

Dôvodová správa

A. Všeobecná časť

Predložený návrh Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Egyptskou arabskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a zabránení daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (ďalej len „zmluva“) 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 v zmysle článku 7 ods. 4 a 5 Ústavy Slovenskej republiky (460/1992 Zb.). Po nadobudnutí platnosti bude mať zmluva prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Ide o bilaterálnu medzinárodnú zmluvu, ktorej primárnym cieľom je zamedziť dvojitému právnemu zdaneniu v oblasti dane z príjmov prostredníctvom alokácie práva zdaníť konkrétne druhy príjmov jednému zo zmluvných štátov alebo obom zmluvným štátom. Zmluva ďalej upravuje oblasti, akými sú napríklad boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, výmena informácií, nediskriminácia osôb a riešenie sporov vyplývajúcich z interpretácie a uplatňovania zmluvy. Znenie zmluvy 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. Zmluva zohľadňuje osobitosti a špecifiká daňových systémov Slovenskej republiky a Egyptskej arabskej republiky (ďalej len „Egypt“).

Materiál má vplyv na rozpočet verejnej správy, sociálne vplyvy a vplyv na informatizáciu spoločnosti.

B. Osobitná časť

Názov zmluvy:

Zmluva sa uzatvára medzi štátmi, pričom podľa Ústavy SR ide o medzinárodnú hospodársku zmluvu všeobecnej povahy (čl. 7 ods. 4 Ústavy SR), ktorá má charakter prezidentskej zmluvy. Z uvedeného dôvodu má zmluva prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

Preambula

Preambula zmluvy je v súlade s minimálnym štandardom podľa Akcie 6 (Predchádzať udeľovaniu výhod vyplývajúcich zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia za nenáležitých okolností) Projektu G20/OECD BEPS (ďalej len „BEPS“) 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. Zmluva zároveň v preambule obsahuje deklaratórne vyhlásenie zmluvných štátov ďalej rozvíjať ich ekonomické vzťahy a posilniť

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

spoluprácu v daňových záležitostiach.

Článok 1 (Osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje)

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, na ktorú sa vzťahuje zmluva 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 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.

Článok 2 (Dane, na ktoré sa zmluva vzťahuje)

Odsek 1

Uvádza všeobecný rozsah daní (v tomto prípade dane z príjmov), na ktoré sa zmluva vzťahuje a to bez ohľadu na to, či tieto dane ukladá štát, jeho správne celky resp. miestne orgány a tiež bez ohľadu na spôsob výberu týchto daní.

Odsek 2

Odsek stanovuje všeobecnú definíciu pojmu „dane z príjmov“, pričom pojem zahŕňa aj daň z príjmov zo scudzenia hnutel'ného alebo nehnuteľného majetku a dane zo zhodnotenia majetku.

Odsek 3

Obsahuje nevyčerpávajúci (demonštratívny) zoznam daní, na ktoré sa zmluva vzťahuje v čase jej podpisu. Na strane Slovenskej republiky tento zoznam pozostáva z dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb. Na strane Egypta zoznam obsahuje daň z príjmov fyzických osôb, daň zo ziskov právnických osôb, daň zrazená pri zdroji a doplnkové dane.

Odsek 4

Upravuje situácie, keď po uzavretí zmluvy zmluvný štát zavedie dodatočnú daň, resp. nahradí existujúcu daň, ktorá má podobný charakter ako dane uvedené v ods. 1. Príslušný orgán (v Slovenskej republike je to Ministerstvo financií SR) v takomto prípade nahlásuje zmenu druhému zmluvnému štátu. Nahlásenie nie je obmedzené len zmenou v oblasti typov daní, zmluvné štáty sa môžu vzájomne informovať o akýchkoľvek významných legislatívnych zmenách, usmerneniach, súdnych rozhodnutiach alebo praktických prípadoch.

Článok 3 (Všeobecné definície)

Odsek 1

Obsahuje definíciu najčastejšie používaných pojmov v zmluve. Niektoré pojmy, ako napríklad dividendy, stála prevádzkareň, či rezident zmluvného štátu sú definované osobitne v príslušných článkoch zmluvy.

Písm. a) a b) definujú zmluvné štáty v súlade so zaužívanými vnútroštátnymi definíciami.

Písm. c) uvádza definíciu pojmov „zmluvný štát“ a „druhý zmluvný štát“, ktoré majú podľa súvislosti označovať Slovenskú republiku alebo Egypt.

Písm. d) obsahuje definíciu pojmu osoba tak, aby okrem fyzických osôb a spoločností pokrývala akékoľvek združenia osôb.

Písm. e) definuje spoločnosť ako akúkoľvek právnickú osobu alebo subjekt, s ktorým sa zaobchádza na účely daňových zákonov zmluvného štátu, v ktorom je rezidentom, ako so samostatnou osobou.

V písm. f) sa uvádza, čo sa rozumie pod pojmom „podnik jedného zmluvného štátu“, resp. „podnik druhého zmluvného štátu“ na účely zmluvy.

Definícia medzinárodnej dopravy v písm. g) nadväzuje na princíp zdanenia príjmov v medzinárodnej doprave ustanovený v článku 8 ods. 1 zmluvy. Táto definícia zabezpečuje, aby sa zachovalo právo štátu miesta skutočného vedenia podniku zdaníť domácu prepravu (len v štáte miesta skutočného vedenia podniku) a medzinárodnú prepravu. Naopak, definícia umožňuje druhému zmluvnému štátu zdaníť vlastnú domácu prepravu (výhradne v rámci svojho územia).

V písm. h) zmluvné štáty vymedzujú príslušné orgány na účely zmluvy. V Slovenskej republike sa za príslušný orgán považuje Ministerstvo financií SR.

Prvý bod písm. i) definuje pojem „štátny príslušník“ vo vzťahu k fyzickej osobe, kde sa štátna príslušnosť odvodzuje od občianstva fyzickej osoby. V definícii štátneho príslušníka vo vzťahu k právnickým osobám sa osobitne uvádza právnická osoba a samostatne osobná obchodná spoločnosť (partnership), a to z dôvodu, že niektoré štáty síce považujú osobnú obchodnú spoločnosť za osobu podľa písmena e) tohto článku (t. j. spoločnosť), avšak nie aj za právnickú osobu.

Zmluva obsahuje aj definíciu uznaného dôchodkového fondu, ktorý môže byť po splnení podmienok stanovených v článku 3 ods. 1 písm. j) bodoch (i) a (ii) považovaný za rezidenta zmluvného štátu. To umožní prístup týchto fondov k výhodám zo zmluvy. Ide o štandardné znenie z Modelovej zmluvy OECD. V čase podpisu tejto zmluvy nespĺňajú uvedené podmienky žiadne osoby alebo subjekty, založené alebo zriadené podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky alebo Egypta. Ustanovenie bolo do zmluvy vložené najmä z dôvodu, že v prípade potenciálnych zmien vo vnútroštátnych právnych predpisoch by sa dôchodkové fondy v oboch štátoch mohli kvalifikovať ako uznané dôchodkové fondy, t. j. budú požívať výhody zo zmluvy.

Odsek 2

Uvádza, že výrazy, ktoré nie sú definované v zmluve majú význam podľa vnútroštátnych predpisov, ak súvislosť nevyžaduje odlišný výklad. Zo znenia vyplýva jednak to, že sa berie do úvahy právny predpis platný v čase uplatnenia zmluvy a tiež to, že v prípade rozdielných definícií v rôznych právnych predpisoch zmluvného štátu sa uprednostní daňový právny predpis.

Článok 4 (Rezident)

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 iba z titulu 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.

