

4. Vzťah všeobecného pravidla proti zneužitiu k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia

Vzťahu GAAR a medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia bolo v ostatnom čase v literatúre venovaného veľa priestoru.⁷⁷ Vyskytujú sa názory, že slovenské GAAR by mohlo byť uplatniteľné aj na situácie s cezhraničným prvkom.⁷⁸ Z uvedeného však nie je možné jednoznačne vyvodiť, že by GAAR malo byť všeobecne uplatniteľné aj na situácie, kde sa uplatní medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Táto otázka dosiaľ nebola dôkladne preskúmaná právnymi teoretikmi.

Problematickým bodom použitia GAAR aj na situácie, kde sa uplatňuje medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia je, že tým môže dôjsť k tzv. *treaty override*, t. j. k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy v dôsledku uplatnenia vnútroštátneho pravidla.

4.1 Vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy (treaty override)

Otázka vylúčenia aplikácie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je čiastočne riešená v správe OECD z roku 1989⁷⁹, podľa ktorej „*ide o situáciu, keď domáca legislatíva vylúči aplikáciu ustanovení, či už jednej zmluvy alebo všetkých zmlúv uplatňovaných v danom štáte. Legislatíva môže mať podobu ustanovenia, podľa ktorého nemajú byť ustanovenia medzinárodnej zmluvy zohľadnené v určitých situáciách (napr. v prípade tzv. treaty shopping alebo iných formách zneužitia). Legislatíva však môže vyústiť do vylúčenia aplikácie medzinárodnej zmluvy aj keď nie je výslovne odkazované na ustanovenia medzinárodných zmlúv, ak v praxi v dôsledku uplatňovania takejto legislatívy nastane rovnaký efekt, t. j. vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy.*“ Opisovaná situácia však zodpovedá iba časti situácií, kde dochádza k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej

⁷⁷ Kulcsár (2012).

⁷⁸ Adame (2016).

⁷⁹ OECD (2015o).

zmluvy a medzinárodné organizácie dosiaľ nesformulovali presnú všeobecnú definíciu.⁸⁰

Správa OECD z roku 1989 exemplifikatívne uvádza aj nasledovné situácie, ktoré „*buď zahŕňajú vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy, alebo sú mu podobné alebo môžu mať rovnaké účinky*“:

1. legislatíva, ktorá neguje účinky súdneho rozhodnutia, ktoré sa odchyľilo od štandardného výkladu medzinárodnej zmluvy, či už výslovne uznaného, alebo mlčky akceptovaného zmluvnými stranami. V tejto súvislosti však OECD poznamenáva, že „*takéto konanie sa nepovažuje za škodlivé pre základ medzinárodných daňových vzťahov, ak príslušné legislatívne a administratívne orgány zúčastnených štátov sú v zhode, že príslušné súdne rozhodnutie je v rozpore s ich vôľou [...] je to v prvom rade príslušné súdne rozhodnutie [...], ktoré viedlo k vylúčeniu uplatnenia medzinárodnej zmluvy*“;
2. zmena v definícii pojmu používaného vo vnútroštátnom práve, ale tiež aj v ustanovení medzinárodnej zmluvy, no nie osobitne definovaného pre účely zmluvy; podľa OECD „*nedochádza k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy, ak táto zmluva obsahuje ustanovenie, v zmysle ktorého pojmy nedefinované v zmluve budú mať, ak z kontextu nevyplýva inak, význam im prísudzovaný podľa práva štátu, na ktoré sa uplatňuje zmluva /a/ nie je možné očakávať, že ako raz štát uzavrie medzinárodnú zmluvu, tak nebude môcť meniť definície pojmov používaných vo svojom vnútroštátnom práve, za predpokladu, že také zmeny sú v súlade s kontextom zmluvy.*“ Je však nutné zdôrazniť, že ak štát „*zneužije svoje oprávnenie vytvoriť vhodné pojmoslovie pre daňové účely a umelo skonštruuje pojmy používané v medzinárodnej zmluve s úmyslom alebo s výsledkom podstatného vychýlenia spravodlivého rozloženia daňových príjmov, nevykonáva zmluvu dobromyseľne*“⁸¹;
3. novoprijatá legislatíva, ktorá je v rozpore s ustanovením medzinárodnej zmluvy, no bez toho, aby to príslušné orgány zamýšľali, prípade si takýto rozpor vôbec uvedomili.

