

Dôvodová správa

A. Všeobecná časť

Predložený návrh Protokolu medzi Slovenskou republikou a Iránskou islamskou republikou, ktorým sa mení zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov (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 Slovenskou republikou a Iránskou islamskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov (ďalej len „zmluva“). Potreba úpravy vyplýva zo zásadných zmien v oblasti medzinárodného zdaňovania, ktoré nastali od roku 2016, kedy bola zmluva podpísaná. 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 Irán rozhodol nepodpísať MLI, bolo potrebné dojednať protokol k zmluve. Protokol obsahuje okrem vybraných opatrení Projektu BEPS aj niekoľko iných ustanovení, ktoré modernizujú zmluvu (napríklad zavedenie definície nového pojmu, úpravy v článku o výmene informácií). 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 2021 („Modelová zmluva OSN“)². Protokol tiež zohľadňuje osobitosti a špecifiká daňových systémov Slovenskej republiky a Iránskej islamskej republiky.

B. Osobitná časť

Názov protokolu a Preambula

Názov odkazuje na zmluvu, ktorá bola uzavretá medzi Slovenskou republikou a Iránom. Preambula vyjadruje zámer Slovenskej republiky a Iránu uzavrieť protokol k zmluve.

Článok 1

Odsek 1 nahrádza názov zmluvy novým názvom zmluvy, ktorý odkazuje okrem iného aj na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, čo vyplýva zo súčasných štandardov v oblasti medzinárodného zdaňovania (napr. Projekt BEPS).

Odsek 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

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

²) https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf

pred zneužitím zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Obsahuje výslovné vyhlásenie o zámere zabrániť dvojitému zdaneniu bez vytvorenia možností pre nezdanenie alebo znížené zdanenie 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 tiež obsahuje deklaratórne vyhlásenie zmluvných štátov o rozvíjaní vzájomných ekonomických vzťahov a posilňovaní spolupráce v daňových záležitostiach.

Článok 2

Článok 2 nahrádza článok 1 (Osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje) zmluvy.

Odsek 1 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 na účely zmluvy považuje fyzická osoba a najmä tieto typy právnických osôb – spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť, komanditná spoločnosť, verejná obchodná spoločnosť, družstvo, európska spoločnosť, európske družstvo.

Odsek 2 implementuje odporúčania prijaté v Akcii 2 Projektu BEPS (Neutralizácia účinkov hybridných nesúládov), ktoré sa zaoberajú prípadmi, keď jeden alebo obidva zmluvné štáty považujú subjekt za daňovo transparentný. Príjem takéhoto subjektu sa na účely zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia považuje za príjem rezidenta zmluvného štátu len do takej miery, v akej je tento príjem považovaný za príjem rezidenta v tomto zmluvnom štáte. Takouto úpravou sa zabráňuje dvojitému nezdaneniu v prípadoch, keď ani jeden zo zmluvných štátov nezdaňuje takýto príjem z dôvodu daňovej transparentnosti (príjem nie je zdanený v rukách subjektu, ale spoločníkmi).

Odsek 3 obsahuje tzv. „ochrannú doložku (saving clause)“, ktorá potvrdzuje všeobecnú zásadu, podľa ktorej zmluva neobmedzuje právo zmluvného štátu zdaníť 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 3

Článok 3 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 4. V čase podpisu tejto zmluvy nespĺňajú uvedené podmienky žiadne osoby alebo subjekty, založené alebo zriadené podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky. 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 a preto by mohli požívať výhody zo zmluvy.

Článok 4

Článok 4 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 čiastočne komanditná spoločnosť (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, ak sa príslušné úrady nedohodnú inak.

Článok 5

Článok 5 nahrádza článok 5 ods. 4 až 7 zmluvy a tiež dopĺňa do článku 5 zmluvy nové odseky 8 až 10.

Odsek 4 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 netvorí 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 - Vyhybanie 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. Na rozdiel od MZ OECD sa dodanie tovaru nepovažuje za prípravné alebo pomocné činnosti.

Odsek 5 zavádza tzv. anti-fragmentačné pravidlo pre zamedzenie rozdeľovania činností medzi úzko prepojenými osobami. Odsek 4 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 6 stanovuje alternatívny druh stálej prevádzkarne - agentská stála prevádzkareň. Toto ustanovenie je v súlade s odporúčaniami Akcie 7 Projektu BEPS, ktorých účelom je zamedzenie využívania komisionárskych štruktúr a podobných stratégií na obchádzanie podmienok vzniku stálej prevádzkarne. Predpokladom vzniku tohto druhu stálej prevádzkarne je posudzovanie skutočnosti, 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. 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 osobu, alebo ak tomuto zástupcovi nebola formálne udelená právomoc na reprezentáciu podniku. Nad rámec MZ OECD sa za agentskú stálu prevádzkareň považuje aj činnosť zástupcu spočívajúca v udržiavaní zásob tovaru patriaceho podniku a dodávanie tohto tovaru.