Odsek 2

Ak je fyzická osoba podľa odseku 1 považovaná za rezidenta oboch zmluvných štátov, jeho rezidencia sa určí (rozhraničí) na základe kritérií vymedzených v odseku 2. Tieto rozhraničovacie kritéria sa použijú v poradí, v akom sú stanovené v zmluve, t. j. ak nie je možné použiť alebo určiť prvé rozhraničovacie kritérium v poradí, pristupuje sa k ďalšiemu kritériu (trvalo dostupné bývanie, stredisko životných záujmov, obvyklé zdržiavanie sa a štátna príslušnosť).

Písm. a) pojednáva o trvalo dostupnom bývaní. Pod týmto pojmom sa rozumie obydlie bez ohľadu na jeho formu (byt, dom, izba, atď.), ktoré má fyzická osoba vo vlastníctve, nájme alebo ho užíva na základe iného práva, v ktorom sa zdržiava s úmyslom nielen prechodného bývania. Obydlie fyzickej osoby je stále, ak je tejto osobe prístupné nepretržite v každom čase, nielen príležitostne na účely krátkodobého pobytu. Skôr používané pojmy „stály byt“ a „trvalé bydlisko“ spôsobovali terminologickú nejasnosť a nesprávny výklad tohto pojmu, keďže pojem „byt“ nezahŕňal všetky formy obydli a pojem „trvalé bydlisko“ spôsobovalo ľahkú zameniteľnosť s odlišným inštitútom trvalého pobytu podľa zákona č. 253/1998 Z. z. o hlásení pobytu občanov Slovenskej republiky a registri obyvateľov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

Druhým kritériom v písm. a) je stredisko životných záujmov. Predstavuje ho štát, ku ktorému má fyzická osoba užšie osobné a hospodárske vzťahy (napr. rodinné, sociálne a ekonomické vzťahy, zamestnanie, politické, kultúrne a iné aktivity, miesto podnikania, miesto, z ktorého spravuje svoj majetok). Pri posudzovaní, ku ktorému štátu má fyzická osoba užšie osobné a hospodárske vzťahy, sa berú do úvahy všetky skutočnosti a okolnosti a posudzujú sa ako celok, hoci osobitná pozornosť sa venuje osobným vzťahom.

Ak fyzická osoba nemá v žiadnom zmluvnom štáte trvalo dostupné bývanie alebo má v oboch zmluvných štátoch trvalo dostupné bývanie, ale nie je možné určiť zmluvný štát, v ktorom má stredisko životných záujmov, pristupuje sa k tretiemu kritériu - obvyklé zdržiavanie sa. Zmluva nešpecifikuje presný počet dní obvyklého zdržiavania sa v zmluvnom štáte.

Ak sa fyzická osoba obvykle zdržiava v oboch zmluvných štátoch alebo v žiadnom z nich, je podľa písm. c) rezidentom toho zmluvného štátu, ktorého je štátnym príslušníkom.

Ako je uvedené v písm. d), ak nie je možné rezidenciu určiť (rozhraničiť) ani na základe tohto kritéria, príslušné orgány zmluvných štátov určia štát, ktorého je táto osoba rezidentom vzájomnou dohodou prostredníctvom procedúry uvedenej v článku 24 zmluvy.

V praxi môže nastať situácia, že sa zmení daňová rezidencia osoby v priebehu kalendárneho roka. V takom prípade sa bude osoba príslušnú časť roka považovať za rezidenta jedného zmluvného štátu a ostatnú časť roka za rezidenta druhého zmluvného štátu. Ak je osoba rezidentom Slovenskej republiky len časť zdaňovacieho obdobia, vysporiada si za túto časť zdaňovacieho obdobia na území Slovenskej republiky svoju celosvetovú daňovú povinnosť z

príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí. Za časť zdaňovacieho obdobia, počas ktorého osoba nebola rezidentom Slovenskej republiky, si v Slovenskej republike vysporiada daňovú povinnosť z príjmov zo zdrojov v Slovenskej republike.

Odsek 3

Ustanovenie rozhraničuje rezidenciu osoby inej ako je fyzická osoba, na základe vzájomnej dohody príslušných orgánov. Príslušné orgány berú do úvahy faktory ako miesto skutočného vedenia, miesto založenia alebo iné relevantné skutočnosti. Zároveň platí, že výhoda zo zmluvy sa bez dohody na určení rezidencie neuplatní.

Článok 5 (Stála prevádzkareň)

Odsek 1

Obsahuje všeobecnú definíciu stálej prevádzkarne. V praxi sa tiež označuje ako tzv. klasická stála prevádzkareň. Výraz „stála prevádzkareň“ označuje trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činností, prostredníctvom ktorého podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť. V nadväznosti na túto definíciu sa za všeobecné podmienky, ktoré musia byť splnené pre účely vzniku stálej prevádzkarne, považuje existencia miesta alebo zariadenia na výkon činnosti, geografická, obchodná a časová stálosť miesta na podnikanie a výkon činnosti prostredníctvom tohto miesta. Pojem „časová stálosť“ v kontexte posudzovania vzniku stálej prevádzkarne je potrebné chápať tak, že činnosť musí spĺňať určitý stupeň trvalosti – môže sa jednať buď o sústavnú a opakovanú činnosť alebo v prípade jednorazovo poskytovaných činností sa sleduje splnenie vymedzeného časového obdobia v trvaní najmenej 6 mesiacov.

Odsek 2

Uvádza nevyčerpávajúci (demonštratívny) zoznam činností, ktoré zakladajú stálu prevádzkareň, v prípade že spĺňajú všeobecné podmienky vzniku stálej prevádzkarne uvedené v odseku 1 tohto článku. Naopak, ak sú splnené všeobecné podmienky podľa odseku 1, stála prevádzkareň vzniká bez ohľadu na skutočnosť, že dané miesto nie je explicitne uvedené v odseku 2. Nad rámec modelovej zmluvy OECD a modelovej zmluvy OSN, písmená g) a h) uvádzajú ako príklady miest alebo zariadení aj plantáž alebo farmu a priestory alebo sklad používané ako predajné miesta.

Odsek 3

Definuje podmienky pre vznik tzv. stavebnej stálej prevádzkarne (písm. a), stálej prevádzkarne súvisiacej s používaním tzv. hmotného zariadenia (písm. b) a tzv. službovej stálej prevádzkarne (písm. c).

Podľa písm. a) vzniká stavebná stála prevádzkareň, len ak stavenisko, stavbu alebo montážny projekt trvajú dlhšie než 6 mesiacov. Stavebné činnosti zahŕňajú nielen výstavbu budov, ale tiež výstavbu ciest, mostov alebo kanálov, rekonštrukciu (viac ako len údržbu alebo redekoráciu) budov, mostov alebo kanálov, kladenie potrubí, hĺbenie a bagrovanie. Inštalčné a montážne služby a projekty nie sú obmedzené len na inštaláciu týkajúcu sa stavebného projektu, ale zahŕňajú aj inštaláciu nového zariadenia (napr. komplexného stroja) v už existujúcej budove alebo vonku. Dočasné prerušenie prevádzky napr. z dôvodu nepriaznivého počasia, či nedostatku materiálu sa nepovažuje za ukončenie stálej prevádzkarne, ale započítava sa do doby jej existencie. Do činností spadajúcich do rámca „stavebnej“ stálej prevádzkarne nie sú zahrnuté napr. bežné udržiavacie práce na dokončených stavbách (napr. drobné opravy fasád, maliarske, resp. natieračské práce), bežná údržba a opravy hnutelných vecí (napr. opravy výrobných zariadení, záručné opravy), činnosti vykonávané na mieste stavebného alebo

montážneho projektu, ak nie sú súčasťou tohto projektu (napr. dodávanie stravy na stavenisko, samotné dodávanie materiálu).

Podľa písm. b) koncept stálej prevádzkarne zahŕňa aj činnosti, pri ktorých dochádza k využívaniu tzv. hmotných zariadení (vrátane ich inštalácie) pri prieskume alebo ťažbe prírodných zdrojov v zmluvnom štáte, ak trvajú spolu viac ako 60 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období príslušného fiškálneho roka.

