

Dôvodová správa

A. Všeobecná časť

Predložený návrh Protokolu medzi Slovenskou republikou a Brazílskou federatívnou republikou, ktorým sa mení Zmluva medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Brazílskej federatívnej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu (ďalej len „protokol“) predstavuje medzinárodnú hospodársku zmluvu všeobecnej povahy, medzinárodnú zmluvu, ktorá priamo zakladá práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a medzinárodnú zmluvu, na ktorej vykonanie nie je potrebný zákon podľa článku 7 ods. 4 a 5 Ústavy Slovenskej republiky (460/1992 Zb.). Po nadobudnutí platnosti bude mať protokol prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Ide o bilaterálnu medzinárodnú zmluvu, ktorej primárnym cieľom je upraviť a doplniť Zmluvu medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Brazílskej federatívnej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu (ďalej len „zmluva“). Potreba úpravy vyplýva zo zásadných zmien vo vnútroštátnej legislatíve oboch zmluvných štátov a v oblasti medzinárodného zdaňovania, ktoré nastali od roku 1986, kedy bola uzavretá zmluva a do ktorej Slovenská republika sukcedovala. Najdôležitejšou zmenou bolo prijatie Akčného plánu G20/OECD BEPS (ďalej len „Projekt BEPS“) zameraného na boj proti erózii základov dane a presunu ziskov, ako aj vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom. Opatrenia z Projektu BEPS, ktoré sú relevantné pre oblasť zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je možné implementovať multilaterálne prostredníctvom Mnohostranného dohovoru na zavedenie opatrení na zamedzenie narúšania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami (ďalej len „MLI“) alebo bilaterálne prostredníctvom uzavretia pozmeňujúcich protokolov k zmluvám. Keďže sa Brazília rozhodla nepodpísať MLI, bolo potrebné dojednať protokol k zmluve. Protokol obsahuje okrem vybraných opatrení Projektu BEPS aj niekoľko iných ustanovení, ktoré modernizujú zmluvu (napr. nový zoznam daní, na ktoré sa zmluva vzťahuje, nový článok o výmene informácií, úprava definícií niektorých pojmov, úpravy v protokole k zmluve). Znenie ustanovení protokolu primárne vychádza z ustanovení Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a o majetku z roku 2017 („Modelová zmluva OECD“)¹ a čiastočne aj z Modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia OSN medzi rozvinutými a rozvojovými štátmi z roku 2017 („Modelová zmluva OSN“)². Protokol tiež zohľadňuje osobitosti a špecifiká daňových systémov Slovenskej republiky a Brazílskej federatívnej republiky.

B. Osobitná časť

Názov protokolu:

Názov odkazuje na zmluvu, ktorá bola uzavretá medzi vládami Československa a Brazílie, do ktorej Slovenská republika po svojom vzniku sukcedovala. Bez ohľadu na znenie názvu protokolu ide o prezidentskú zmluvu, ktorá má prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

Preambula

Preambula vyjadruje zámer Slovenskej republiky a Brazílskej federatívnej republiky uzavrieť protokol k zmluve.

¹) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

²) https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf

Článok 1

Článok 1 nahrádza názov zmluvy novým názvom. V porovnaní s existujúcim znením sa uvádza, že zmluva je uzavretá medzi Slovenskou republikou a Brazílskou federatívnou republikou, čím sa formálne vyjadruje skutočnosť, že Slovenská republika sukcedovala do zmluvy. Nové znenie tiež odkazuje na to, že zmluva je zameraná aj na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, čo vyplýva zo súčasných trendov v oblasti medzinárodného zdaňovania (napr. Projekt BEPS).

Článok 2

Článok 2 nahrádza preambulu v zmluve novou preambulou, ktorá je v súlade s minimálnym štandardom podľa Akcie 6 (Predchádzať udeľovaniu výhod vyplývajúcich zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia za nenáležitých okolností) Projektu BEPS zameranej na ochranu pred zneužitím zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Obsahuje výslovné vyhlásenie o zámere zabrániť dvojitému zdaneniu bez vytvorenia možností pre nezdanenie alebo znížené dane prostredníctvom daňových únikov alebo vyhýbaniu sa dani, vrátane schém hľadania najvýhodnejších daňových podmienok formou tzv. treaty-shopping. Zmluva bude interpretovaná v súlade s cieľom a účelom zmluvy opísaným v texte preambuly. Preambula zároveň obsahuje deklaratórne vyhlásenie zmluvných štátov ďalej rozvíjať ich ekonomické vzťahy a posilniť spoluprácu v daňových záležitostiach.

Článok 3

Článok 3 nahrádza článok 1 (Osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje) zmluvy.

Odsek 1

Tento odsek stanovuje, že zmluva sa vzťahuje na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného alebo oboch zmluvných štátov. Pojmy „osoba“ a „rezident“ sú ďalej definované v článkoch 3 a 4 zmluvy. V podmienkach Slovenskej republiky sa za osobu považuje fyzická osoba a najmä tieto typy právnických osôb – spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť, družstvo, európska spoločnosť, európske družstvo a čiastočne komanditná spoločnosť (z časti prislúchajúcej komanditistom).

