

ZNEUŽITIE ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA – SLOVENSKO

MATEJ KAČALJAK, ANDREA KORONCZIOVÁ

Abstract: **Abuse of Tax Treaties – Slovakia**

The paper analyzes existing decisions of Slovak courts dealing with the issue of abuse of Tax Treaty. It appears that on the issue of application of OECD Commentary the Slovak case law seems settled for now on the static approach, which seems in line with the relevant literature to date. With respect to the issue of treaty override by a local law anti-abuse rule/principle the Slovak courts are yet to come to a clear conclusion. The 2017 decision of the Regional Court in Bratislava begin first of the topic may be considered only a first input into the debate and the arguments therein would need considerable expansion and/or correction.

Keywords: Tax Treaty Interpretation; OECD Commentary; Tax Treaty Abuse; Abuse of Tax Law

Kľúčová slová: výklad zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia; komentár k modelovej zmluve OECD; zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia; zneužitie daňového práva

DOI: 10.14712/23366478.2017.47

1. ÚVOD

Otázka zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia bola v ostatnom čase riešená aj súdmi na Slovensku. Súdny sa museli vysporiadať s viacerými otázkami, ktoré v odbornej literatúre už dlhšie rezonujú. Konkrétne s problémom aplikácie OECD Komentára a vylúčenia uplatnenia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pravidlom vnútroštátneho práva (*treaty override*). Príspevok rozoberá uplatnenú argumentáciu v dostupných rozhodnutiach a identifikuje oblasti, kde je nutná argumentáciu sprecizovať, resp. doplniť.¹

2. VÝKLAD MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do oblasti medzinárodného práva verejného. Ich výklad sa preto, okrem iných, riadi pravidlami

¹ Článok vznikol s podporou grantu Agentúry pre podporu výskumu a vývoja (APVV) č. APVV-16-0499.

Viedenského dohovoru o zmluvnom práve² („**Viedenský dohovor**“). Viedenský dohovor by sa mal uplatňovať na všetky medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté potom ako Viedenský dohovor nadobudol účinnosť pre príslušné štáty.³ Vo vzťahu k starším zmluvám by „*jeho zásady mali byť tiež uplatniteľné nakoľko [Viedenský dohovor] kodifikuje obyčajové pravidlá medzinárodného práva verejného*“.⁴

V tomto kontexte majú osobitnú pozíciu články 26 a 27 Viedenského dohovoru.

Spor v súčasnosti často vyvstáva v situáciách, keď sa ustanovenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia dostanú do konfliktu s vnútroštátnymi pravidlami proti zneužití. Otázkou je, či uplatnenie vnútroštátneho pravidla je v súlade s predmetom a účelom príslušnej zmluvy, alebo zakladá tzv. *treaty override*.

Napríklad, hoci od roku 2003 odsek 7 OECD Komentára k modelovej zmluve znie, že „*je tiež účelom medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia predchádzať daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti*“, existujú pochybnosti či to môže byť považované sa spoľahlivý indikátor predmetu a účelu konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.⁵

Jednak, OECD Komentár je iba jeden zo zdrojov výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia popri ostatných zdrojoch (vrátane „predmetu a účelu zmluvy“). A teda „*zdá sa nelogické aby jeden zo zdrojov výkladu (t.j. OECD Komentár) určoval obsah iného zdroja výkladu (t.j. výklad ... s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy v súlade s Článkom 31(1) Viedenského dohovoru) a tým ovplyvnil aplikáciu všetkých (7) ostatných článkov Viedenského dohovoru, ktoré odkazujú na ‚predmet a účel‘. Nutnou podmienkou by malo byť, aby boj s vyhýbaním sa daňovej povinnosti ako účel zmluvy bolo možné vyvodit’ z analýzy samotnej zmluvy a bez toho, aby bolo nutné siahat’ po OECD Komentári v tejto súvislosti*“.⁶ V stručnosti, ak to nie je zreteľné z textu zmluvy (vrátane jej preambuly), bude ťažké sa stotožniť s jednoznačným záverom formulovaným v OECD Komentári.⁷