Samostatným alternatívnym druhom stálej prevádzkarne je v zmysle písm. c) tzv. službová stála prevádzkareň, ktorá je založená z dôvodu poskytovania služieb, ak tieto nie sú poskytované prostredníctvom trvalého miesta na podnikanie v zmysle odseku 1 tohto článku. Tento koncept vychádza z modelovej zmluvy OSN a je v súlade s výhradou Slovenskej republiky k článku 5 modelovej zmluvy OECD. Službová stála prevádzkareň vzniká v prípade poskytovania služieb vrátane poradenských služieb podnikom alebo prostredníctvom zamestnancov alebo iných pracovníkov najatých podnikom na takýto účel, ale len vtedy, ak činnosti takéhoto charakteru trvajú na území druhého štátu 183 dní v akomkoľvek období dvanástich mesiacov začínajúcich alebo končiacich v príslušnom zdaňovacom období.

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 sa jedná 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 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 alebo aj na rôzne kombinácie týchto činností.

Odsek 5

Ustanovenie zavádza tzv. anti-fragmentačné pravidlo pre zamedzenie rozdeľovania činností medzi úzko prepojenými osobami. Ods. 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

Cieľom je úprava ustanovení vymedzujúcich agentskú stálu prevádzkareň a nezávislého zástupcu v zmysle odporúčaní Akcie 7 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. Nad rámec znenia Modelovej zmluvy OECD, agentská stála prevádzkareň vzniká aj keď táto osoba neuzatvára ani nezohráva hlavnú úlohu pri uzatváraní takýchto zmlúv, ale obvykle udržiava zásobu tovaru, z ktorého táto osoba pravidelne dodáva tovar v mene podniku. Ak však osoba vykonáva činnosť ako nezávislý zástupca, táto činnosť nebude viesť k vzniku stálej prevádzkarne s výnimkou, ak táto osoba koná výhradne alebo takmer výhradne pre jeden alebo viac podnikov, s ktorými je úzko prepojená. 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 osobu, alebo ak tomuto zástupcovi nebola formálne udelená právomoc na reprezentáciu podniku.

Odsek 7

Ustanovenie zakladá fikciu tzv. poistnej stálej prevádzkarne, ak poisťovňa (s výnimkou činností zaistenia) prostredníctvom osoby, ktorá nie je nezávislým agentom vyberá na území druhého štátu poistné alebo poisťuje riziká tam umiestnené.

Odsek 8

Spresňuje v nadväznosti na odseky 6 a 7, 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 agentská 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 9

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 10

Cieľom tohto odseku je definovať pojem úzko prepojenej osoby, ktorý je použitý v iných 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.

Odsek 11

Odsek upravuje spôsob výpočtu šesťmesačnej lehoty rozhodujúcej pre posúdenie vzniku stálej prevádzkarne pri stavenisku, stavbe, montážnom alebo inštalačnom projekte alebo dozorných činnostiach s tým spojených podľa odseku 3. Jeho účelom je zabrániť obchádzaniu tejto lehoty tým, že sa výkon prác účelovo rozdelí medzi viacero úzko prepojených podnikov alebo do viacerých kratších etáp. Ak podnik vykonáva činnosti na tom istom stavenisku, stavbe alebo montážnom projekte počas jedného alebo viacerých období, ktoré spolu presiahnu 30 dní, a zároveň na tom istom mieste vykonávajú prepojené činnosti aj úzko prepojené podniky počas iných období, z ktorých každé presahuje 30 dní, tieto obdobia sa na účely šesťmesačnej lehoty sčítajú. Posúdenie sa tak viaže na skutočné trvanie a rozsah projektu ako celku.

Článok 6 (Príjmy z nehnuteľného majetku)

Odsek 1

Stanovuje všeobecný princíp zdanenia príjmov plynúcich z priameho užívania, nájmu alebo akéhokoľvek iného užívania nehnuteľného majetku. Nakoľko existuje úzke ekonomické prepojenie medzi samotnou nehnuteľnosťou a zdrojom príjmu, prisudzuje sa právo na zdanenie takéhoto príjmu tomu zmluvnému štátu, v ktorom je nehnuteľnosť umiestnená. Znenie „vrátane príjmov z poľnohospodárstva alebo lesníctva“ rozširuje rozsah uplatnenia aj na príjem z činností, ktoré spadajú do rozsahu poľnohospodárstva a lesníctva. Ide nielen o príjmy podniku, ktorý pôsobí v poľnohospodárstve alebo lesníctve, z predaja svojej produkcie, ale aj o príjmy, ktoré tvoria neoddeliteľnú súčasť poľnohospodárskych alebo lesníckych činností.

Odsek 2

Definuje pojem nehnuteľný majetok. Primárne sa určenie toho, či ide o nehnuteľný majetok ponecháva na právne predpisy štátu, v ktorom sa majetok nachádza. Definícia však ďalej uvádza, čo sa považuje a čo nepovažuje za nehnuteľný majetok pre účely zmluvy bez ohľadu na vnútroštátnu legislatívu tohto štátu.

Odseky 3 a 4

Odsek 3 špecifikuje všetky formy užívania nehnuteľného majetku, na ktoré sa môže uplatniť článok 6. Odsek 4 objasňuje, že ustanovenia odsekov 1 a 3 sa vzťahujú aj na príjmy z nehnuteľností, ktoré sú súčasťou obchodného majetku podnikov alebo majetku používaného pri výkone nezávislej osobnej činnosti.

Článok 7 (Zisky z podnikania)

Odsek 1

Vymedzuje základné pravidlo zdaňovania ziskov z činností podnikov. Zisky plynúce podniku jedného zmluvného štátu z činností sú zdaniteľné v tomto štáte, s výnimkou činností vykonávaných v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza. Zisky prisúditeľné stálej prevádzkarni sú zdaniteľné v druhom zmluvnom štáte. Sleduje sa každý samostatný zdroj príjmu podniku v tomto štáte a na každý takýto zdroj príjmu sa aplikuje test vzniku stálej prevádzkarne.

Odsek 2

Popisuje princíp prisúdenia ziskov stálej prevádzkarni, ktorý vychádza z princípu nezávislého vzťahu (arm's length principle). Posudzuje sa pri ňom, aké zisky by stála prevádzkareň dosiahla, keby bola nezávislá od svojho zriaďovateľa. Komentár k modelovej zmluve OECD vychádzajúci zo správy OECD o prisudzovaní ziskov stálym prevádzkarniam pojednáva o dvoj krokovom prístupe, na základe ktorého sa kalkulujú všetky zisky prisúditeľné stálej prevádzkarni, t. j. zisky plynúce z transakcií realizovaných s nezávislými osobami, transakcií

so závislými osobami a z vnútropodnikových operácií s ostatnými časťami podniku (vnútropodnikový presun majetku, vnútropodnikové poskytovanie služieb a pod.). Prvým krokom je identifikácia činností vykonávaných stálou prevádzkarňou (na základe funkčnej analýzy). V rámci druhého kroku sa ocenia transakcie stálej prevádzkarne na základe princípu nezávislého vzťahu berúc do úvahy vykonávané funkcie, použitý majetok a znášané riziko.