Odsek 2

Implementuje odporúčania prijaté v Akcii 2 Projektu BEPS (Neutralizácia účinkov hybridných nesúladow), ktoré sa zaoberajú prípadmi, keď jeden alebo obidva zmluvné štáty považujú subjekt za daňovo transparentný. To v praxi znamená, že príjem takéhoto subjektu sa pre účely zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia považuje za príjem jeho spoločníkov, pokiaľ sú títo spoločníci rezidentmi jedného alebo oboch štátov. Takouto úpravou sa zabraňuje dvojitému nezdaneniu v prípadoch, keď ani jeden zo zmluvných štátov nezdaňuje takýto príjem z dôvodu daňovej transparentnosti.

Odsek 3

Odsek obsahuje tzv. „ochrannú doložku (saving clause)“, ktorá potvrdzuje všeobecnú zásadu, podľa ktorej zmluva neobmedzuje právo zmluvného štátu zdaňovať svojich vlastných rezidentov. To neplatí pre ustanovenia zmluvy, pri ktorých sa predpokladá, že zmluvný štát je povinný poskytnúť výhody zo zmluvy svojim vlastným rezidentom, a to bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú tieto alebo podobné výhody poskytované na základe vnútroštátneho práva zmluvného štátu.

Článok 4

Článok 4 nahrádza článok 2 ods. 2 zmluvy a obsahuje nevyčerpávajúci zoznam daní, na ktoré sa zmluva vzťahuje v čase jej podpisu. Uvedené nemá vplyv na skutočnosť, že sa zmluva môže vzťahovať aj na iné dane, ktoré budú spĺňať definíciu dane z príjmov a budú zavedené po podpise zmluvy. Na strane Slovenskej republiky tento zoznam pozostáva z dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb. Na strane Brazílskej federatívnej republiky zoznam obsahuje federálnu daň z príjmov. Federálna daň z príjmov podľa článku 16 ods. 7 zahŕňa aj „sociálny príspevok z čistého zisku“.

Článok 5

Článok 5 dopĺňa do zmluvy definíciu pojmu „uznaný dôchodkový fond“, pričom ide o štandardné znenie z Modelovej zmluvy OECD. Uvedená úprava súvisí so snahou Slovenskej republiky, aby sa výhody zo zmluvy vzťahovali aj na „uznané dôchodkové fondy“. Nadväzujúca úprava je uvedená v článku 6. V čase podpisu tejto zmluvy nespĺňajú uvedené podmienky žiadne osoby alebo subjekty, založené alebo zriadené podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky. Brazília má v čase podpisu zmluvy zavedený dôchodkový systém pozostávajúci z 3 schém – 1. povinného poistenia, 2. uzavretého nepovinného doplnkového sporenia a 3. otvoreného nepovinného doplnkového sporenia. Podľa Brazílie by mali fondy v 2. a 3. schéme spĺňať definíciu uznaného dôchodkového fondu. Ustanovenie bolo do zmluvy vložené najmä z dôvodu, že v prípade potenciálnych zmien vo vnútroštátnych právnych predpisoch Slovenskej republiky by sa slovenské dôchodkové fondy mohli kvalifikovať ako uznané dôchodkové fondy, t. j. mohli by požívať výhody zo zmluvy.

Článok 6

Článok 6 nahrádza článok 4 ods. 1 a 3 zmluvy.

Odsek 1

Definuje pojem „rezident zmluvného štátu“ ako osobu, ktorá podlieha zdaneniu v tomto zmluvnom štáte z dôvodu trvalého pobytu, bydliska, miesta vedenia alebo akéhokoľvek podobného kritéria. V podmienkach Slovenskej republiky sa v nadväznosti na vnútroštátnu daňovú legislatívu za rezidenta Slovenskej republiky považuje fyzická osoba a najmä tieto typy právnických osôb – spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť, družstvo a komanditná spoločnosť čiastočne (z časti prislúchajúcej komanditistom). Tento odsek tiež uvádza, že za rezidenta zmluvného štátu sa nepovažuje osoba len z dôvodu príjmov plynúcich zo zdrojov v tomto zmluvnom štáte. Na účely zmluvy sa za rezidenta považuje aj samotný štát, jeho správny celok alebo miestny orgán a tiež uznaný dôchodkový fond, a to bez ohľadu na všeobecné podmienky pre určenie rezidencie. Doplnením uznaného dôchodkového fondu do definície rezidenta zmluvného štátu sa zabezpečilo to, aby mali tieto fondy explicitne nárok na výhody zo zmluvy.