Odsek 7 stanovuje výnimku pre vznik agentskej stálej prevádzkarne podľa odseku 6. Ak 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, tak 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.

Odsek 8 stanovuje alternatívny druh stálej prevádzkarne – poisťovacia stála prevádzkareň, ktorá vzniká z dôvodu vyberania poistného na území druhého zmluvného štátu alebo poisťovania rizík, ktoré tam vznikli. Uvedené ustanovenie vychádza zo znenia Modelovej zmluvy OSN. Do rozsahu tohto ustanovenia spadajú aj zaistovacie činnosti.

Odsek 9 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 10 obsahuje definíciu pojmu úzko prepojená osoba, 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 6 a 7

Článok 6 zavádza do zmluvy časové obmedzenie pre vykonanie úpravy ziskov prisúdiťelných stálej prevádzkarni podniku jedného štátu umiestnenej v druhom štáte (primárna úprava) na 8 rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom by boli tieto zisky prisúdiťelné.

Článok 7 zavádza do zmluvy časové obmedzenie pre vykonanie primárnej úpravy ziskov v prípade prepojených podnikov na 8 rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom by boli tieto zisky dosiahnuteľné.

V oboch prípadoch platí, že časové obmedzenie neplatí v prípade podvodu, hrubej nedbanlivosti alebo vedomého zanedbania. Obe ustanovenia predstavujú alternatívu splnenia minimálneho štandardu Akcie 14 Projektu BEPS zameraného na posilnenie mechanizmov riešenia daňových sporov.

Článok 8

Článok 8 nahrádza článok 21 (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 9

Článok 9 nahrádza druhú vetu v článku 23 (Procedúra vzájomnej dohody) odseku 2 zmluvy v zmysle požiadaviek minimálnych štandardov podľa Akcie 14 Projektu BEPS. Dohoda dosiahnutá v rámci procedúry vzájomnej dohoda sa uplatní bez ohľadu na vnútroštátne lehoty pre zánik práva na vyrubenie dane, avšak najneskôr do 11 rokov od skončenia príslušného zdaňovacieho obdobia. Toto časové obmedzenie korešponduje s časovými obmedzeniami v článkoch 6 a 7 protokolu a článku 23 odseku 1 druhej vete zmluvy, t. j. obmedzenie možnosti vykonania primárnej úpravy ziskov stálej prevádzkarne alebo prepojeného podniku na 8 rokov a obmedzenie na predloženie žiadosti o riešenie prípadu na 3 roky.

Článok 10

V článku 24 (Výmena informácií) odseku 2 zmluvy sa dopĺňa veta, ktorá 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.

V článku 24 (Výmena informácií) odseku 5 zmluvy sa vypúšťa druhá veta, keďže sa Slovenská republika a Irán dohodli, že od dátumu účinnosti tohto protokolu budú uplatňovať odsek 5.

Obe ustanovenia zabezpečujú súlad článku 24 (Výmena informácií) zmluvy so súčasnými štandardmi v oblasti výmeny informácií podľa článku 26 Modelovej zmluvy OECD.

Článok 11

Článok 11 protokolu nahrádza článok 26 (Obmedzenie výhod zo zmluvy) zmluvy. Článok 11 zabezpečuje implementáciu minimálnych štandardov podľa Akcie 6 Projektu BEPS zameraných na boj proti zneužívaniu zmlúv, pričom obsahuje test hlavného účelu (PPT - „principal purpose test“). Na základe tohto testu nebude výhoda zo zmluvy poskytnutá v súvislosti s určitým 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 11 obsahuje nad rámec MZ OECD ustanovenie, ktoré zaväzuje príslušný orgán zmluvného štátu informovať príslušný orgán druhého štátu o odopretí výhod zo zmluvy pre rezidenta tohto druhého štátu.

Článok 12

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. Pravidlá pre nadobudnutie účinnosti sú uvedené osobitne aj pre Irán, keďže používa odlišný kalendár (Iránsky kalendár - Solar Hijri).

Článok 13

Článok stanovuje ukončenie účinnosti protokolu. Ustanovenia protokolu sa prestanú vykonávať, keď sa zmluva prestane vykonávať podľa ustanovení článku 28 (Ukončenie platnosti) 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.