Odsek 3

Vymedzuje, že pri stanovení ziskov prisúdiť stálou prevádzkarňou je nevyhnutné brať do úvahy aj náklady, ktoré vznikli v súvislosti s činnosťou stálej prevádzkarne, a to bez ohľadu na to, na území ktorého štátu vznikli, t. j. či vznikli priamo v stálou prevádzkarňu, alebo u zriaďovateľa. V súlade s prístupom platným do roku 2008, ktorý si Slovenská republika vyhradila používať aj naďalej, sa pri alokovaní nákladov berú do úvahy skutočné náklady bez ziskovej prirážky, a to aj v prípade činností zriaďovateľa, ktoré by sa medzi samostatnými právnickými osobami považovali za poskytovanie služieb. Zároveň sa spresňuje, že pri určovaní zisku stálej prevádzkarne sa nepripúšťa zohľadnenie vnútropodnikových platieb medzi stálou prevádzkarňou a zriaďovateľom alebo jeho inými stálymi prevádzkarnami, ak nejde o náhradu skutočne vynaložených nákladov. To sa týka najmä licenčných poplatkov a iných obdobných platieb za používanie patentov alebo iných práv, poplatkov alebo provízií za služby alebo riadenie, ako aj, s výnimkou úverových inštitúcií, vnútropodnikových úrokov z peňažných prostriedkov poskytnutých v rámci podniku. Rovnako sa pri stanovení zisku stálej prevádzkarne nezohľadňujú ani obdobné sumy účtované stálou prevádzkarňou zriaďovateľovi alebo iným stálym prevádzkarnám, ak nepredstavujú preúčtovanie skutočných nákladov, najmä nákladov vzniknutých voči tretej osobe

Odsek 4

Umožňuje v niektorých prípadoch uplatniť spôsob rozdelenia celkových ziskov na základe rôznych vzorcov; tento postup pritom musí rešpektovať zásady uvedené v tomto článku. Slovenská republika takýto špeciálny postup neuplatňuje.

Odsek 5

Špecifikuje, že metóda stanovenia základu dane stálej prevádzkarne by sa z roka na rok nemala meniť len z dôvodu, že použitím inej metódy by sa dosiahol výhodnejší výsledok. Toto ustanovenie má zabezpečiť konzistenciu a kontinuálnosť.

Odsek 6

Objasňuje, že v prípade typov príjmov, ktoré sú obsahovo pokryté inými článkami zmluvy sa zdaňovanie týchto príjmov riadi príslušnými článkami, tzn. iné články zmluvy, ktoré špecificky riešia vybrané typy príjmov majú prednosť pred článkom 7. Pravidlo je, že článok 7 sa uplatní na príjmy, ktoré nespádajú do kategórií príjmov zahrnutých v iných článkoch zmluvy a navyše tiež na dividendy, úroky, licenčné poplatky a iné príjmy, ktoré sú prisúdiť stálou prevádzkarňou.

Článok 8 (Medzinárodná doprava)

Odsek 1

Právo na dane z príjmov z prevádzkovania lodí alebo lietadiel v medzinárodnej doprave má podľa odseku 1 len štát, v ktorom je miesto skutočného vedenia podniku prevádzkujúceho takúto medzinárodnú dopravu. Pod príjmy z prevádzkovania dopravných prostriedkov v medzinárodnej doprave sa zahŕňajú príjmy plynúce podniku z prepravy ľudí alebo nákladu týmito prostriedkami (bez ohľadu na to, či sú dopravné prostriedky vo vlastníctve podniku, nájme alebo akomkoľvek inom užívaní). Ďalej do rozsahu príjmov v tomto odseku spadajú

príjmy plynúce z činností priamo spojených s prevádzkovaním medzinárodnej dopravy a z činností, ktoré síce nie sú priamo spojené s prevádzkovaním, avšak majú vo vzťahu k skôr uvedeným činnostiam pomocný charakter.

Odsek 2

Ustanovenie určuje, že ak sa miesto skutočného vedenia lodného podniku nachádza na palube lode, považuje sa za umiestnené v štáte, v ktorom sa nachádza domovský prístav lode alebo v štáte, v ktorom je prevádzkovateľ lode rezidentom (ak domovský prístav neexistuje).

Odsek 3

Rozširuje pôsobnosť článku aj na rôzne formy spolupráce v medzinárodnej doprave.

Článok 9 (Prepojené podniky)

Odsek 1

Stanovuje možnosť úpravy ziskov prepojených podnikov, ak z dôvodu špecifických vzťahov (priameho alebo nepriameho prepojenia) medzi nimi neboli zdaniteľné zisky vyčíslené v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Odsek 2

Umožňuje vykonať korešpondujúcu úpravu u prepojeného podniku v druhom zmluvnom štáte za účelom zamedzenia dvojitého zdanenia. Táto korešpondujúca úprava sa v druhom zmluvnom štáte nevykoná automaticky len z dôvodu, že zisky v prvom zmluvnom štáte boli upravené (navýšené). Ku korešpondujúcej úprave dôjde, len ak druhý zmluvný štát usúdi, že samotná úprava je oprávnená a upravené zisky správne reflektujú zisky, ktoré by sa boli dosiahli v prípade nezávislých podnikov. Toto ustanovenie však neupravuje spôsob, akým sa má korešpondujúca úprava vykonať. Rovnako sa tu neuvádza obdobie, po ktorom už druhý zmluvný štát nemusí vykonať korešpondujúcu úpravu. Ak vznikne spor medzi zmluvnými štátmi ohľadom korešpondujúcej úpravy, mala by sa uplatniť procedúra vzájomnej dohody v súlade s článkom 25 zmluvy.

Odsek 3

Ustanovenie pojednáva o tom, že druhý zmluvný štát nie je povinný vykonať korešpondujúcu úpravu, ak v súvislosti s úpravou zisku podľa odseku 1 bola jednej zo spoločností uložená pokuta za podvod, hrubú nedbanlivosť alebo úmyselné porušenie povinnosti.

Článok 10 (Dividendy)

Odsek 1

Umožňuje zdaňť dividendy v tom štáte, v ktorom je rezidentom príjemca dividendy.

Odsek 2

Stanovuje, že bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 má právo na zdanenie aj štát zdroja – t. j. štát, v ktorom je rezidentom spoločnosť vyplácajúca dividendy. Ak tieto príjmy plynú skutočnému vlastníkovi príjmu, tak právo štátu zdroja dividend na ich zdanenie je obmedzené maximálnou sadzbou dane. V prípade splnenia testu priamych hlasovacích práv (najmenej 20 %) bude najvyššia možná sadzba dane vo výške 5 %. Pojem „hlasovacie práva“ sa pre účely písm. a) interpretuje vo všeobecnosti podľa práva štátu materskej spoločnosti, pričom na účely aplikácie zníženej sadzby dane v písm. a) sa v súlade s Akciou 6 Projektu BEPS zavádza podmienka minimálneho obdobia vlastníctva v dĺžke 365 dní, ktoré zahŕňa deň výplaty dividend (za účelom výpočtu tohto obdobia nebudú zohľadnené zmeny vlastníctva, ktoré by priamo vyplynuli z reorganizácie spoločnosti, ako sú napr. reorganizácie s fúziou alebo

rozdelením spoločnosti, ktorá vlastní akcie, alebo ktorá vypláca dividendy). V ostatných prípadoch (ak nie je splnený test vlastníctva) je možné zdaniť tieto príjmy v štáte zdroja nanajvýš 10 % sadzbou dane.

Zníženie sadzby je podmienené skutočným vlastníctvom dividend. Výraz „skutočný vlastník“ nie je používaný v úzkom zmysle a vykladá sa v kontexte zámeru článku. Priamy príjemca dividendy nie je jej skutočným vlastníkom, ak právo na použitie prijatej dividendy je obmedzené povinnosťou postúpiť platbu inej osobe, t. j. ak príjemca platby nemá právo využiť a nakladať s prijatou dividendou úplne neobmedzene. Avšak aj po preukázaní skutočného vlastníka dividendy nie je zmluvný štát povinný automaticky uplatniť odsek 2 zmluvy. Koncept skutočného vlastníka rieši niektoré formy daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti (najmä umelé vloženie príjemcu, ktorý je povinný platbu postúpiť ďalej), avšak nerieši všetky prípady zneužívania zmlúv. Z tohto dôvodu odsek 2 neobmedzuje uplatňovanie iných foriem riešenia takýchto neželaných prípadov daňovej optimalizácie (napríklad formou všeobecných alebo špecifických ustanovení proti zneužívaniu).