Ďalej, kým nebol odsek 7 OECD Komentára k Článku 1 OECD Modelovej zmluvy zmenený v roku 2003, znel: „*zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nemajú napomáhať vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovým únikom [ale] je na jednotlivých štátoch, aby si do svojich zmlúv zapracovali pravidlá uplatnenia domácich pravidiel bojujúcich s takými praktikami*“. Prístup v OECD Komentári sa teda významne zmenil v roku 2003 a, aj pri prijatí predpokladu, že OECD Komentár by mohol sám predstavovať autoritatívny zdroj výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, závery by sa značne líšili v závislosti od toho, či bola zmluva uzavretá pred alebo po tejto zmene prístupu a v závislosti od toho, či by sa volil statický (*static*) alebo dynamický (*ambu-*

² Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzavretý vo Viedni dňa 23. 5. 1969. Slovenská republika je viazaná Viedenským dohovorom ako nástupnícky štát po Československu, ktoré k nemu pristúpilo 28. 8. 1987.

³ Článok 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

⁴ Bližšie k tomu pozri GERZOVA, L., POPA, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. *European taxation*, 2013, 53(9). Pozri tiež MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.

⁵ MAISTO, G.: *Tax treaties and domestic law*.

⁶ MICHEL, B.: Anti-Avoidance and Tax Treaty Override – Slovak Pacta Sunt Servanta?. *European taxation*, 2013, 53(9).

⁷ *Ibid.*

latory) prístup k interpretácii komentára.⁸ Statický prístup by viedol k záveru, že „predchádzanie vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovým únikom“ ako predmet a účel zmluvy nie je možné vyvodiť z OECD Komentára vo vzťahu k zmluvám dohodnutým pred 28. 1. 2003. Oficiálne stanovisko OECD je, že aktuálny OECD Komentár by mal slúžiť na interpretáciu všetkých zmlúv.⁹ Avšak, prevažujúci názor akademikov je, že „statický prístup, t.j. výklad s odkazom na OECD Komentár aktuálny v čase, keď bola zmluva uzavretá, by mal predstavovať východiskový bod“.¹⁰

Dvojznačné vyjadrenia v OECD Komentári nutne nemusia viesť k zamietnutiu hypotézy, že predchádzanie zneužitiu zmlúv je predmetom a účelom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Avšak, aj z historických zdrojov vyplýva, že zmena prístupu v tejto otázke bola pomerne výrazná. V Správe k potrubným entitám (*Conduit Report*) OECD Výbor pre finančné otázky (pomerne jednoznačne) skonštatoval, že „existujúce zmluvy môžu obsahovať ustanovenia brániace ich zneužitiu. Kde však takéto ustanovenia nie sú, výhody zo zmluvy budú musieť byť priznané s prihliadnutím na princíp *pacta sunt servanda* aj ak by boli považované za nenáležité“.¹¹ Ďalej Výbor uviedol, že pre prípad takéhoto nenáležitého uplatnenia by mali štáty „napraviť situáciu prostredníctvom primeranej revízie zmluvy“.¹² Z uvedeného vyplýva, že aspoň v určitom časovom okamihu existovala zhoda na tom, že zneužitie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia by malo byť adresované prostredníctvom zmeny textu zmluvy a nie cez „aktualizáciu“ jej výkladu na nový kontext (ktorý pravdepodobne neexistoval v čase uzatvárania zmluvy). Tento problém sa zdá byť vypuklejší v jurisdikciách písaného práva, kde sa očakáva, že zákonodarca bude primerane reagovať na spoločenské zmeny a nebude „vynachádzať“ nový výklad jeho vôle ex post.

3. VYLÚČENIE APLIKÁCIE MEDZINÁRODNEJ ZMLUVY PRAVIDLOM VNÚTROŠTÁTNEHO PRÁVA – VNÚTROŠTÁTNE SÚVISLOSTI

Prístup jednotlivých štátov k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy sa líši aj medzi členskými štátmi OECD.¹³ Vzťah medzi vnútroštátnymi predpismi a medzinárodným právom závisí od ústavného usporiadania konkrétneho štátu.¹⁴ Zatiaľ čo štáty uplatňujúce dualistický princíp majú väčšiu tendenciu považovať vylúčenie apli-

⁸ WATTEL, P. J., et al. The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties. *European Taxation*, 2003, 43(7)

⁹ Odseky 33–35 Úvodu k OECD Modelovej zmluve, OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁰ MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*.

¹¹ OECD. „R(6). *Double taxation conventions and the use of conduit companies*“, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris: OECD Publishing, 2015.