Odsek 3

Rozhraničuje rezidenciu osoby inej ako je fyzická osoba na základe vzájomnej dohody príslušných orgánov. Článok 4 ods. 3 zmluvy implementuje odporúčania navrhnuté v Akcii 2 Projektu BEPS, ktorý sa zaoberá prípadmi, kedy osoby manipulujú so svojou daňovou rezidenciou na základe pravidla miesta skutočného vedenia – place of effective management (ďalej len „POEM“). V súlade so staršími Modelovými zmluvami OECD (pred rokom 2017), zmluvnou praxou SR a aj existujúcim znením zmluvy je konflikt duálnej rezidencie právnickej osoby riešený prostredníctvom určenia štátu, v ktorom je POEM. Z dôvodu manipulácie s týmto pravidlom sa stanovuje nové pravidlo, na základe ktorého sa príslušné úrady zmluvných štátov majú vynasnažiť vzájomnou dohodou určiť jediný štát daňovej rezidencie. Príslušné úrady majú

prihliadať na miesto skutočného vedenia právnickej osoby, miesto jej vzniku alebo miesto, kde bola právnická osoba inak založená a na akékoľvek iné relevantné faktory. V prípade absencie dohody by predmetná osoba nebola oprávnená na žiadne výhody zo zmluvy, pokiaľ sa príslušné úrady nedohodnú inak.

Článok 7

Článok 7 nahrádza článok 5 ods. 3 až 6 zmluvy a dopĺňa do článku 5 zmluvy nové odseky 7 až 9.

Odsek 3

Uvádza činnosti spadajúce do rozsahu prípravných a pomocných činností, ktoré vylučujú vznik stálej prevádzkarne, aj keď ich daňovník vykonáva prostredníctvom trvalého miesta na podnikanie. Vo všeobecnosti ide o činnosti, ktoré netvoria základnú a významnú časť aktivít podniku. Ak však predmet činností trvalého miesta je rovnaký ako predmet činností celého podniku, takéto činnosti sa nepovažujú za prípravné a pomocné. Ak podnik vykonáva činnosti, ktoré sú bežne považované za pomocné alebo podporné činnosti, ale vykonáva tieto činnosti pre tretiu stranu, vtedy sú takéto činnosti považované za hlavnú činnosť a zakladajú vznik stálej prevádzkarne. Odsek bol aktualizovaný o výstupy Akcie 7 Projektu BEPS - Vyhýbanie sa situáciám existencie stálej prevádzkarne prostredníctvom výnimiek pre špecifické činnosti, aby sa zamedzilo obchádzaniu vzniku stálej prevádzkarne prostredníctvom činností spadajúcich do rozsahu prípravných a pomocných činností. Odsek je konštituovaný tak, že sa explicitná podmienka pomocného a prípravného charakteru činností vzťahuje nielen na všetky vyššie spomenuté činnosti samostatne, ale aj na rôzne kombinácie týchto činností.

Odsek 4

Ustanovenie zavádza tzv. anti-fragmentačné pravidlo pre zamedzenie rozdeľovania činností medzi úzko prepojenými osobami. Odsek 3 sa neuplatňuje na trvalé miesto podnikania, ktoré podnik využíva alebo udržiava, pokiaľ rovnaký podnik alebo úzko prepojený podnik vykonáva obchodné činnosti na rovnakom mieste alebo na inom mieste v zmluvnom štáte a toto miesto alebo druhé miesto predstavuje stálu prevádzkareň podniku alebo úzko prepojeného podniku, alebo celková činnosť vyplývajúca z kombinácie činností vykonávaných týmito dvoma podnikmi na rovnakom mieste, alebo rovnakým podnikom alebo úzko prepojeným podnikom na dvoch miestach, nie je prípravného alebo pomocného charakteru. Uvedené platí za predpokladu, že obchodné činnosti vykonávané týmito dvoma podnikmi na rovnakom mieste, alebo rovnakým podnikom alebo úzko prepojenými podnikmi na dvoch miestach, predstavujú doplnkové funkcie, ktoré sú súčasťou spoločnej obchodnej prevádzky.

Odsek 5

Cieľom je úprava ustanovení vymedzujúcich agentskú stálu prevádzkareň a nezávislého zástupcu v zmysle odporúčaní Akcie 7 Projektu BEPS za účelom zamedzenia využívania komisionárskych štruktúr a podobných stratégií na obchádzanie podmienok vzniku stálej prevádzkarne. Predpokladom vzniku stálej prevádzkarne je posudzovanie skutočností, či osoba, ktorá koná v zastúpení podniku obvykle uzatvára zmluvy alebo má rozhodujúcu úlohu vedúcu k uzavretiu zmlúv bez významných úprav zo strany podniku, pričom tieto zmluvy sa uzatvárajú v mene zahraničného podniku, alebo ich predmetom je prevod vlastníckych práv k majetku, alebo udelenie práv na používanie majetku podniku, prípadne sa týkajú poskytovania služieb podnikom.

Závislým zástupcom nemusí byť zamestnanec spoločnosti. Môže ísť o fyzickú alebo právnickú osobu bez ohľadu na miesto jej rezidencie. Výrazom „obvykle uzatvára zmluvy, alebo obvykle zohráva hlavnú úlohu, ktorá vedie k uzatváraniu zmlúv“ sa rozumejú nielen právomoci priamo

podpisovať zmluvy, ale aj právomoci dojednávať všetky časti a detaily zmluvy spôsobom záväzným pre podnik, aj ak je predmetná zmluva podpisovaná inou osobou, alebo ak tomuto zástupcovi nebola formálne udelená právomoc na reprezentáciu podniku.