Odsek 3

Definícia pojmu „dividenda“ je nevyčerpávajúca. Vymenované príklady pokrývajú len vybrané typy platieb, ktoré väčšina štátov považuje v súlade so svojou vnútroštátnou legislatívou za dividendu. Nakoľko však nie je možné nájsť jednotnú definíciu tohto pojmu, definícia považuje za dividendu akúkoľvek platbu, ktorá sa považuje za dividendu podľa práva zmluvného štátu, ktorého je rezidentom spoločnosť rozdeľujúca zisk. V podmienkach Slovenskej republiky sa pre účely zmluvy za dividendu považuje nielen podiel na zisku vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva, ale aj iné formy vymedzené v zákone o dani z príjmov.

Odsek 4

Tento odsek sa vzťahuje na situácie, keď dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu sú prisúditel'né stálej prevádzkarni spoločnosti alebo stálej základni osoby vykonávajúcej nezávislú osobnú činnosť, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu a ktorá je umiestnená v prvom zmluvnom štáte, t. j. v štáte zdroja dividend. V takomto prípade sa neuplatnia odseky 1 a 2 tohto článku, ale postupuje sa v súlade s článkom 7 (Zisky z podnikania) alebo článkom 14 (Nezávislá osobná činnosť).

Odsek 5

Pojednáva o tom, že (prvý) zmluvný štát, z ktorého plynú zisky alebo príjmy spoločnosti je oprávnený zdaniť dividendy, ktoré vypláca táto spoločnosť, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu, ak

- sa dividendy vyplácajú rezidentovi prvého zmluvného štátu, alebo ak
- sa vlastníctvo, v súvislosti s ktorým sa dividendy vyplácajú, viaže na stálu prevádzkareň umiestnenú v tomto prvom zmluvnom štáte (podľa článku 7, pozri odsek 5 vyššie).

Prvý zmluvný štát však nemôže zdaniť nerozdelené zisky tejto spoločnosti, aj keď tieto zisky majú zdroj v tomto prvom zmluvnom štáte.

Uvedené sa nachádza v modelovej zmluve OECD aj v modelovej zmluve OSN najmä z dôvodu, že niektoré štáty si vnútroštátne nárokovujú na zdanenie dividend vyplácaných nerezidentnou spoločnosťou len na základe toho, že zisky tejto spoločnosti (z ktorých sa neskôr vyplácajú dividendy) pochádzajú z istej časti (alebo úplne) zo zdrojov tohto štátu. Účelom predmetného ustanovenia je vylúčiť takéto extrateritoriálne zdanenie z rozsahu zmluvy.

Odsek 6

Toto ustanovenie umožňuje bez ohľadu na ostatné ustanovenia zmluvy uplatniť dodatočnú daň na zisky stálej prevádzkarne zdaniteľné podľa zmluvy. Uvedená daň sa uplatní vo forme dane

vyberanej zrážkou a podľa vnútroštátnych právnych predpisov zmluvného štátu. Základom takejto dane je základ dane prisúdiťel'ný stálej prevádzkarni po odpočítaní zaplatenej dane z príjmov právnických osôb v štáte, v ktorom je stála prevádzkareň umiestnená. Sadzba dane nesmie presiahnuť 2 % sumy základu dane.

Článok 11 (Úroky)

Odsek 1

Umožňuje právo zdaníť úroky v tom štáte, v ktorom je rezidentom príjemca týchto úrokov.

Odsek 2

Stanovuje, že bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 má právo na zdanenie aj štát zdroja – t. j. štát, v ktorom je rezidentom osoba vyplácajúca úroky. V prípade, že príjemca je skutočným vlastníkom prijatého úroku, sadzba dane v štáte zdroja nepresiahne 10 % z hrubej sumy úrokov. Nárok na výhodu zo zmluvy v podobe zníženej sadzby je podmienený preukázaním skutočného vlastníctva k úrokovým príjmom. Výraz „skutočný vlastník“ nie je používaný v úzkom zmysle a vykladá sa v kontexte zámeru článku. Priamy príjemca úrokov nie je jej skutočným vlastníkom, ak právo na použitie prijatého úroku je obmedzené povinnosťou postúpiť platbu inej osobe, t. j. ak príjemca platby nemá právo využiť a nakladať s prijatým úrokom úplne neobmedzene. Avšak aj po preukázaní skutočného vlastníka úroku nie je zmluvný štát povinný automaticky uplatniť odsek 2 zmluvy. Koncept skutočného vlastníka rieši iba isté formy daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti (najmä umelé vloženie príjemcu, ktorý je povinný platbu postúpiť ďalej), avšak nerieši všetky prípady zneužívania zmlúv. Z tohto dôvodu odsek 2 neobmedzuje uplatňovanie iných foriem riešenia takýchto neželaných prípadov daňovej optimalizácie (napríklad formou všeobecných alebo špecifických ustanovení proti zneužívaniu).

Odsek 3

Ustanovuje oslobodenie úrokov od dane v štáte zdroja, a to bez ohľadu na ustanovenia odseku 2, ak príjemcom a skutočným vlastníkom úrokov sú vybrané štátne alebo verejnoprávne inštitúcie. V prípade Slovenskej republiky ide o vládu Slovenskej republiky, politický alebo správny celok, miestny orgán, Národnú banku Slovenska, Eximbanku SR, Slovenskú záručnú a rozvojovú banku a Agentúru pre riadenie dlhu a likvidity. V prípade Egypta sú to vláda Egypta alebo jeho miestny orgán, Centrálna banka Egypta, Fondy sociálneho poistenia Egypta, Národná investičná banka a Suverénny fond Egypta.

Odsek 4

Odsek definuje rozsah platieb spadajúcich pod pojem „úroky“ na účely zmluvy. Vo všeobecnosti ide o všetky príjmy z pohľadávok. Ustanovenie obsahuje nevyčerpávajúci (demonštratívny) zoznam rôznych druhov úrokov.

Odsek 5

Odsek sa vzťahuje na situácie, keď úroky vyplácané skutočnému vlastníkovi, ktorý je rezidentom jedného zmluvného štátu sú prisúdiťel'né stálej prevádzkarni alebo stálej základni tohto skutočného vlastníka v druhom zmluvnom štáte. V takomto prípade sa neuplatnia odseky 1, 2 a 3 tohto článku, ale postupuje sa v súlade s článkom 7 (Zisky z podnikania) alebo článkom 14 (Nezávislá osobná činnosť).

Odsek 6

Ustanovuje, že v prípade úrokov je štátom zdroja ten štát, v ktorom je rezidentom platiteľ úroku. Jedinou výnimkou z tohto princípu je, ak vzniknuté úrokové náklady je možné odpočítať

pri určovaní ziskov stálej prevádzkarne alebo stálej základne. V takom prípade sa za štát zdroja považuje štát, v ktorom je umiestnená stála prevádzkareň alebo stála základňa.

Odsek 7

Tento odsek sa zaoberá výplatou úrokov medzi osobami, ktoré majú tzv. špeciálny vzťah. V legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky môže ísť napríklad o „závislé osoby“. Cieľom je objasniť, že ustanovenia tohto článku sa vzťahujú len na tú časť úrokov, ktorej výška je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Suma úrokov presahujúca výšku určenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu je zdaniteľná podľa vnútroštátnych právnych predpisov oboch zmluvných štátov, pričom sa berie ohľad aj na ostatné články zmluvy.

Článok 12 (Licenčné poplatky)

Odsek 1

Odsek 1 umožňuje zdať licenčné poplatky v tom štáte, v ktorom je rezidentom osoba prijímajúca tieto licenčné poplatky.

