

Dôvodová správa

A. Všeobecná časť

Predložený návrh Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Kirgizskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a zabránení daňovému úniku 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 obojm 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 2017 („modelová zmluva OSN“)². Zmluva zohľadňuje osobitosti a špecifiká daňových systémov Slovenskej republiky a Kirgizskej republiky. Zmluva má vplyv na rozpočet verejnej správy, sociálne vplyvy a vplyv na informatizáciu spoločnosti. Zmluva nemá vplyv na podnikateľské prostredie, životné prostredie a vplyv na manželstvo, rodičovstvo a rodinu.

B. Osobitná časť

Názov zmluvy:

Zmluva je podľa Ústavy SR prezidentskou medzinárodnou zmluvou, ktorá priamo zakladá práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a ktorá má zároveň prednosť pred zákonmi.

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 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.

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

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 BEPS (Neutralizácia účinkov hybridných nesúládov), 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 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 (administratívno-územné celky v prípade Kirgizska), 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 z celkovej sumy miezd alebo platov vyplácaných podnikmi.

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 Kirgizskej republiky zoznam obsahuje daň z príjmov a ziskov právnických osôb a daň z príjmov fyzických osôb.

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 nahlasuje 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) obsahuje definíciu pojmu osoba tak, aby okrem fyzických osôb a spoločností pokrývala akékoľvek združenia osôb (v podmienkach Slovenskej republiky ide napríklad aj o verejnú obchodnú spoločnosť, komanditnú spoločnosť a rôzne typy združení).

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

Písm. e) definuje, že pre účely zmluvy pojmy jeden a druhý zmluvný štát označujú Slovenskú republiku a Kirgizskú republiku v kontexte príslušných ustanovení zmluvy.

Písm. f) uvádza, čo sa rozumie pod pojmom podnik. Táto definícia je veľmi široká, avšak v nadväznosti na definíciu činnosti uvedenú pod písm. j) tohto článku objasňuje, že pod pojem podnik je nevyhnutné zahrnúť nielen výkon podnikateľskej činnosti, ale aj profesijných služieb a iných činností nezávislej povahy, bez ohľadu na vnútroštátnu definíciu zmluvných štátov.

V písm. g) sa pre úplnosť uvádza, čo sa rozumie pod pojmom podnik jedného zmluvného štátu a podnik druhého zmluvného štátu na účely zmluvy.

Definícia medzinárodnej dopravy v písm. h) nadväzuje na princíp zdanenia príjmov v medzinárodnej doprave ustanovený v článku 8 ods. 1 zmluvy. Táto definícia zabezpečuje, aby sa zachovalo právo štátu rezidencie podniku zdaňovať čisto domácu prepravu, ako aj medzinárodnú prepravu, avšak medzi nezmluvnými štátmi. Definícia navyše umožňuje druhému zmluvnému štátu zdaňovať prepravu v rámci svojho územia.

V písm. i) zmluvné štáty vymedzujú kompetentné orgány pre účely zmluvy. V podmienkach Slovenskej republiky sa za kompetentný orgán považuje Ministerstvo financií SR.

Prvý bod písm. j) definuje štátneho príslušníka vo vzťahu k fyzickej osobe. V druhom bode v definícii štátneho príslušníka vo vzťahu k právnickým osobám sa osobitne uvádza právnická osoba a samostatne osobná obchodná spoločnosť (partnership) alebo združenie, a to z dôvodu, že niektoré štáty síce považujú osobnú obchodnú spoločnosť a združenie za osobu podľa písmena c) tohto článku (t.j. spoločnosť), avšak nie aj za právnickú osobu.

Definícia pojmu činnosť je ponechaná na vnútroštátnu legislatívu zmluvných štátov. Táto definícia v písm. k) je do zmluvy doplnená z dôvodu, aby bolo jednoznačné, že výkon profesijných služieb a iných činností nezávislej povahy spadá tiež do rozsahu článku 7.