Odsek 6

Spresňuje v nadväznosti na predchádzajúci odsek, že pokiaľ osoba konajúca v zmluvnom štáte v mene podniku druhého zmluvného štátu vykonáva činnosť v prvom uvedenom štáte ako nezávislý zástupca a koná v mene tohto podniku v rámci riadneho výkonu tejto činnosti, nevzniká stála prevádzkareň. Pokiaľ však osoba koná výhradne alebo takmer výhradne v mene jedného alebo viacerých podnikov, s ktorými je úzko prepojená, takáto osoba sa nebude považovať za nezávislého zástupcu v znení tohto odseku v súvislosti s takýmto podnikom.

Odsek 7

Odsek pojednáva o vzniku alternatívneho druhu stálej prevádzkarne vznikajúceho z dôvodu vyberania poistného na území druhého zmluvného štátu alebo poistovania rizík, ktoré tam vznikli. Uvedené znenie je prevzaté z Modelovej zmluvy OSN. Do rozsahu tohto ustanovenia spadajú aj zaistovacie činnosti.

Odsek 8

Odsek vyjasňuje, že dcérska spoločnosť sama o sebe automaticky nepredstavuje stálu prevádzkareň materskej spoločnosti. Dcérska spoločnosť totiž predstavuje samostatný ekonomický a právny subjekt. Stála prevádzkareň môže materskej spoločnosti vzniknúť, ak sú splnené vyššie uvedené podmienky vzniku pre jednotlivé typy stálej prevádzkarne, napr. ak disponuje miestom patriacim dcérskej spoločnosti, ktoré jej je k dispozícii a prostredníctvom ktorého materská spoločnosť vykonáva svoje vlastné činnosti. Rovnaké princípy sa uplatňujú aj medzi jednotlivými podnikmi v rámci nadnárodných skupín.

Odsek 9

Cieľom tohto odseku je definovať pojem úzko prepojenej osoby, ktorý je použitý v ostatných ustanoveniach článku 5 zmluvy. Na účely tohto článku, osoba je úzko prepojená s podnikom, ak má kontrolu v inom podniku alebo sú obe pod kontrolou rovnakých osôb alebo podnikov. V každom prípade, osoba sa bude považovať za úzko prepojenú s podnikom, ak vlastní priamo alebo nepriamo viac ako 50 % majetkového podielu v druhej (alebo, v prípade spoločnosti, viac ako 50 % celkových hlasovacích práv a hodnoty akcií alebo účastinárskych podielov v tejto spoločnosti), alebo ak iná osoba vlastní priamo alebo nepriamo viac ako 50 % ekonomických práv (alebo, v prípade spoločnosti, viac ako 50 % celkových hlasovacích práv a hodnoty akcií spoločnosti alebo účastinárskych podielov v tejto spoločnosti) v osobe alebo podniku alebo v dvoch podnikoch.

Články 8 a 9

Články 8 a 9 nahrádzajú definície pojmov „dividendy“ a „úroky“ na účely uplatňovania článkov 10 a 11 zmluvy. Cieľom úpravy je obmedziť priestor pre daňové plánovanie s použitím hybridných nesúladow a pre možné spory týkajúce sa kvalifikácie príjmu v štáte zdroja príjmu.

Článok 10

V článku 10 sa nahrádza znenie článku 23 (Metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia) zmluvy, pričom pre rezidentov oboch zmluvných štátov zavádza metódu zápočtu dane. Vo vzťahu k rezidentom Slovenskej republiky sa uplatní tzv. bežný zápočet dane zaplatenej v zahraničí. To znamená, že daň uznaná na zápočet v Slovenskej republike nepresiahne pomernú časť dane pripadajúcej na príjmy zo zahraničia. Pri určení sadzby dane v Slovenskej republike sa berú do

úvahy aj príjmy, ktoré už boli v zahraničí zdanené (uplatniteľné v prípade progresívnej sadzby dane).

Článok 11

V článku 11 sa nahrádza znenie článku 25 (Procedúra vzájomnej dohody) zmluvy v zmysle požiadaviek minimálnych štandardov podľa Akcie 14 Projektu BEPS.