Odsek 2

Stanovuje, že bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 má právo na zdanenie licenčných poplatkov aj štát zdroja – t. j. štát, v ktorom je rezidentom osoba vyplácajúca licenčné poplatky. Právo na zdanenie v štáte zdroja je však obmedzené stanovenými maximálnymi sadzbami dane v prípade, že skutočným vlastníkom tohto príjmu je rezident druhého zmluvného štátu. Podmienka skutočného vlastníctva v odôvodnení k článku 10 ods. 2 a článku 11 ods. 2 zmluvy sa uplatňuje aj v prípade licenčných poplatkov. Maximálne sadzby dane sú stanovené vo výške 10 % pre tzv. priemyselné licenčné poplatky.

Odsek 3

Uvádza definíciu pojmu licenčné poplatky na účely zmluvy. Nad rámec Modelovej zmluvy OECD boli do definície pojmu licenčné poplatky doplnené aj odplaty za použitie softvéru a obchodného, vedeckého alebo priemyselného zariadenia. Pojem zároveň zahŕňa aj platby za technickú pomoc vykonávanú v súvislosti s poskytnutím predmetov, na ktoré sa vzťahuje definícia pojmu licenčné poplatky.

Odsek 4

Vzťahuje sa na situácie, keď licenčné poplatky vyplácané skutočnému vlastníkovi, ktorý je rezidentom jedného zmluvného štátu sú prisúditeľné stálej prevádzkarni alebo stálej základni tohto skutočného vlastníka v druhom zmluvnom štáte, t. j. v štáte zdroja licenčných poplatkov. V takomto prípade sa neuplatnia predchádzajúce odseky tohto článku, ale postupuje sa v súlade s článkom 7 (Zisky z podnikania) alebo článkom 14 (Nezávislá osobná činnosť).

Odsek 5

Stanovuje, že štát zdroja je ten štát, v ktorom je rezidentom platiteľ licenčných poplatkov. Jedinou výnimkou z tohto princípu je, ak vzniknuté licenčné poplatky je možné prisúdiť stálej prevádzkarni alebo stálej základni. Vtedy sa za štát zdroja považuje štát, v ktorom je umiestnená táto stála prevádzkareň alebo stála základňa.

Odsek 6

Tento odsek sa zaoberá výplatou licenčných poplatkov medzi osobami, ktoré majú tzv. špeciálny vzťah. V legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky môže ísť napríklad o „závislé osoby“. Cieľom je objasniť, že ustanovenia tohto článku sa vzťahujú len na tú časť licenčných poplatkov, ktorých výška je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Suma

licenčných poplatkov presahujúca výšku určenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu je zdaniteľná podľa vnútroštátnych právnych predpisov oboch zmluvných štátov, pričom sa berie ohľad aj na ostatné články zmluvy.

Článok 13 (Príjmy zo scudzenia majetku):

Odsek 1

Právo na zdanenie príjmov z predaja nehnuteľného majetku sa priznáva štátu, v ktorom je umiestnená nehnuteľnosť. Toto ustanovenie sa pri výraze „nehnuteľný majetok“ odvoláva na definíciu vymedzenú v článku 6 zmluvy.

Odsek 2

Odsek 2 pojednáva o hnutel'nom majetku, ktorý je súčasťou obchodného majetku stálej prevádzkarne alebo majetku stálej základne. Ak sa predáva takýto hnutel'ný majetok, príjmy z jeho predaja sú zdaniteľné v štáte, v ktorom je umiestnená stála prevádzkareň alebo stála základňa. Uvedené platí, aj ak sa predáva stála prevádzkareň alebo stála základňa (samotná stála prevádzkareň/stála základňa alebo celý podnik).

Odsek 3

Toto ustanovenie stanovuje, že príjmy z predaja dopravných prostriedkov prevádzkovaných v medzinárodnej doprave sa zdaňujú len v štáte, v ktorom je miesto skutočného vedenia podniku. Tento prístup sa však neuplatní, ak spoločnosť predávajúca dopravné prostriedky ich aj sama neprevádzkuje, t. j. ak ich prenajíma inej osobe. V takejto situácii sa uplatnia ustanovenia odseku 2 alebo 5 tohto článku.

Odsek 4

Odsek 4 umožňuje zdaňovať príjem z predaja podielov alebo akcií spoločnosti tomu štátu, v ktorom sa nachádza nehnuteľný majetok spoločnosti. Uvedené sa uplatní, ak spoločnosť, ktorej podiely alebo akcie sa predávajú, vlastní nehnuteľný majetok, ktorého účtovná hodnota vyplývajúca z účtovnej závierky zostavenej za účtovné obdobie predchádzajúce prevodu je viac ako 50 % hodnoty vlastného imania spoločnosti. V súlade s Akciou 6 BEPS je súčasťou ustanovenia časový test v dĺžke 365 dní a rozšírenie pôsobnosti článku aj na akcie alebo porovnateľné podiely, ako napríklad podiely v osobnej obchodnej spoločnosti alebo truste.

Odsek 5

Vo väzbe na odsek 4, odsek 5 umožňuje zdaňovať príjem z predaja akcií alebo iných podielov spoločnosti alebo subjektu (trust alebo partnership) tomu štátu, v ktorom je rezidentom spoločnosť, ktorej podiely sa scudzujú. Uvedené sa uplatní, ak scudziteľ počas 365 dní pred scudzením priamo alebo nepriamo vlastnil aspoň 25 % kapitálu tejto spoločnosti a subjektu.

Odsek 6

Tento odsek sa vzťahuje na príjmy z predaja akéhokoľvek iného majetku, ktorý nebol uvedený v predchádzajúcich ustanoveniach článku 13. Právo na zdanenie takýchto príjmov má štát, v ktorom je scudziteľ rezidentom.

Článok 14 (Nezávislé osobné činnosti)

Odsek 1

Stanovuje princíp zdanenia príjmov z nezávislých osobných činností fyzickej osoby, ktorá je rezidentom jedného štátu a ktoré jej plynú z druhého štátu. Podobne, ako v prípade článku 7 (Zisky z podnikania) sú predmetné príjmy zdaniteľné v štáte rezidencie osoby, s výnimkou príjmov z činností vykonávaných v druhom štáte prostredníctvom stálej základne, ktorá sa tam

nachádza. Na rozdiel od článku 7 (Zisky z podnikania) možno zdať príjmy z predmetných činností v druhom štáte, aj ak tam osoba nemá stálu základňu, ale zdržiava sa v tomto druhom štáte počas obdobia najmenej 183 dní. V oboch prípadoch možno zdať v druhom štáte (štát zdroja) len toľko príjmov, koľko možno prisúdiť stálej základni resp. činnosti v druhom štáte.

Odsek 2

Toto ustanovenie obsahuje definíciu pojmu „slobodné povolania“. Ide o nevyčerpávajúci zoznam činností, pričom zahŕňa napríklad činnosti lekárov, architektov alebo učiteľov.

Článok 15 (Závislé osobné činnosti)

Odsek 1

Na základe všeobecného pravidla zdaňovania príjmov zo závislej činnosti vykonávaných v zahraničí sa tieto príjmy zdaňujú v štáte výkonu zamestnania. Pod pojmom „platy, mzdy a iné podobné odmeny“ je potrebné rozumieť nielen peňažné plnenie, ale aj nepeňažný príjem zamestnanca. Navyše sa pod tento pojem zahŕňajú aj rôzne formy platieb vyplatených po ukončení zamestnania (napr. odchodné, platby za nevyčerpanú dovolenku alebo PN, platby kompenzujúce zákaz konkurencie, odškodnenie za nezákonné prepustenie a pod.).

Odsek 2

Tento odsek stanovuje výnimku z pravidla zdaňovania príjmov zo zamestnania vykonávaného v zahraničí vymedzeného v odseku 1. Na základe tejto výnimky sa príjem zo závislej činnosti môže zdať len v štáte rezidencie zamestnanca, ak sú splnené všetky nižšie uvedené podmienky súčasne.