¹² *Ibid.*

¹³ Pre ilustráciu viď stanoviská (*observations*) ku Článku 1 OECD Komentára k Modelovej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

¹⁴ SACHDEVA, S.: *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*. *Intertax*, 2013, 41(4).

kácie medzinárodnej zmluvy za súladné s ich právnym poriadkom¹⁵, v štátoch uplatňujúcich monistický princíp s jasne stanovenou prednosťou medzinárodných zmlúv pred ustanoveniami vnútroštátneho práva je skôr pravdepodobné, že taká prax by bola posúdená ako v rozpore s ústavou.¹⁶

Na území Slovenskej republiky prevažoval dualistický koncept až do zmeny zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v roku 2001 („**Ústava**“). Uvedená zmena zaviedla monistický koncept s prednosťou medzinárodného práva.

Vo vzťahu k medzinárodným zmluvám ratifikovaným a vyhláseným pred účinnosťou Ústavného zákona č. 90/2001 Z.z. bol zachovaný mäkký dualistický koncept. Uvedené vyplýva z prechodného ustanovenia v článku 154c ods. 2 Ústavy.¹⁷

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do kategórie medzinárodných zmlúv, ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky jednak v dôsledku vyššie citovaných ustanovení Ústavy a tiež v súlade s §1 ods. 2 zákona o dani z príjmov¹⁸ a § 162 Daňového poriadku¹⁹.

Ich pozícia však je odlišná v závislosti od toho, či boli ratifikované a vyhlásené

- A. pred 1. 7. 2001 (kde sa uplatní mäkký dualistický koncept a ich prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky vyplýva z ustanovení ZoDP a Daňového poriadku) – v súčasnosti je v platnosti 47 takýchto zmlúv (zmluva s Holandskom patrí do tejto skupiny); alebo
- B. od 1. 7. 2001 (kde sa uplatní monistický koncept a ich prednosť pred vnútroštátnymi predpismi vyplýva priamo z Ústavy) – v súčasnosti je v platnosti 18 takýchto zmlúv.

4. PRÍSTUP SLOVENSKÝCH SÚDOV K APLIKÁCII OECD KOMETÁRA

Otázkou uplatnenia OECD Komentára sa pomerne nedávno zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky („**NS SR**“).²⁰ Hoci súd sa výslovne nevyslovil v prospech statického prístupu k uplatneniu OECD Komentára, vyjadril svoje výhrady k uplatneniu dynamického prístupu tak ako je tento preferovaný v Úvode k OECD Modelovej zmluve.

Výslovne však uviedol, že „*v krajinách kde platí písané právo a štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zá-*

¹⁵ Medzinárodnoprávne súvislosti v tejto časti nie sú brané do úvahy.

¹⁶ Vo všeobecnosti je podstatou *monistického* konceptu, že medzinárodné zmluvy sa v dôsledku aplikácie ústavného pravidla automaticky stávajú súčasťou práva príslušného štátu, pričom im môže byť priamo v ústavnom pravidle priznaná prednosť pred vnútroštátnymi právnymi predpismi. V *dualistickom* koncepte nie je medzinárodným zmluvám priznaná pozícia prameňa práva a na to, aby založili práva a povinnosti pre osoby podliehajúce právu príslušného zmluvného štátu, je nutná osobitná právna norma (napríklad implementačný zákon). Pre bližšiu diskusiu k monizmu a dualizmu pozri napr. AUST, A. *Modern treaty law and practice*. 2nd edition, Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

¹⁷ Pozri bližšie KAČALJAK, M.: *Výbrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

¹⁸ Zákon č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov („**ZoDP**“).

¹⁹ Zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov („**Daňový poriadok**“).

²⁰ Rozhodnutie NS SR 2Sžf/76/2014 zo dňa 15. 4. 2015. Pre bližšie k okolnostiam prípadu a rozhodnutiu predchádzajúcemu rozhodnutiu NSSR pozri BLAHOVA, R.: *Slovak Regional Court on a Dutch Holding without sufficient substance*. In Lang, M. et al. (eds.). *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2013*. Vienna: Linde, 2014.

kon, a takou Slovenská republika bez akýchkoľvek pochybností je, rozhodnutia týkajúce sa zmeny obsahu medzinárodných zmlúv a ich účinkov nemôžu byť bez ďalšieho prenesené na inštitúciu – OECD a jej Výbor pre fiškálne záležitosti“. Súd následne túto tézu rozvinul a dodal, že ani OECD Modelová zmluva ani žiaden z komentárov ku nej neboli dosiaľ zverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, čo je zákonný predpoklad uplatnenia domnienky publicity a princípu *ignorantia legis non excusat*.