Odsek 1

Odsek 1 umožňuje daňovníkom bez toho, aby boli zbavení vnútroštátnych opravných prostriedkov, využiť procedúru vzájomnej dohody. Táto procedúra má slúžiť pre účely riešenia problémov vyplývajúcich z uplatňovania zmluvy v tom najširšom slova zmysle. Jej cieľom je, aby sa k vyriešeniu sporu v jeho druhej fáze dospelo dohodou medzi príslušnými úradmi, pričom prvá fáza sporu je vedená výlučne v štáte, ktorého je daňovník rezidentom (s výnimkou prípadov, keď je postup pre uplatnenie článku 24 ods. 1 zahájený z iniciatívy daňového subjektu v štáte, ktorého je tento subjekt štátnym príslušníkom). Procedúra vzájomnej dohody predstavuje osobitnú procedúru nad rámec národných právnych predpisov. Je možné uplatniť ju výlučne v situáciách uvedených v odseku 1, t.j. v situáciách, keď bola daň uložená alebo sa daňovník domnieva, že bude uložená v rozpore so zmluvou. Prípad je nutné predložiť v lehote do 3 rokov od prvého oznámenia o opatrení zakladajúcom zdanenie alebo možnosť zdanenia, ktoré nie je v súlade so zmluvou. Zmluva osobitne nestanovuje pravidlá upravujúce formu, akou majú byť námietky k prípadu predložené.

Odsek 2

Tento odsek pojednáva o druhej fáze procedúry vzájomnej dohody, v rámci ktorej sa rieši spor na úrovni príslušných úradov dotknutých zmluvných štátov. V podmienkach SR je príslušným úradom Ministerstvo financií SR. Predmetné ustanovenie uvádza, že príslušné úrady sa majú usilovať o to, aby prostredníctvom vzájomnej dohody vyriešili situácie daňovníkov podrobených zdaneniu, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami zmluvy. Odsek 2 ukladá povinnosť príslušným úradom vyjednávať vo veci zamedzenia dvojitého zdanenia. Pokiaľ však ide o dosiahnutie vzájomnej dohody prostredníctvom tejto procedúry, príslušné úrady majú iba povinnosť vynaložiť maximálne úsilie, a nie povinnosť dosiahnuť výsledok. Dohoda dosiahnutá v rámci procedúry sa uplatní bez ohľadu na vnútroštátne lehoty pre zánik práva na vyrubenie dane.

Odsek 3

Podľa prvej vety tohto odseku by sa príslušné úrady mali snažiť, aby problémy spojené s výkladom a aplikáciou zmluvy riešili, pokiaľ je to možné, cestou vzájomnej dohody. Ide v podstate o problémy všeobecného charakteru, aj napriek tomu, že vznikli v súvislosti s individuálnym prípadom, ktorý všeobecne podlieha postupu definovanému v odsekoch 1 a 2. Toto ustanovenie tiež umožňuje príslušným úradom, aby spoločne konzultovali prípady zamedzenia dvojitého zdanenia, ktoré zmluva neupravuje.

Odsek 4

Tento odsek stanovuje, ako môžu príslušné úrady viesť spoločné konzultácie za účelom dosiahnutia vzájomnej dohody buď vo veci individuálneho prípadu, podliehajúceho postupom definovaným v odsekoch 1 a 2, alebo vo veci všeobecných problémov, ktoré sa týkajú najmä výkladu alebo aplikácie zmluvy a ktoré sú upravené v odseku 3. Tento odsek uvádza, že príslušné úrady môžu navzájom komunikovať priamo. V tomto zmysle preto nevzniká povinnosť komunikácie prostredníctvom diplomatických kanálov.

Článok 12

V článku 12 sa nahrádza znenie článku 26 (Výmena informácií) zmluvy, čím implementuje súčasné štandardy v oblasti výmeny informácií podľa článku 26 Modelovej zmluvy OECD.

Odsek 1

Základné pravidlo výmeny informácií je uvedené v prvej vete. Príslušné úrady zmluvných štátov (v podmienkach Slovenskej republiky Finančné riaditeľstvo SR) si vymieňajú informácie, o ktorých sa predpokladá, že sú rozhodujúce („forseeably relevant“) pre vykonávanie zmluvy alebo vnútroštátnych právnych predpisov. Princíp relevantnosti má za cieľ vyhnúť sa nadmernej administratívnej záťaži príslušných úradov pri tzv. fishing expeditions (t.j. špekulatívnych žiadostiach, ktoré nemajú jasné prepojenie na prebiehajúcu kontrolu alebo iné daňové konanie). Výmena informácií sa týka akýchkoľvek daní bez obmedzení v článku 1 a 2 zmluvy. Samotný odsek je naformulovaný všeobecne tak, aby nebránil žiadnemu typu výmeny informácií – na žiadosť, automaticky alebo spontánne. Rovnako znenie tohto odseku nemá brániť ani iným spôsobom vzájomnej spolupráce, napr. simultánne daňové kontroly, daňové kontroly v zahraničí.

Odsek 2

Odsek 2 pojednáva o ochrane informácií získaných prostredníctvom výmeny informácií. Všetky informácie, ktoré zmluvný štát získa sa považujú za daňové tajomstvo rovnako ako informácie získané podľa vnútroštátnych právnych predpisov. S výnimkou prípadov uvedených v poslednej vete v odseku 2 sa získané informácie môžu poskytnúť len osobám a na účely presne vymedzené v tomto odseku. Posledná veta umožňuje v špecifických prípadoch poskytnúť získané informácie aj na iné ako daňové účely iným orgánom činným v trestnom konaní alebo justičným orgánom, ak sú splnené dve podmienky: informácie je možné poskytnúť na iné účely v súlade s vnútroštátnymi predpismi oboch zmluvných štátov a príslušný úrad zmluvného štátu poskytujúceho informácie povolí takéto použitie.