- a) Prvou podmienkou je, že zamestnanec je prítomný v druhom zmluvnom štáte krátkodobo - po dobu nepresahujúcu 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období. Pri vyčíslení dní strávených v štáte, v ktorom sa vykonáva zamestnanie, je potrebné brať do úvahy všetky dni fyzickej prítomnosti zamestnanca (vrátane častí dňa, dní príchodu a odchodu, dní strávených v štáte výkonu zamestnania mimo práce, t. j. víkendy, sviatky, dovolenky, PN a pod.).
- b) Druhou podmienkou je, že zamestnávateľ musí byť rezidentom štátu, v ktorom je rezidentom zamestnanec (t. j. zamestnanec aj zamestnávateľ sú rezidentmi v rovnakom štáte). V súvislosti so splnením tejto podmienky dochádza k rozdielnym prístupom niektorých štátov z dôvodu odlišnej definície pojmu „zamestnávateľ“ (právny zamestnávateľ vs. ekonomický zamestnávateľ). Tento pojem je explicitne definovaný v ods. 3 tohto článku, pričom za zamestnávateľa sa na účely tohto článku považuje „ekonomický zamestnávateľ“.
- c) Pri splnení tretej podmienky sa skúma, či odmena zamestnanca ide na ťarchu stálej prevádzkarne alebo stálej základne. Avšak pri tomto kritériu nie je podstatné, aby odmena bola skutočne výdavkom prisúdeným stálej prevádzkarni alebo stálej základni (napr. ak sa zamestnávateľ rozhodne, že si nebude nárokovat tento výdavok v stálej prevádzkarni). Postačuje, aby odmena zamestnanca bola prisúdiťelná stálej prevádzkarni alebo stálej základni v súlade s princípmi prisudzovania výdavkov stálej prevádzkarni.

Odsek 3

Cieľom ustanovenia je definovať pojem „zamestnávateľ“ na účely interpretácie podmienok vymedzených v odseku 2 tohto článku. Uvedená definícia je v súlade s komentárom k modelovej zmluve OECD. Na základe vymedzených princípov je pri určovaní skutočného zamestnávateľa potrebné posudzovať každý prípad osobitne. K všeobecne uznávaným charakteristikám skutočného zamestnávateľa patria: zamestnávateľom je osoba, ktorá priamo

či nepriamo určuje a ukladá zamestnancovi pracovné úlohy, organizuje, riadi a kontroluje jeho prácu a dáva mu na tieto účely záväzné pokyny a príkazy; je odberateľom práce zamestnanca a znáša zodpovednosť a riziká za výsledky práce tohto zamestnanca (v jeho mene zamestnanec vykonáva činnosť); určuje (objednáva) množstvo, kvalifikáciu a ďalšie požiadavky na zamestnancov (napr. vek, pohlavie), určuje dobu, na ktorú bude zamestnancov potrebovať; priamo či nepriamo platí za vykonanú prácu zamestnancovi mzdu (znáša mzdové náklady); poskytuje priestory na prácu a vlastné výrobné a pracovné prostriedky (napr. nástroje, materiál); vytvára pre zamestnanca vhodné pracovné podmienky, zaisťuje bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci zamestnanca. Uvedené charakteristiky skutočného zamestnávateľa sú len príkladné a nie je nevyhnutné, aby boli splnené všetky naraz.

Odsek 4

Ustanovuje, že príjmy plynúce zamestnancom vykonávajúcim zamestnanie na palube dopravných prostriedkov prevádzkovaných v medzinárodnej doprave sa môžu zdaňovať v štáte, v ktorom je miesto skutočného vedenia podniku prevádzkujúceho tieto dopravné prostriedky.

Článok 16 (Tantiémy)

Uvedený článok sa zaoberá zdaňovaním odmien plynúcich členom štatutárneho a dozorného orgánu spoločnosti. Právo na zdanenie týchto odmien sa prisudzuje štátu, v ktorom je spoločnosť rezidentom. V Slovenskej republike ide najmä o odmeny plynúce členom predstavenstva a dozornej rady akciovej spoločnosti a tiež odmeny plynúce členom dozornej rady spoločnosti s ručením obmedzeným. Odmeny konateľov spoločnosti s ručením obmedzeným spadajú do rozsahu článku 15 (Príjmy zo závislej činnosti).

Článok 17 (Umelci a športovci)

Odsek 1

Určuje, že právo na zdanenie príjmov umelcov alebo športovcov má ten štát, v ktorom sa vykonávajú činnosti umelca alebo športovca. Definícia pojmu „umelec“ nie je v zmluve uvedená. Určite však ide o umelca vystupujúceho na pódium, filmového herca alebo herca v televíznej reklame (napríklad aj bývalý športovec v reklame). Tento pojem nezahŕňa napríklad rečníka na konferencii, modela/modelku na prehliadke, administratívnych zamestnancov a podporný tím (napr. kameraman, producent, režisér, choreograf, technický personál). Rovnako nie je v zmluve definovaný ani pojem „športovec“. Okrem športovcov zúčastňujúcich sa atletických disciplín (bežci, plavci a pod.) sem spadajú aj napr. golfisti, džokeji, futbalisti, tenisti, jazdci na automobiloch, hráči biliardu, šachu, kartových turnajov. Posúdenie, či ide o umelca, resp. športovca je potrebné vykonávať prípad od prípadu. Tento článok sa uplatňuje bez ohľadu na to, kto vypláca príjem (napr. aj odmeny vyplácané národnou federáciou, asociáciou, ligou, ktoré môžu plynúť celému tímu alebo jednotlivcovi).

Pri platbách umelcom a športovcom je nevyhnutné rozlišovať platby licenčných poplatkov alebo platby za sponzoring, alebo poplatky za reklamu. Všeobecným pravidlom je, že článok 17 sa uplatní vždy, keď existuje úzke prepojenie medzi príjmom a výkonom činnosti umelca alebo športovca v konkrétnom štáte (t. j. hodnotí sa, či by umelec alebo športovec dosiahol predmetný príjem aj bez vykonania umeleckej alebo športovej činnosti).

Odsek 2

Tento odsek pojednáva o situáciách, kedy umelcovi alebo športovcovi neplynie odmena za výkon činností priamo, ale cez sprostredkovateľa alebo inú osobu. Aj v takomto prípade časť platby, ktorá prislúcha umelcovi alebo športovcovi za jeho výkon bude zdaniteľná v štáte, v ktorom bola vykonaná umelecká alebo športová aktivita. Sprostredkovateľ zdaňuje prislúchajúcu časť odmeny v súlade s článkom 7 alebo 14.

Článok 18 (Dôchodky)

Odsek 1 stanovuje, že právo na zdanenie dôchodkov (okrem dôchodkov zo štátnej služby) a anuit má len štát rezidencie ich príjemcu. Odsek 2 stanovuje na účely zmluvy význam pojmu „anuita“.

Článok 19 (Štátna služba)

Odsek 1

Podľa písm. a) sa právo na daň z príjmov zo štátnej služby prisudzuje štátu zdroja tohto príjmu, t. j. štátu, ktorý vypláca odmenu za štátnu službu.

Písm. b) ustanovuje výnimku zo všeobecného pravidla v písm. a), pričom prisudzuje právo na daň z príjmov zo štátnej služby tomu štátu, v ktorom bola činnosť vykonávaná. Uvedené platí, ak je osoba rezidentom tohto štátu a zároveň:

- je občanom tohto štátu alebo
- sa rezidentom tohto štátu nestala len z dôvodu poskytovania štátnej služby.

Odsek 2

Písm. a) upravuje zdanenie dôchodkov vyplatených v súvislosti so štátnou službou. Právo na ich zdanenie má len štát, ktorý vypláca dôchodky z prostriedkov, ktoré vytvoril tento zmluvný štát.