Bez ohľadu na okolnosti a legitimitu sledovaných cieľov (napr. zabrániť zneužívaniu medzinárodných zmlúv), v zmysle pozície OECD by sa vylúčenie medzinárodnej zmluvy nemalo vyskytovať.⁸² Vo všeobecnosti vyplývajú dôvody

⁸⁰ Kulcsár (2013).

⁸¹ Maisto (2006).

⁸² OECD (2015o).

pre tento postoj primárne z medzinárodného práva verejného, ale môžu vyplývať aj z vnútroštátneho práva.

4.2 Medzinárodnoprávne súvislosti

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do oblasti medzinárodného práva verejného. Ich výklad sa preto, okrem iných, riadi pravidlami Viedenského dohovoru o zmluvnom práve⁸³ (ďalej aj „Viedenský dohovor“). „Zmluva“ je vo Viedenskom dohovore definovaná ako „*medzinárodná dohoda uzavretá medzi štátmi písomnou formou, spravujúca sa medzinárodným právom, spísaná v jedinej alebo vo dvoch alebo viacerých súvisiacich listinách, nech je jej názov akýkoľvek*“. Keďže nebola uplatnená žiadna výhrada vo vzťahu k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia, Viedenský dohovor by sa mal uplatňovať na všetky medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté potom ako Viedenský dohovor nadobudol účinnosť pre príslušné štáty⁸⁴. „*Vo vzťahu k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátmi, ktoré nepristúpili k Viedenskému dohovoru alebo k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia ktoré boli uzavreté pred nadobudnutím účinnosti Viedenského dohovoru [by] jeho zásady mali byť tiež uplatniteľné, keďže [Viedenský dohovor] kodifikuje obyčajové pravidlá medzinárodného práva verejného.*”⁸⁵

V tomto kontexte majú osobitnú pozíciu články 26 a 27 Viedenského dohovoru. Článok 26 zakotvuje princíp *pact sunt servanda* a znie: „*Každá platná zmluva zaväzuje zmluvné strany a musí byť nimi plnená dobromyseľne.*“ Následne článok 27 znie: „*Strana sa nemôže dovolávať ustanovení svojho vnútroštátneho práva ako dôvodu pre neplnenie zmluvy.*“

Preto, „*vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy prostredníctvom uplatnenia vnútroštátnej legislatívy alebo výkladu takej legislatívy vedie k neplneniu zmluvy. V zásade to zakladá porušenie medzinárodnoprávných záväzkov daného štátu, a to bez ohľadu na prípustnosť takeého postupu podľa vnútroštátneho*

⁸³ Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzavretý vo Viedni 23. mája 1969. Slovenská republika je viazaný Viedenským dohovorem ako nástupnícky štát po Československu, ktoré k nemu pristúpilo 28. augusta 1987.

⁸⁴ Článok 4 Viedenského dohovoru.

⁸⁵ Gerzova (2013). Pozri tiež Maisto (2006).

práva.⁸⁶ Pre úplnosť, napriek názorom niektorých akademikov, že vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy je v rozpore aj s princípom lojality v prostredí Európskej únie, Súdny dvor Európskej únie sa zatiaľ nezaoberal touto otázkou vo svojich rozhodnutiach s odôvodnením, že „nemá právomoc posudzovať vzťah medzi ustanovením vnútroštátneho práva a medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.“⁸⁷

V kontexte zneužitia medzinárodných zmlúv je však nutné sa zaoberať aj otázkou, či v skutočnosti ide o správnu interpretáciu zmluvy v súlade s pravidlami obsiahnutými v článkoch 31 až 33 Viedenského dohovoru, na základe čoho by bolo možné dospieť k záveru, že nová vnútroštátna legislatíva alebo jej výklad v skutočnosti nie je v rozpore s pôvodným znením zmluvy, ak je správne vykladané (tzv. interpretačný prístup).⁸⁸ Inými slovami, príslušný štát by tvrdil, že boj s vyhýbaním sa daňovej povinnosti je jeden z primárnych cieľov medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, a teda „*pacta sunt servanda* štátom nebráni vylúčiť uplatnenie záväzkov podľa medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v prospech vnútroštátneho pravidla, ak tak činia v súlade s predmetom a účelom zmluvy.“⁸⁹