Odsek 3

Tento odsek obsahuje obmedzenia pri poskytovaní informácií. Objasňuje, že zmluvný štát nie je povinný pri poskytovaní informácií ísť nad rámec vnútroštátnych právnych predpisov a administratívnej praxe. Daňové tajomstvo sa nepovažuje za prekážku poskytnutia informácie, nakoľko prijímajúci štát je povinný dodržiavať daňové tajomstvo. Zmluvný štát tiež nie je povinný poskytnúť informácie, ak tieto nie je možné získať ani v rámci bežnej administratívnej činnosti žiadajúceho štátu (zmluvný štát by nemal zneužívať informačný systém druhého zmluvného štátu, len preto, že je napríklad rozsiahlejší ako vlastný informačný systém). Je potrebné prihliadať na primeranú mieru reciprocity. Toto znenie však neznamená, že rozdiely medzi procesmi a mechanizmami výmeny informácií medzi zmluvnými štátmi umožňujú zamietnuť poskytnutie informácie. V poslednej časti odseku 3 sa uvádzajú prípady, kedy môže štát zamietnuť poskytnúť informáciu, ak ide o vybrané typy špecifických informácií.

Odsek 4

Pojednáva o situáciách, kedy dožiadaný zmluvný štát nepotrebuje požadovanú informáciu pre vnútroštátne účely. Aj napríklad v prípade, ak dožiadaný štát už získanú informáciu nemôže využiť v rámci vnútroštátneho konania (napr. uplynula lehota na vyrubenie dane), nebráni mu to poskytnúť relevantné informácie žiadajúcemu štátu.

Odsek 5

Aj napriek tomu, že odsek 1 uvádza povinnosť vymieňať všetky typy informácií, tento odsek má za cieľ potvrdiť, že odsek 3 nesmie brániť výmene informácií len preto, že požadovanými

informáciami disponuje banka, iná finančná inštitúcia, splnomocnenec alebo osoba konajúca vo funkcii agenta alebo zmocneného zástupcu alebo preto, že sa týkajú majetkovej účasti v určitej osobe. To znamená, že tento odsek je nadradený odseku 3 tohto článku. Doplnením tohto ustanovenia sa zabezpečí, že v budúcnosti pri zmene situácie nebude potrebné uzatvárať ďalší protokol k danej zmluve.

Článok 13

Za článok 26 zmluvy sa vkladá nový článok 26-A (Oprávnenie na výhody), ktorý zabezpečuje implementáciu minimálnych štandardov podľa Akcie 6 Projektu BEPS zameraných na boj proti zneužívaniu zmlúv. Článok 26-A obsahuje test hlavného účelu (PPT - „principal purpose test“) v kombinácii s pravidlom o obmedzení výhod zo zmluvy (LoB - „limitation of benefits“). Tieto ustanovenia zabráňujú rôznym stratégiám tzv. treaty-shopping v zmluve, prostredníctvom ktorých môžu osoby, ktoré nie sú rezidentmi jedného zmluvného štátu, zriadiť subjekt (entitu), ktorý by bol rezidentom tohto štátu s cieľom znížiť alebo vylúčiť zdanenie v krajine druhého zmluvného štátu prostredníctvom výhod vyplývajúcich zo zmluvy uzatvorenej medzi oboma zmluvnými štátmi. Čerpanie výhod zo zmluvy osobami, ktoré nemajú priamo nárok na výhody zo zmluvy (napr. vo forme zníženia daňovej povinnosti alebo neuplatnenia zrážkovej dane z dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov) nepriamo prostredníctvom treaty-shopping by bolo v rozpore s účelom a zámerom zmluvy. Tento článok obmedzuje všeobecný rozsah pôsobnosti ostatných ustanovení zmluvy, vrátane tých, ktoré sú uvedené v článku 1 zmluvy, podľa ktorých sa zmluva vzťahuje na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného zmluvného štátu.

Odsek 1

Odsek stanovuje, že rezident zmluvného štátu nebude mať nárok na výhody vyplývajúce zo zmluvy, pokiaľ nepredstavuje "oprávnenú osobu" podľa odseku 2, alebo ak nie sú poskytnuté výhody podľa odsekov 3, 4 alebo 5. Výnimkou sú články 4 ods. 3 zmluvy a článok 25 zmluvy, nakoľko nevyžadujú, aby osoba, ktorá chce využiť tieto výhody zo zmluvy bola rezidentom zmluvných štátov.

Odsek 2

Ustanovenie určuje, kto je "oprávnená osoba" s odkazom na povahu alebo atribúty rôznych kategórií osôb. Každá osoba, na ktorú sa vzťahuje tento odsek, má nárok na všetky výhody zo zmluvy. Rezident zmluvného štátu je oprávnenou osobou, ak ide napríklad o fyzickú osobu, zmluvný štát, spoločnosť, neziskovú organizáciu alebo uznaný dôchodkový fond.