Odsek 2

Uvádza, že výrazy, ktoré nie sú definované v zmluve majú význam podľa vnútroštátnych predpisov, ak súvislosť nevyžaduje odlišný výklad alebo ak sa zmluvné štáty nedohodnú na odlišnom význame podľa článku 23 zmluvy. Zo znenia vyplýva jednak to, že sa berie do úvahy právny predpis platný v čase uplatnenia zmluvy a tiež to, že v prípade rozdielnych 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

čiasťočne (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.

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 23 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

Rozhraničuje rezidenciu osoby inej ako je fyzická osoba. Riešenie konfliktu duálnej rezidencie právnickej osoby je v zmluve ustanovené prostredníctvom pravidla POEM (t.j. miesta skutočného vedenia).

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. Písmeno f) uvádza prieskum a ťažbu prírodných surovín ako príklady činností zakladajúcich stálu prevádzkareň.

Odsek 3

V písm. a) definuje podmienku pre vznik tzv. stavebnej stálej prevádzkarne v podobe časového testu v trvaní 12 mesiacov. Na účely zistenia existencie tzv. stavebnej stálej prevádzkarne je naďalej nevyhnutné skúmať aj všeobecné podmienky vzniku stálej prevádzkarne podľa odseku 1.

Stavebné činnosti zahŕňajú nielen výstavbu budov, ale tiež výstavbu ciest, mostov alebo kanálov, rekonštrukciu (viac ako len údržbu alebo reдекорáciu) 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). Stavebný dozor a činnosti spojené so stavebnými činnosťami rovnako spadajú do rámca stavebnej stálej prevádzkarne.

Písm. b) definuje samostatný alternatívny druh stálej prevádzkarne, a síce tzv. službovú stálu 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 počas 6 mesiacov v akomkoľvek dvanásťmesačnom 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 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.

Odsek 7

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 8

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.

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.

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 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.

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 prisúditel'né 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 stálým prevádzkarňam pojednáva o dvojkrokovom prístupe, na základe ktorého sa kalkulujú všetky zisky prisúditel'né 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 prisúditel'ných stálej prevádzkarni 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 stálej prevádzkarni, 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. Ďalej nie je možné uznať v rámci podniku alokáciu hodnoty licenčných poplatkov a uznať vnútropodnikové úroky s výnimkou situácií, kedy ide o alokáciu nákladov vzniknutých voči inej strane (napr. ak zriaďovateľ platí licenčný poplatok alebo úrok inej 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.

Odsek 5

Za výlučný nákup tovaru pre podnik neprislúchajú stálej prevádzkarni žiadne zisky.

Odsek 6

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 kontinuitnosť.

Odsek 7

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 prisúdiťné stálej prevádzkarni.

Článok 8 (Medzinárodná doprava)

Odsek 1

Právo na dane z príjmov z prevádzkovania lodí, lietadiel, železničných alebo cestných vozidiel v medzinárodnej doprave má podľa odseku 1 len štát rezidencie osoby prevádzkujúcej 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

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 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 23 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 vedomé zanedbanie.

Článok 10 (Dividendy)

Odsek 1

Umožňuje zdaňovať 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 25 %) bude najvyššia možná sadzba dane vo výške 5%. Pojem „hlasovacie práva“ sa pre účely písm. a) interpretuje vo všeobecnosti podľa práva štátu materskej spoločnosti. V ostatných prípadoch (ak nie je splnený test vlastníctva) je možné zdaňovať 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 prisúditeľné stálej prevádzkarni spoločnosti druhého zmluvného štátu, 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).

Odsek 5

Pojednáva o tom, že (prvý) zmluvný štát, z ktorého plynú zisky alebo príjmy spoločnosti je oprávnený zdaňovať 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, vid' odsek 5 vyššie).

Prvý zmluvný štát však nemôže zdaníť 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 nárokuje 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.

Článok 11 (Úroky)

Odsek 1

Vymedzuje 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 od zdanenia úrokov v štáte zdroja, ak príjemcom a zároveň skutočným vlastníkom týchto úrokov sú vybrané štátne alebo verejnoprávne inštitúcie. V prípade Slovenskej republiky ide o vládu Slovenskej republiky, miestne orgány, Národnú banku Slovenska, Eximbanku SR, Slovenskú záručnú a rozvojovú banku a Agentúru pre riadenie dlhu a likvidity. V prípade Kirgizska sú to vláda Kirgizskej republiky, miestne orgány a Národná banka Kirgizska.