Písm. b) stanovuje výnimku zo zdanenia dôchodkov podľa písm. a) v prípade, ak príjemca dôchodku je rezidentom a štátnym príslušníkom druhého zmluvného štátu. Vtedy má právo na zdanenie jeho dôchodkov len druhý zmluvný štát, t. j. štát rezidencie príjemcu dôchodku.

Odsek 3

Článok o štátnej službe sa nevzťahuje na odmeny za službu poskytovanú v súvislosti s podnikaním štátu (napr. v prípade zamestnancov štátnych železníc, pošty a pod.). V takomto prípade sa uplatnia ustanovenia článkov 15, 16, 17 a 18 zmluvy.

Článok 20 (Študenti)

Článok stanovuje, že príjmy (platby), ktoré na účely svojho pobytu, štúdia alebo výcviku dostávajú študenti, uční alebo stážisti ktorí sú alebo boli pred začiatkom štúdia v jednom štáte rezidentmi druhého štátu, nepodliehajú zdaneniu v prvom štáte, ak plynú zo zdrojov mimo hostiteľského štátu.

Článok 21 (Učiteľia a výskumníci)

Odsek 1

Odsek zavádza časovo obmedzené oslobodenie od dane v hostiteľskom štáte pre profesora, učiteľa alebo výskumníka, ktorý bol bezprostredne pred návštevou rezidentom druhého zmluvného štátu a prichádza na účely výučby alebo výskumu (alebo oboch) na univerzitu, vysokú školu alebo inú obdobnú schválenú inštitúciu. Oslobodenie sa vzťahuje na odmenu za takúto výučbu alebo výskum počas obdobia nepresahujúceho dva roky odo dňa príchodu do hostiteľského štátu.

Odsek 2

Odsek spresňuje, že oslobodenie podľa tohto článku sa neuplatní na odmenu za výskum, ak sa výskum vykonáva najmä alebo úplne pre súkromný prospech konkrétnej osoby alebo osôb.

Článok 22 (Iné príjmy)

Odsek 1

Predmetné ustanovenie zabezpečuje, že príjmy neuvedené v predchádzajúcich článkoch má právo zdaniť štát rezidencie príjemcu týchto príjmov. Uvedené platí bez ohľadu na zdroj príjmov.

Odsek 2

Tento odsek uvádza výnimku zo zdanenia iných príjmov v štáte rezidencie príjemcu v prípade, ak iné príjmy sú prisúditel'ne stálej prevádzkarni alebo stálej základni nachádzajúcej sa v druhom zmluvnom štáte. V tomto prípade má právo na zdanenie štát, v ktorom sa nachádza táto stála prevádzkareň alebo stála základňa. Príjmy z nehnuteľného majetku definovaného v článku 6 ods. 2 zmluvy sa však nezdania v štáte, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň alebo stála základňa.

Odsek 3

Odsek stanovuje, že bez ohľadu na odseky 1 a 2 sa môžu príjmy rezidenta jedného štátu zdaniť aj v štáte zdroja príjmu.

Článok 23 (Zamedzenie dvojitého zdanenia)

Slovenská republika aj Egypt uplatňujú 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 24 (Zásada rovnakého zaobchádzania)

Tento článok zabezpečuje rovnaké zaobchádzanie v jednom zmluvnom štáte so štátnymi príslušníkmi (resp. osobami bez štátnej príslušnosti), stálymi prevádzkarňami a zahraničnými závislými osobami druhého zmluvného štátu ako voči vlastným občanom. Zákaz diskriminácie sa vzťahuje len na dane, na ktoré sa vzťahuje táto zmluva.

Článok 25 (Procedúra vzájomnej dohody)

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. 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 tieto námietky predložené.

Odsek 2

Tento odsek pojednáva o druhej fáze procedúry vzájomnej dohody, v rámci ktorej sa rieši spor na úrovni príslušných orgánov dotknutých zmluvných štátov. V podmienkach SR je príslušným

orgánom Ministerstvo financií SR. Predmetné ustanovenie uvádza, že príslušné orgány 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 orgánom vyjednávať vo veci zamedzenia dvojitého zdanenia. Pokiaľ však ide o dosiahnutie vzájomnej dohody prostredníctvom tejto procedúry, príslušné orgány 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 orgány 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 bežne podlieha postupu definovanému v odsekoch 1 a 2. Toto ustanovenie tiež umožňuje príslušným orgánom, aby spoločne konzultovali prípady zamedzenia dvojitého zdanenia, ktoré zmluva neupravuje.

Odsek 4

Tento odsek potvrdzuje, že príslušné orgány môžu navzájom komunikovať (vrátane spoločnej komisie) s cieľom dosiahnuť vzájomnú dohodu podľa odsekov 1 až 3.

Článok 26 (Výmena informácií)

Odsek 1

Základné pravidlo výmeny informácií je uvedené v prvej vete. Príslušné orgány 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 orgánov 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. Uvedené je však nevyhnutné upresniť pri bilaterálnych rokovaniach s možným dopadom na znenie tohto článku, prípadne v protokole k zmluve.

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 orgán zmluvného štátu poskytujúceho informácie povolí takéto použitie.

Odsek 3

Tento odsek obsahuje isté 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 brať do úvahy rozumnú 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 protokol k danej zmluve.

Článok 27 (Členovia diplomatických misí a konzulárnych úradov)

Článok potvrdzuje daňové výsady prislúchajúce členom diplomatického a konzulárneho personálu vyplývajúce zo všeobecných pravidiel medzinárodného práva alebo na základe ustanovení osobitných dohôd.

Článok 28 (Pravidlá proti zneužívaniu)

Tento článok implementuje opatrenie z Akcie 6 BEPS (Predchádzanie zneužívaniu zmlúv) v podobe testu hlavného účelu, pričom ide o tzv. minimálny štandard na ochranu zmlúv. Výhoda podľa tejto zmluvy nebude poskytnutá v súvislosti s príjmom, ak je možné prísť k záveru, a to s ohľadom na všetky príslušné skutočnosti a okolnosti, že získanie takejto výhody bolo jedným z hlavných účelov dohody alebo transakcie, z ktorých priamo alebo nepriamo vyplynula daná výhoda, pokiaľ nebude preukázané, že poskytnutie tejto výhody za takýchto okolností by bolo v súlade s cieľom a s účelom príslušných ustanovení tejto zmluvy.

Článok 29 (Nadobudnutie platnosti)

Článok stanovuje spôsob nadobudnutia platnosti zmluvy. Zmluva nadobudne platnosť prvým dňom tretieho mesiaca nasledujúceho po dátume prijatia neskoršieho písomného oznámenia doručeného diplomatickými kanálmi o splnení vnútroštátneho schvaľovacieho procesu. Ustanovenia zmluvy sa v SR začnú vykonávať od 1. januára nasledujúceho po roku, v ktorom zmluva nadobudne platnosť.

Článok 30 (Ukončenie platnosti)

Podľa článku 30 je zmluvu možné vypovedať diplomatickou cestou najskôr po piatich rokoch od nadobudnutia platnosti, a to najneskôr šesť mesiacov pred koncom každého kalendárneho

roka nasledujúcom po uplynutí uvedenej 5-ročnej lehoty. Zmluva sa prestane vykonávať po uplynutí rovnakých lehôt ako v prípade lehôt uvedených v článku 29 zmluvy.

Protokol

Ustanovenie spresňuje, že pojem „používanie hmotného zariadenia“ na účely posudzovania vzniku stálej prevádzkarne podľa článku 5 ods. 3 písm. b) zmluvy sa vykladá najmä s prihliadnutím na veľkosť, náklady a význam zariadenia pre projekt využívania prírodných zdrojov ako celku. Za takéto zariadenie sa považuje najmä seizmické vrtné zariadenie na prístup k prieskumným vrtom, vrtné súpravy na pevnine alebo na mori, systémy smerového vrtania a zariadenia na inštaláciu ropných plošín.