Odsek 3

Ustanovenie obsahuje tzv. test aktívneho vykonávania podnikateľskej činnosti (active conduct of business). Podľa odseku 3 má osoba nárok na výhody vyplývajúce zo zmluvy pokiaľ ide o určitý príjem aj keď nepredstavuje "oprávnenú osobu" podľa odseku 2, ak takýto príjem pochádza alebo je odvodený z aktívneho výkonu podnikania v štáte rezidencie tejto osoby s výhradou určitých výnimiek, ktorými sú:

- a) prevádzkovanie holdingovej spoločnosti;
- b) poskytovanie všeobecného dohľadu alebo správa skupiny spoločností;
- c) zabezpečovanie financovania skupiny vrátane cash pooling (združovania finančných prostriedkov); alebo
- d) realizácia alebo riadenie investícií, pokiaľ tieto činnosti nevykonáva banka, poisťovňa alebo registrovaný obchodník s cennými papiermi počas bežnej podnikateľskej činnosti.

Ak rezidentovi jedného zmluvného štátu plyní príjem z podnikateľskej činnosti vykonávanej týmto rezidentom v druhom zmluvnom štáte alebo mu plyní príjem zo zdroja v druhom

zmluvnom štáte od prepojenej osoby, podmienka uvedená v písm. a) sa považuje za splnenú vo vzťahu k takémuto príjmu iba vtedy, ak podnikateľská činnosť vykonávaná rezidentom v prvom zmluvnom štáte, ktorého sa daný príjem týka, je podstatná vo vzťahu k tej istej alebo doplnkovej podnikateľskej činnosti vykonávanej rezidentom alebo takouto prepojenou osobou v druhom zmluvnom štáte. To, či je podnikateľská činnosť podstatná na účely tohto odseku sa určí na základe všetkých skutočností a okolností. Na účely uplatňovania tohto odseku sa činnosti vykonávané prepojenými osobami vo vzťahu k rezidentovi jedného zmluvného štátu považujú za vykonávané týmto rezidentom.

Odsek 4

Toto ustanovenie obsahuje test o "odvođených výhodách" („derivative benefits“), ktoré umožňuje určitým subjektom vo vlastníctve rezidentov (najmenej 75% podiel) požívať výhody vyplývajúce zo zmluvy za predpokladu, že tieto osoby by mali nárok na rovnocenné výhody.

Odsek 5

Ustanovenie obsahuje tzv. „discretionary relief rules“, ktoré umožňujú príslušnému úradu zmluvného štátu, aby poskytol na žiadosť rezidenta výhody zo zmluvy aj v prípade, ak by ostatné ustanovenia tohto článku inak zamedzili čerpaniu takýchto výhod. Príslušný úrad musí brať do úvahy predmet a účel tejto zmluvy a postupuje v súlade s týmto odsekom, iba ak takýto rezident preukáže k spokojnosti príslušného úradu, že ani jeho založenie, nadobudnutie alebo udržiavanie ani vykonávanie jeho činností nemali za jeden z hlavných účelov získanie výhod vyplývajúcich z tejto zmluvy. Príslušný úrad zmluvného štátu, ktorému bola podľa tohto odseku podaná žiadosť rezidentom druhého zmluvného štátu, konzultuje s príslušným úradom tohto druhého zmluvného štátu pred tým, ako udelí alebo zamietne žiadosť.

Odsek 6

Ustanovenie obsahuje definície pojmov použitých na účely tohto článku.

Odsek 7

Ustanovenia písm. a) obsahujú po vzore Akcie 6 Projektu BEPS pravidlo proti zneužívaniu zmlúv v súvislosti so stálymi prevádzkárňami umiestnenými na území tretích štátov. Aplikuje sa na situácie, keď podniku jedného zmluvného štátu plyní príjem z druhého zmluvného štátu a prvý zmluvný štát považuje takýto príjem za prisúdiateľný stálej prevádzkarni podniku nachádzajúcej sa v treťom štáte, pričom zisky, ktoré je možné prisúdiť takejto stálej prevádzkarni sú oslobodené od dane v prvom uvedenom štáte. V takej situácii sa výhody zo zmluvy neuplatnia na príjem, z ktorého je daň v treťom štáte nižšia ako 15% sumy príjmu alebo 70% dane (uplatní sa nižšia zo súm), ktorá by bola uložená v prvom uvedenom štáte v súvislosti s príjmom, keby sa takáto stála prevádzkareň nachádzala v prvom uvedenom štáte. V takom prípade každý príjem, na ktorý sa uplatnia ustanovenia tohto odseku bude naďalej podliehať dani podľa vnútroštátnych právnych predpisov druhého štátu, bez ohľadu na akékoľvek iné ustanovenia zmluvy.

Ustanovenia písm. b) umožňujú neuplatniť ustanovenia odseku 7, ak príjmy pochádzajúce z druhého zmluvného štátu plynú z aktívneho vykonávania činnosti vykonávanej prostredníctvom stálej prevádzkarne (s určitými výnimkami, ktorými sú napr. správa alebo jednoduché držanie investície na vlastný účet podniku, pokiaľ nejde o bankové, poisťovacie činnosti alebo obchodovanie s cennými papiermi vykonávané bankou, poisťovňou alebo registrovaným obchodníkom s cennými papiermi).