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. Nad rámec Modelovej zmluvy OECD sa za úroky nepovažujú sankcie z omeškania.

Odsek 5

Odsek sa vzťahuje na situácie, keď úroky vyplácané skutočnému vlastníkovi, ktorý je rezidentom jedného zmluvného štátu, sú prisúditeľné stálej prevádzkarni 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).

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. V takom prípade sa za štát zdroja považuje štát, v ktorom je umiestnená stála prevádzkareň.

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 zdaňovať 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 maximálnou 10 % sadzbou 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.

Odsek 3

Uvádza definíciu pojmu licenčné poplatky na účely zmluvy. Nad rámec Modelovej zmluvy OECD boli do definície doplnené aj odplaty za použitie softvéru a obchodného, vedeckého alebo priemyselného zariadenia.

Odsek 4

Vzťahuje sa na situácie, keď licenčné poplatky vyplácané skutočnému vlastníkovi, ktorý je rezidentom jedného zmluvného štátu sú prisúditeľné stálej prevádzkarni 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).

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. Vtedy sa za štát zdroja považuje štát, v ktorom je umiestnená táto stála prevádzkareň.

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. Ak sa predáva takýto hnutel'ný majetok, príjmy z jeho predaja sú zdaniteľné v štáte, v ktorom je umiestnená stála prevádzkareň. Uvedené platí, aj ak sa predáva stála prevádzkareň (samotná stála prevádzkareň alebo celý podnik).

Odsek 3

Toto ustanovenie stanovuje, že príjmy z predaja dopravných prostriedkov prevádzkovaných v medzinárodnej doprave sa zdaňujú v štáte rezidencie osoby, ktorý podnik prevádzkuje. 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.

Odsek 5

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 (Príjmy zo závislej činnosti)

Odsek 1

Na základe všeobecného pravidla zdaňovania príjmov zo závislej činnosti vykonávanej 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 nevyužitú 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 zdaňovať 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 nesmie byť rezidentom štátu, v ktorom sa vykonáva zamestnanie. 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. Avšak pri tomto kritériu nie je podstatné, aby odmena bola skutočne výdavkom prisúdeným stálej prevádzkarni (napr. ak sa zamestnávateľ rozhodne, že si nebude nárokovat tento výdavok v stálej prevádzkarni). Postačuje, aby odmena zamestnanca bola prisúditel'ná stálej prevádzkarni 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, ktoré sú prevádzkované v medzinárodnej doprave, sa zdaňujú v štáte rezidencie podniku prevádzkujúceho tento dopravný prostriedok.

Článok 15 (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 14 (Príjmy zo závislej činnosti).

Článok 16 (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 pódiu, 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 16 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.

Odsek 3

Ak je vystúpenie umelca alebo športovca financované z verejných prostriedkov štátu rezidencie týchto osôb, tak je ich odmena zdaniteľná len v štáte ich rezidencie. Ustanovenie je nad rámec modelovej zmluvy OECD.

Článok 17 (Dôchodky)

Podľa článku 17 sa právo na zdanenie dôchodkov, okrem dôchodkov zo štátnej služby, prisudzuje len štátu rezidencie ich príjemcu.

Článok 18 (Štátna služba)

Odsek 1

V tomto odseku sa právo na daň z príjmov zo štátnej služby prisudzuje štátu zdroja tohto príjmu, t.j. štátu, ktorý vypláca odmenu za štátnu službu.

Odsek 2

Odsek 2 ustanovuje výnimku zo všeobecného pravidla v odseku 1, 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 3

Tento odsek 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.

Odsek 4

Výnimkou zo zdanenia dôchodkov podľa odseku 3 je prípad, 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 5

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 14, 15, 16 a 17 zmluvy.