Súd tým precizoval svoju pozíciu z predchádzajúceho rozhodnutia v rovnakej veci, kde uviedol, že „nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nim sa vzťahujú aj na zmluvy uzavreté pred touto zmenou, pokiaľ jednotlivé členské štáty neuplatnia výhrady voči novému zneniu a cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy, resp. komentára k nej, je len vyjasniť, a nie zmeniť, význam dotknutých ustanovení“ a „pokiaľ aktualizácia [...] natoľko zmení pôvodné znenie dotknutého článku, že nemožno hovoriť len o vyjasnení jeho významu [...], aby bola takáto zmena aplikovateľná na konkrétny prípad posudzovaný súdom musí dôjsť zákonite k zmene resp. doplneniu textu bilaterálnej zmluvy. V opačnom prípade bude mať prednosť text bilaterálnej zmluvy.“²¹

V stručnosti si dovoľíme zhrnúť argumentáciu daňovej správy a daňovníka v predmetnom spore.

4.1 SKUTKOVÁ SITUÁCIA

Spor sa týkal povinnosti slovenského daňovníka vykonať zrážku dane z dividend nepriamo vyplácaných svojim spoločníkom so sídlom v Nemecku a vo Francúzsku. Dividendy boli vyplácané v zdaňovacom období pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie, takže spoločníci nemohli uplatniť oslobodenie vyplývajúce zo smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.²²

Keďže dividendy vyplácané priamo do Nemecka, resp. Francúzska by na Slovensku podliehali zrážkovej dani, spoločníci svoje podiely v slovenskom daňovníkovi vložili do holandskej holdingovej spoločnosti, ktorá pôsobila ako jednoduchá potrebná spoločnosť (*conduit*). Slovenský daňovník následne aplikoval medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom a daň nezrazil.

Správca dane dospel k záveru, že slovenský daňovník zmluvu aplikoval nesprávne a dorubil mu povinnosť zaplatiť daň vo výške dane, ktorú by mal zraziť, ak by sa zmluva neaplikovala.

4.2 ARGUMENTÁCIA SPRÁVCU DANE A DAŇOVNÍKA

Správca dane v zásade argumentoval nasledovným:

A. zmluva bola zneužitá a teda bola uplatnená v rozpore s článkom 26 Viedenského dohovoru;

²¹ Rozhodnutie NS SR 2Sžf/18/2012 zo dňa 23. 10. 2012, ods. 35 odôvodnenia rozhodnutia. Súd citoval Jiménez (2004), Bothe (1980) a Snyder (1994).

²² Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

- B. zmluva bola vykladaná v rozpore s OECD Komentárom dostupným ku dňu transakcie, najmä prijímateľ dividend nebol ich skutočným vlastníkom;
- C. prijímateľ dividend – holandská potrubná spoločnosť nebola daňovým rezidentom Holandska pre účely zmluvy.

Daňovník vyššie uvedené argumenty správcu dane pochopiteľne popieral.

Poukázal na to, že kritérium skutočného vlastníka dividend sa v zmluve medzi Slovenskou republikou a Holandskom nenachádza a že do OECD Komentára bolo uvedené kritérium zakomponované až v nadväznosti na revíziu textu samotnej OECD Modelovej zmluvy v roku 2003.

Poukázal tiež na to, že správcovi dane predložil potvrdenie o daňovej rezidencii vystavené holandskou daňovou správou.

4.3 ROZHODNUTIE SÚDU

Súd sa stotožnil s argumentáciou daňovníka.