Ustanovenia písm. c) obsahujú diskretórne opatrenie pre príslušné úrady pre prípady, ak sú výhody zo zmluvy zamietnuté podľa predchádzajúcich ustanovení tohto odseku. Vzhľadom na príjem plynúci rezidentovi jedného zmluvného štátu, môže príslušný úrad druhého zmluvného štátu tieto výhody poskytnúť, ak na základe žiadosti rezidenta príslušný úrad rozhodne, že poskytnutie takýchto výhod je odôvodnené vzhľadom na dôvody, pre ktoré tento rezident nespĺňal požiadavky tohto odseku (napríklad existencia strát). Príslušný úrad zmluvného štátu, ktorému bola podaná žiadosť, sa poradí s príslušným úradom druhého zmluvného štátu pred tým, ako schváli alebo zamietne žiadosť.

Odsek 8

Ustanovenie obsahuje všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - test hlavného účelu. Výhoda podľa zmluvy nebude poskytnutá v súvislosti s príjmom, ak je možné prísť s ohľadom na všetky príslušné skutočnosti a okolnosti k záveru, že získanie takejto výhody bolo jedným z hlavných účelov dohody alebo transakcie, z ktorých priamo alebo nepriamo vyplynula táto výhoda. Uvedené neplatí, ak bude preukázané, že poskytnutie tejto výhody za takýchto okolností by bolo v súlade s cieľom a s účelom príslušných ustanovení zmluvy.

Článok 14

Článok 14 obsahuje novú preambulu protokolu k zmluve, ktorý bol súčasťou zmluvy pri jej podpise. Ide o formálnu úpravu zohľadňujúcu skutočnosť, že Slovenská republika sukcedovala do zmluvy.

Článok 15

V článku 15 sa nahrádza odsek 2 písmená a) a b) protokolu k zmluve a obsahuje aktuálny zoznam štátnych a verejných inštitúcií Slovenskej republiky a Brazílie, ktoré sa na účely článku 11 ods. 3 zmluvy považujú za „inštitúcie patriace vláde“.

Článok 16

Článok 16 dopĺňa do protokolu k zmluve nové odseky 7 až 10.

Odsek 7

Ustanovenie vyjasňuje, že sa tzv. „sociálny príspevok z čistého zisku“ (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL) zavedený Brazíliou považuje za federálnu daň z príjmov, t.j. daň, na ktorú sa zmluva vzťahuje podľa článku 4 (článku 2 ods. 2 zmluvy). Brazília dlhodobo považuje uvedený príspevok za daň, na ktorú sa zmluva vzťahuje, pretože ide v zásade o daň podobnú dani z príjmov právnických osôb.

Odsek 8

Ustanovenie vyjasňuje, že „úroky z vlastného imania spoločnosti“ („juros sobre o capital próprio“) sa považujú za úroky na účely aplikácie článku 11 odseku 3 zmluvy. Upresnenie kvalifikácie bolo požiadavkou brazílskej strany, pričom toto vyjasnenie pomôže zabrániť konfliktom vyplývajúcim z možnej rozdielnej kvalifikácie príjmu v Slovenskej republike a Brazílii.

Odsek 9

Ustanovenie vyjasňuje, že bez ohľadu na iné medzinárodné zmluvy obsahujúce rôzne mechanizmy na riešenie sporov sa daňové spory týkajúce sa uplatňovania zmluvy majú riadiť len prostredníctvom príslušných ustanovení zmluvy, t.j. ustanoveniami článku 25 (Procedúra vzájomnej dohody) zmluvy.

Odsek 10

Ustanovenie vyjasňuje, že ustanovenia zmluvy v žiadnom prípade nebránia uplatňovaniu vnútroštátnych právnych predpisov zameraných na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom. Ako príklady sú uvedené pravidlá týkajúce sa „nízkej kapitalizácie“ alebo pravidlá o „kontrolovaných zahraničných spoločnostiach“ (CFC pravidlá).

Článok 17

Článok stanovuje spôsob nadobudnutia platnosti protokolu. Protokol nadobudne platnosť prvým dňom tretieho mesiaca nasledujúceho po dátume doručenia neskoršieho oznámenia o splnení vnútroštátneho schvaľovacieho procesu. Ustanovenia zmluvy sa zo strany Slovenskej republiky začnú vykonávať od 1. januára roku nasledujúceho po roku, v ktorom protokol nadobudne platnosť.

Článok 18

Článok stanovuje ukončenie účinnosti protokolu. Ustanovenia protokolu strácajú účinnosť, keď stratí účinnosť zmluva podľa ustanovení článku 29 zmluvy, t.j. posledným dňom v roku, v ktorom bola zmluva vypovedaná alebo posledným dňom zdaňovacieho obdobia začínajúceho v roku, v ktorom bola zmluva vypovedaná.