Naopak, „v súlade s takýmto vnímaním princípu *pacta sunt servanda* by bolo možné argumentovať, že štáty sú do určitej miery povinné uskutočňovať aktívne kroky na zabránenie zneužitia medzinárodných zmlúv. Nečinnosť vo vzťahu k zneužitiu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia by tak mohla byť vnímaná ako porušenie povinnosti konať v súlade s predmetom a účelom zmluvy.“⁹⁰

Aj za predpokladu, že by sa s takýmto extenzívnym výkladom princípu *pacta sunt servanda* súdy stotožnili⁹¹, bolo by nutné skúmať, či je zabránenie zneužitia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia predmetom a účelom príslušnej zmluvy. Takéto posúdenie nie je jednoduché.⁹² Preto, hoci od roku 2003 odsek 7 OECD Komentára k modelovej zmluve znie, že „*hlavným účelom*

⁸⁶ Gerzova (2013).

⁸⁷ Offermanns (2013).

⁸⁸ Michel (2013).

⁸⁹ Michel (2013).

⁹⁰ Tamže.

⁹¹ V rámci právnej doktríny však v zásade panuje zhoda, že takýto extenzívny výklad princípu *pacta sunt servanda* má iba obmedzenú platnosť. Pozri bližšie Michel (2013).

⁹² Zemanek (1998).

medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je podporovať, prostredníctvom vylúčenia dvojitého zdanenia, výmenu tovarov a služieb a pohyb kapitálu a osôb“ a 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.⁹³

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 vyvodiť z analýzy samotnej zmluvy a bez toho, aby bolo nutné siahť po OECD Komentári v tejto súvislosti.“⁹⁴ V stručnosti, ak to nie je zreteľné z textu zmluvy (vrátane jej preambuly), bude ťažké sa stotožniť s jednoznačným záverom formulovaným v OECD Komentári.

Je tiež nutné zohľadniť fakt, že v súlade s odporúčením v OECD Komentári, časť zmlúv môže v ich názve uvádzať „*bud’ zamedzenie dvojitého zdanenia, alebo aj zamedzenie dvojitého zdanenia a predchádzanie daňovému úniku (fiscal evasion) [...] je všeobecne akceptované, že predchádzanie daňovému úniku (fiscal evasion) nie je možné stotožňovať s vyhýbaním sa daňovej povinnosti (tax avoidance).*“⁹⁵ Rovnaké sa môže vzťahovať aj na vyvodenie záverov z preambúl, ak sa v preambule iba zopakuje názov zmluvy. Je zjavné, že žiadny nový kontext nie je možné vyvodiť z identickej formulácie, no nachádzajúcej sa na inom mieste v zmluve.

Ďalším problematickým miestom je fakt, že 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 [...] je na jednotlivých štátoch, aby si do svojich zmlúv zapracovali pravidlá uplatnenia domácich pravidiel bojujúcich*

⁹³ Maisto (2006).

⁹⁴ Michel (2013).

⁹⁵ Tamže.

s takými praktikami.“ Prístup v OECD Komentári sa podstatným spôsobom 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 dynamicky (ambulatory) prístup k interpretácii komentára.⁹⁶ Statický prístup by potom 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. januárom 2003. Oficiálne stanovisko OECD je, že aktuálny OECD Komentár by mal slúžiť na interpretáciu všetkých zmlúv.⁹⁷ No 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.“⁹⁸

Dvojznačné vyjadrenia v OECD Komentári nutne nemusia viesť k zamietnutiu hypotézy, že predchádzanie zneužitia zmlúv je predmetom a účelom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. No aj z historických zdrojov vyplýva, že zmena prístupu v tejto otázke bola pomerne výrazná. V Správe k Prierodným Entitám (*Conduit Report*) OECD Výbor pre finančné otázky (pomerne jednoznačne) konštatoval, 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“⁹⁹. Ďalej Výbor uviedol, že pre prípad takéhoto nenáležitého uplatnenia by mali štáty „napraviť situáciu prostredníctvom primeranej revízie zmluvy.“¹⁰⁰ Z uvedeného vyplýva, že aspoň v určitom časovom okamihu existovala relatívna zhoda na tom, že zneužitie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia by malo byť adresované prostredníctvom zmeny textu zmluvy ako prostredníctvom „aktualizácie“ 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.

⁹⁶ Wattel (2003).