Vo vzťahu k trom hlavným bodom argumentácie správcu dane si dovoľíme rozviesť, prečo rozhodnutie súdu považujeme za vecne správne, hoci možno príliš stručné:

- A. Ad zneužitie zmluvy – Argumentu bolo venovaného pomerne málo priestoru. Domnievame sa však, že to bolo najmä preto, že správca dane sa v uvedenom bode obmedzil na odkaz na OECD Komentár, z čoho bez ďalšieho vyvodil, že konkrétne zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom bola zneužitá. Neposkytol tak súdu dostatočné dôvody sa týmto argumentom dôkladne zaoberať, najmä nekonkretizoval ako dospel k záveru, že predmetná transakcia bola v rozpore s predmetom a účelom danej zmluvy.²³
- B. Ad kritérium skutočného vlastníka – Hoci zdanlivo sa vo vzťahu k tejto otázke súd priklonil k statickému výkladu OECD Komentára, domnievame sa, že súd si v skutočnosti nezvolil extrémnu pozíciu, ale pozíciu zodpovedajúcu záverom literatúry v tejto otázke. Súd totiž nevytlúčil aplikáciu neskorších verzií komentára, ak by bolo možné dospieť k záveru, že neskoršie doplnenia len nadväzujú na predchádzajúce znenia a spresňujú ich. V danej veci však bolo rozhodujúce, že v roku 2003 došlo k podstatnému zlomu, keďže v do OECD Modelovej zmluvy aj do komentára bolo zavedené kritérium skutočného vlastníka (s vlastným obsahom). Súd preto musel riešiť otázku, či mohlo v dôsledku aktualizácie OECD Komentára dôjsť k modifikácii textu samotnej medzinárodnej zmluvy. S argumentáciou súdu sa v tejto časti bez ďalšieho stotožňujeme.
- C. Ad nesprávne určená rezidencia – Týmto argumentom sa súd nezaoberal ako samostatným argumentom. Aj s týmto sa stotožňujeme, nakoľko zmluva uplatňuje kritérium miesta skutočného vedenia až ako kolízne kritérium, keď by došlo ku konfliktu rezidencií medzi Slovenskom a Holandskom. Ako je zjavné z argumentácie správcu dane, takýto konflikt neexistoval (správca dane len tvrdil, že miesto skutočného vedenia nie je na území Holandska, t. j. tam kde je registrované sídlo prijímateľa dividend). Argument správcu dane tak bolo možné vnímať výlučne v kontexte možného

²³ Zmluva neobsahuje žiadne indikácie vylučujúce jej aplikáciu (napríklad) na potrubné spoločnosti.

zneužitia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a mohol slúžiť ako podporný argument pri tvrdení, že prijímateľ dividend je potrubná spoločnosť (*conduit*).

4.4 IMPLIKÁCIE PRE PRAX

K vyššie uvedenému si dovoľíme formulovať nasledovné poznámky:

- A. Argumentácia neskoršími edíciami OECD Komentára by mala byť naďalej prípustná za podmienok sformulovaných súdom, ktoré v stručnosti znamenajú, že už v čase uzavretia zmluvy by bolo možné určitý jej výklad predpokladať pri zohľadnení samotného textu zmluvy a OECD Komentára známeho v tomto čase. Nepřípustné by malo byť odkazovanie na časti OECD Komentára, ktoré by de facto predstavovali modifikáciu samotného textu zmluvy. Túto pozíciu zdieľa aj doktrína vo svete, v opačnom prípade by neboli potrebné práce na prijatí Multilaterálneho nástroja.²⁴
- B. Nie je podmienkou aplikácie OECD Komentára jeho zverejnenie v Zbierke zákonov, ani jeho preklad do slovenského jazyka. Túto podmienku je nutné vnímať v kontexte spôsobilosti OECD Komentára modifikovať text medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

5. PRÍSTUP SLOVENSKÝCH SÚDOV K ZNEUŽITIU ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Vo vyššie uvedenom spore medzičasom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky („**FR SR**“) opätovne vydalo rozhodnutie, ktoré vo svojej podstate zotrvalo na predchádzajúcich záveroch s tým, že bola pravdepodobne rozvinutá argumentácia k otázke zneužitia práva. Jadrom argumentácie tak už nemalo byť, či je možné neskorší OECD Komentár aplikovať bez ďalšieho ako výkladový prostriedok zmluvy uzavretej pred jeho aktualizáciou, ale či je možné nepriznať výhody z medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ak existujú známky zneužívajúceho konania.²⁵

Spor bol zatiaľ rozhodnutý Krajským súdom v Bratislave („**KS BA**“),²⁶ ktorý žalobu daňovníka zamietol. Zo záverov súdu vyplýva, že KS BA sa prakticky úplne stotožnil so závermi FR SR.

