni EÚ a na globálnej úrovni. Zámerom EÚ je posilnenie spolupráce s OECD, aby sa aj naďalej zaisťovala zlučiteľnosť týchto dvoch procesov a zamedzilo sa uplatňovaniu dvojakých noriem. Vzhľadom k tomu, že prístup OECD nie je právne záväzný, zdôrazňuje nevyhnutnosť dopĺňať riadny legislatívny rámec na úrovni EÚ v záujme riešenia potrieb jednotného trhu, napríklad vo forme smerníc pokrývajúcich oblasti nad rámec iniciatívy OECD.¹⁴ Príkladom je zámer EÚ predložiť v roku 2016 Anti-BEPS smernicu a opätovný návrh na zavedenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov (Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB). Tieto aspekty bude Slovenská republika riešiť aj v kontexte jej predsedníctva v Rade EÚ, ktoré začne v druhom polroku 2016.

Záver

Zamedzenie agresívneho daňového plánovania v podobe stratégií, ktoré sa podľa OECD používajú na obchádzanie súčasnej definície stálej prevádzkarne, zahŕňajú najmä komisionárske štruktúry, fragmentáciu činností zahraničného podniku v štáte zdroja príjmu a rozdeľovanie zmlúv (splitting-up of contracts). Obsahom opatrení na zamedzenie

¹³ Action 15 Developing Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties

¹⁴ Európsky parlament: Správa o daňových rozhodnutiach a ďalších opatreniach podobného charakteru alebo účinku [online]. 2015. Dostupné na internete: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2015-0317&language=SK>>.

stratégií pre umelé vyhýbanie sa vzniku stálej prevádzkarne je úprava a rozšírenie podmienok vzniku stálej prevádzkarne, v znení piateho článku Modelovej daňovej zmluvy, vrátane úpravy príslušných komentárov k tomuto článku. Zmeny sa týkajú vymedzenia špecifických foriem stálej prevádzkarne, a to agentskej a stavebnej stálej prevádzkarne a konkretizácie prípravných a pomocných činností vylučujúcich vznik stálej prevádzkarne.

Príslušné zmeny môžu byť na bilaterálnej úrovni implementované zmenami v platných zmluvách, ktoré SR uzavrela s inými štátmi, respektíve v roku 2016 má OECD v pláne vypracovať multilaterálny nástroj pre komplexnú modifikáciu bilaterálnych daňových zmlúv. S ohľadom na skutočnosť, že medzinárodná zmluva nemôže daňovníkom ukladať povinnosti nad rámec zákona a príslušné ustanovenie je aplikovateľné len vtedy, ak je príjem zdaniteľný podľa vnútroštátneho práva a medzinárodnej zmluvy súčasne, v Slovenskej republike bude potrebné na národnej úrovni prehodnotiť vymedzenie stálej prevádzkarne v zákone o dani z príjmov. Okrem týchto skutočností musí však Slovenská republika zohľadňovať aj postoj Európskej únie k BEPS problémom. EÚ podporuje Akčný plán BEPS, ale zároveň zdôrazňuje nevyhnutnosť dopĺňať riadny legislatívny rámec na úrovni EÚ v záujme riešenia potrieb jednotného trhu.

Kľúčové slová

akčný plán BEPS, stála prevádzkareň, erózia základu dane, presun ziskov

Klasifikácia JEL

M40

LITERATÚRA

- [1] Európsky parlament: Správa o daňových rozhodnutiach a ďalších opatreniach podobného charakteru alebo účinku [online]. 2015. Dostupné na internete: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2015-0317&language=SK>>.
- [2] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*. Prvé vydanie. Bratislava : EKONÓM, 2014. 268 s. ISBN 978-80-225-3772-8.
- [3] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. Dostupné na internete: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1>.
- [4] PETRUZZI, R. – GREINECKER H. *The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case* [online]. 2015. Dostupné na internete: <<https://www.pwc.at/publikationen/faelle-dell-roche-kommissionaersbetriebsstaette-swi-2012-06.pdf>>.
- [5] OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD. Dostupné na internete: <www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>.

-
- [6] OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Dostupné na internete: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>>.
- [7] OYAMA, H. 2014. Countering BEPS: Preventing Abusive Commissionaire Arrangements. In: *Tax Notes International* [online]. 2014 [cit. 2015-11-01]. Dostupné na internete: <<http://www.taxnotes.com/document/countering-beps-preventing-abusive-commissionaire-arrangements>>.
- [8] Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a rade. 2015. *Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať*. Dostupné na internete: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-302-SK-F1-1.PDF>>
- [9] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

RESUMÉ

V posledných rokoch sa v celosvetovom meradle výrazne zvýšila integrácia národných hospodárstiev a trhov, čo zvyšuje požiadavky na revíziu medzinárodných daňových pravidiel, ktoré boli koncipované pred viac ako jedným storočím. Nedostatky v súčasných pravidlách vytvárajú príležitosti pre eróziu základu dane a presun ziskov (BEPS). Po vydaní správy *Riešenie erózie základu dane a presunu ziskov* vo februári 2013, OECD a G20 prijali pätnásťbodový Akčný plán pre riešenie BEPS. Balík BEPS opatrení je vytvorený v záujme jeho implementácie prostredníctvom zmien vo vnútroštátnom práve a praxi a negociácie o multilaterálnom nástroji, ktorého vytvorenie a dokončenie sa očakáva v roku 2016. OECD a G20 sa dohodli, že budú naďalej pokračovať v spoločnej práci, s cieľom zabezpečiť konzistentnú a koordinovanú implementáciu odporúčaní BEPS. Obsahom príspevku je analýza a hodnotenie Akcie 7, ktorá zahŕňa dôvody zmeny definície stálej prevádzkarne článku 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD, často používané ako základ pre vyjednávanie daňových zmlúv.

SUMMARY

The integration of national economies and markets has increased substantially in recent years, putting a strain on the international tax rules, which were designed more than a century ago. Weaknesses in the current rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS). Following the release of the report *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* in February 2013, OECD and G20 countries adopted a fifteen point Action Plan to address BEPS. The BEPS package is designed to be implemented via changes in domestic law and practices, and via negotiations for a multilateral instrument under way and expected to be finalised in 2016. OECD and G20 countries have also agreed to continue to work together to ensure a consistent and co-ordinated implementation of the BEPS recommendations. Content of the article is the analysis of Action 7, which includes the changes that will be made to the definition of PE in Article

5 of the OECD Model Tax Convention, which is widely used as the basis for negotiating tax treaties.

Kontakt

Ing. Milada Kuceková, Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, e-mail: m.kucekova@gmail.com