Článok 19 (Profesori a študenti)

Odsek 1

Na základe ods. 1 fyzická osoba, ktorá na pozvanie univerzity, vysokej školy, školy, múzea alebo inej kultúrnej inštitúcie alebo na základe oficiálneho programu kultúrnej výmeny, navštívila jeden zmluvný štát v období nepresahujúcom 2 roky za účelom výučby alebo výskumu na univerzite a ktorá je alebo bola bezprostredne pred touto návštevou rezidentom druhého zmluvného štátu, je v

skôr uvedenom zmluvnom štáte oslobodená od dane z odmeny za takúto činnosť za predpokladu, že táto odmena má zdroj mimo tohto zmluvného štátu.

Odsek 2

V súlade s článkom 19 ods. 2 platby, ktoré na účely svojho pobytu, štúdia alebo výcviku dostávajú študenti alebo uční, ktorí sú alebo boli pred začiatkom štúdia v jednom zmluvnom štáte rezidentmi druhého zmluvného štátu, nepodliehajú zdaneniu v prvom zmluvnom štáte, ak plynú zo zdrojov mimo hostiteľského štátu.

Článok 20 (Iné príjmy)

Odsek 1

Predmetné ustanovenie zabezpečuje, že príjmy neuvedené v predchádzajúcich článkoch a plynúce bez ohľadu na ich zdroj, sa môžu zdaňovať v štáte rezidencie príjemcu tohto príjmu.

Odsek 2

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

Odsek 3

Odsek stanovuje, že bez ohľadu na vyššie uvedené odseky sa môžu iné príjmy zdaňovať aj v štáte zdroja príjmu.

Článok 21 (Zamedzenie dvojitého zdanenia)

Slovenská republika aj Kirgizská republika 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 22 (Zásada rovnakého zaobchádzania)

Tento článok zabezpečuje rovnaké zaobchádzanie v jednom zmluvnom štáte so štátnymi príslušníkmi (resp. osobami bez štátnej príslušnosti), stálymi prevádzkarnami a zahraničnými závislými osobami druhého zmluvného štátu ako voči vlastným občanom. Zákaz diskriminácie sa vzťahuje iba na dane vymedzené v článku 2 zmluvy.

Článok 23 (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 22 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. Prípád 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 stanovuje, ako môžu príslušné orgány 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 orgány môžu navzájom komunikovať priamo. V tomto zmysle preto nevzniká povinnosť komunikácie prostredníctvom diplomatických kanálov.

Článok 24 (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 25 (Zabránenie zneužívania zmluvy)

Toto ustanovenie implementuje opatrenie z Akcie 6 BEPS (Predchádzanie zneužívaniu zmlúv) v podobe testu hlavného účelu. Ide o tzv. minimálny štandard na ochranu zmlúv. Výhoda podľa tejto zmluvy nebude poskytnutá v súvislosti s príjmom, pokiaľ 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 26 (Členovia diplomatických misií 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 27 (Doplnenia zmluvy)

Ide o špecifické ustanovenie vložené do zmluvy na základe požiadavky kirgizskej strany. Uvedeným sa ustanovuje, že akékoľvek zmeny a doplnenia zmluvy sa vykonávajú formou samostatných protokolov.

Článok 28 (Nadobudnutie platnosti)

Článok stanovuje spôsob nadobudnutia platnosti zmluvy. Zmluva nadobudne platnosť prvým dňom tretieho mesiaca nasledujúceho po dátume doručenia neskoršieho oznámenia o splnení

vnútroštátneho schvaľovacieho procesu. Ustanovenia zmluvy sa pre SR začnú vykonávať od 1. januára nasledujúceho po roku, v ktorom zmluva nadobudne platnosť.

Článok 29 (Ukončenie platnosti)

Podľa článku 29 sa zmluva uzatvára na dobu neurčitú. Zmluvu je možné vypovedať diplomatickou cestou najskôr po piatich rokoch od nadobudnutia platnosti, a to najneskôr šesť mesiacov pred koncom každého kalendárneho roka nasledujúceho po uplynutí uvedených piatich rokov.