5.1 ROZHODNUTIE SÚDU

Súd viedol argumentáciu v nasledovných hlavných líniách, pričom pomerne extenzívne sa opieral o závery českých súdov:

²⁴ Pozri bližšie OECD. *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*. Paris: OECD Publishing. 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>

²⁵ Ako už bolo uvedené vyššie, v predchádzajúcom spore táto otázka ako ťažisková riešená nebola, keďže sa zdá, že správca dane tento argument vo svojom rozhodnutí nevyužil.

²⁶ Rozhodnutie KS BA 6S/34/2016 zo dňa 3. 5. 2017.

- A. Zákaz zneužitia práva je princíp inherentný v slovenskom práve a bol aplikovateľný aj pred zavedením tzv. GAAR²⁷ do slovenského daňového práva – Uvedená argumentácia sa nezdá prekvapivá, najmä s ohľadom na bohatú judikatúru súdov Českej republiky k tejto otázke, ktorú slovenské súdy mnohokrát využívali ako inšpiráciu.²⁸ Čomu sa však súd v danej situácii vôbec nevenoval je, že skutky, ktoré podľa súdu zakladajú zneužitie práva sa udiali v čase predchádzajúcim rozhodnutiu ESD vo veci Halifax a tiež prakticky všetkým ťažiskovým rozhodnutiam Najvyššieho správneho súdu Českej republiky („NSS ČR“). KS BA tým de facto tvrdí, že ide o otázku (i) o ktorej mali mať slovenskí daňovníci „jasno“ už predtým ako mohli mať vedomosť o ťažiskových rozhodnutiach v tejto otázke a (ii) pasivity slovenských správcov dane, resp. neuplatňovanie tejto argumentácie predtým ako bolo GAAR zakotvené do slovenského právneho poriadku nemala v tomto kontexte predstavovať žiadnu relevanciu.²⁹
- B. Princíp zákazu zneužitia práva je možné uplatniť aj na situácie, kde sa postupuje podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia – v uvedenej otázke sa zdá argumentácia súdu pomerne strohá a opomínajúca základné problémy formulované vyššie v tomto článku.
- a. Ak princíp zákazu zneužitia práva predstavuje pravidlo inherentné v slovenskom práve, musí sa súd zaoberať otázkou, či vnútroštátne pravidlo môže mať prednosť pred zmluvou.³⁰
- b. Ak princíp zákazu zneužitia práva vyplýva z medzinárodnej zmluvy, mal by súd uviesť, ako sa k tomuto poznaniu dopracoval.³¹ Súd by sa mal v tomto kontexte vysporiadať aj s už spomínanou Správou k potrubným entitám, ktorá dodnes tvorí prílohu každej edície OECD Komentára. Z nej totiž je možné vyvodiť (dosiaľ nezmenenú) pozíciu OECD k (i) zisťovaniu predmetu a účelu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a k (ii) riešeniu problému potrubných entít, ktorá v stručnosti znie „*ak konkrétna zmluva neobsahuje ustanovenia (priamo alebo nepriamo) vylučujúce priznanie výhod takýmto entitám, výhody by mali*

²⁷ § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

²⁸ Prístup súdu by tak zodpovedal prístupu tzv. Innentheorie v rakúskej teórii a praxi. Pozri bližšie KAMÍN-KOVÁ, P., SEILER, M.: Abuse of Tax Law. In POTACS, M., TICHÝ, L. *Abuse of Law*. Praha: Univerzita Karlova, 2017.

²⁹ Podotýkame, že správca dane si na argument zneužitím (vnútroštátneho) práva „spomenul“ až potom, čo dostal od NS SR druhú šancu vyhotoviť svoje rozhodnutie a potom ako sa GAAR stalo súčasťou slovenského právneho poriadku. Je však nutné podotknúť, že retroaktívne vylepšovanie GAAR sa nezdá byť a priori vylúčené, ale ide o pomerne komplikovanú otázku. Pozri bližšie pre prehľad podstatnej literatúry ALARIE, B.: *Retroactivity and the General Anti-Avoidance Rule*. Symposium: The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule, 2005. Dostupné z: https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_Alarie.pdf

³⁰ Autori sú toho názoru, že v slovenskom právnom prostredí to možné nie je, keďže prednosť medzinárodnej zmluvy pred zákonmi slovenskej republiky je výslovne zakotvená v ústave. Hoci zmluva s Holandskom spadá medzi zmluvy, kde sa uplatňuje mäkký dualistický koncept, v čase dotknutých transakcií nebolo GAAR súčasťou slovenského právneho poriadku a teda nie je ani teoreticky možné tvrdiť, že toto by modifikovalo pravidlo zakotvené v § 1 ods. 2 ZoDP v duchu princípu *lex posterior derogat legi priori* (autori sa navyše domnievajú, že aj samotné uplatnenie tohto princípu by bolo veľmi problematické). Bližšie k problematike tzv. *treaty override* v slovenskom právnom kontexte pozri KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. *DANUBE: Law and Economics Review*, 2017, 8(3): 139–155.

³¹ Zdá sa navyše, že správca dane v tejto línii nepredložil žiadne nové argumenty.

byť priznané, aj keď sa to zdá nevhodné“.³² Pozoruhodná je v tomto kontexte aj argumentácia rozhodnutím NSS ČR č.j. 2Afs/86/2010, ktorého závery sú presne opačné ako sa domnieva KS BA.³³

- C. Uplatnenie princípu zneužitia práva je otázkou právnou a preto nie je nutné, aby bola súvisiaca argumentácia uplatnená správcom dane (je teda možné, že tento argument „objaví“ až súd v rámci prieskumu zákonnosti rozhodnutia správcu dane) – aj uvedená argumentácia sa zdá pochopiteľná v kontexte doterajších rozhodnutí. Je však nevyhnutné, aby bolo možné právny záver dodatočne sformulovať z dokazovania, ktoré už bolo riadne vykonané. V realite by tak mali byť zriedkavé situácie, kde bude mať súd možnosť ustáliť, že došlo k zneužitiu práva bez toho, aby správca dane špeciálne na túto otázku zamerlal dokazovanie.

6. ZÁVER

Ukazuje sa, že otázka zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je aktuálna aj v slovenskej súdnej praxi. V otázke aplikácie OECD Komentára dospeli sudy k záveru, že by sa v slovenskom právnom prostredí mal primárne uplatniť statický prístup. V otázke vylúčenia aplikácie medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva však slovenské sudy ešte len musia zaujať jednoznačný postoj a ukazuje sa, že bude nutné argumentáciu v danej otázke podstatne doplniť a sprecizovať. Existujúce rozhodnutie KS BA, ktoré ako prvé vyjadrilo názor k týmto otázkam je možné v tomto okamihu považovať len za prvý a rozhodne nie konečný príspevok do tejto diskusie v slovenskom právnom prostredí.

JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
matej.kacaljak@flaw.uniba.sk

Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
andrea.koroncziova@flaw.uniba.sk

³² Zmluva s Holandskom neobsahuje žiadne so štandardných ustanovení proti zneužitiu, ktoré sa v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia vyskytujú. Pozri bližšie GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. Edward Elgar Publishing, 2016, s. 46 a nasl.

³³ NSS ČR vo vzťahu k zisťovaniu predmetu a účelu medzinárodnej zmluvy uvádza, že „Pro konkrétní úpravu jsou podstatné ekonomické i politické zájmy v daném čase, které soudy nepřisluší hodnotit. Cílem mezinárodních smluv je zamezit dvojímu zdanění, nikoliv umožnit vyhnout se daňové povinnosti; nelze ovšem vyloučit, že důsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je zdanění nižší či nulové.“ Súčasne, v časti citovanej KS v BA si tento súd pravdepodobne neuvedomil, že NSS ČR referuje k situácii, ktorá nie je fakticky aplikovateľná na danú situáciu. Výslovne sice uvádza, že „mezinárodní smlouvu s Nizozemím by nebylo možno užít, pokud by nizozemská společnost nevykonávala práva spojená s vlastnictvím akcií a dividendy by přes ni pouze ‚protékaly‘ za účelem vyhnout se daní“, súčasne však dodáva, že „skutečnost, že dividendy byly zaslány jinému subjektu, však neznamená, že z nich nizozemská společnost neměla užitek tím, že jimi uhradila jiný svůj existující závazek, přičemž o příjmu i výdeji účtovala“. Aj v duchu rozhodnutia NSS ČR by za danej situácie holandská spoločnosť vykonávala práva spojené s vlastníctvom akcií a teda by v zásade spĺňala podmienku „skutočného vlastníka“ (nie vo význame podľa OECD Komentára, ale vo význame ku ktorému odkazuje NSS ČR).