⁹⁷ Odseky 33 – 35 Úvodu k OECD Modelovej zmluve (2014).

⁹⁸ Maisto (2006).

⁹⁹ OECD (2015p).

¹⁰⁰ Tamže.

V každom prípade, keďže je škála možných prostriedkov nápravy podľa medzinárodného práva verejného pomerne obmedzená (jedným z nich je napr. pozastavenie uplatňovania príslušnej medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia),¹⁰¹ zdá sa viac pravdepodobné, že štáty sa pokúsia zamedziť zneužívaniu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia cez iniciáciu zmeny textov príslušných zmlúv. Súčasne nie je možné úplne vylúčiť, že budú ticho tolerovať vylúčenie aplikácie ich ustanovení domácou legislatívou (pravdepodobne po vzájomnom dohovore) v prípadoch zjavného zneužitia.

4.3 Súvislosti podľa vnútroštátneho práva

Prístup jednotlivých štátov k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy sa líši aj medzi členskými štátmi OECD.¹⁰² Vzťah medzi vnútroštátnymi predpismi a medzinárodným právom závisí od ústavného usporiadania konkrétneho štátu¹⁰³. Zatiaľ čo štáty uplatňujúce dualistický princíp majú väčšiu tendenciu považovať vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy za súladné s ich právnym poriadkom¹⁰⁴, 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 ústavou¹⁰⁵.

Napríklad Spojené štáty Americké vylučujú uplatnenie uzavretých medzinárodných zmlúv s uplatnením princípu *lex posterior derogat legi priori* zakotveného legislatívne aj v súdnej praxi¹⁰⁶. Obdobne, pomerne nedávno rozhodol

¹⁰¹ Gerzova (2013). Pozri tiež Maisto (2006).

¹⁰² Pre ilustráciu pozri stanoviská (observations) ku Článku 1 OECD Komentára k Modelovej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia (2015).

¹⁰³ Sachdeva (2013).

¹⁰⁴ Medzinárodnoprávne súvislosti v tejto časti nie sú brané do úvahy.

¹⁰⁵ 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. Takéto zmluvy sa spravidla označujú ako „samovykonateľné (self-executing)“. V dualistickom koncepte nie je medzinárodným zmlúvam priznaná pozícia prameňa práva a na to, aby založili práva a povinnosti pre osoby podliehajúce právu príslušného zmluvného štátu, je nutný osobitná právna norma (napríklad implementačný zákon). Pre bližšiu diskusiu k monizmu a dualizmu pozri napríklad Aust (2013).

¹⁰⁶ Gerzova (2013). Pozri tiež Maisto (2006).

Federálny súd v Nemecku, že vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia aplikáciou vnútroštátneho pravidla je v súlade s ústavou¹⁰⁷.

Na druhej strane, v štátoch, kde je prednosť medzinárodnej zmluvy pred vnútroštátnou legislatívou výslovne zakotvená v ústavách¹⁰⁸ nemôžu právne predpisy s nižšou právnou silou ani súdna doktrína toto poradie ignorovať (prípadne obrátiť), a to aj keby sa to za daných okolností zdalo dôvodné.

4.4 GAAR a vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

Názory sa líšia vo vzťahu k otázke, či vnútroštátne pravidlá proti zneužitiu (t. j. nielen GAAR)¹⁰⁹ je možné uplatniť aj v situáciách, kde sa uplatní aj medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia.

Od roku 2003 uvádza OECD Komentár, že „vo všeobecnosti neexistuje konflikt medzi zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia a vnútroštátnymi všeobecnými pravidlami proti zneužitiu.“¹¹⁰ Doslova Komentár OECD uvádza, že „boli analyzované aj iné formy zneužitia medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. použitie kotviacej spoločnosti (base company) a možné spôsoby ako ich adresovať vrátane ‚prevahu obsahu nad formou‘, ‚ekonomickej podstaty‘ a všeobecné pravidlá proti zneužitiu, najmä v kontexte otázky, či tieto pravidlá môžu byť v konflikte s medzinárodnými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia“¹¹¹, a že „takéto pravidlá sú súčasťou základných vnútroštátnych pravidiel zakotvených vo vnútroštátnych daňových predpisoch používaných na zistenie skutočností rozhodných pre vznik povinnosti platiť daň; tieto pravidlá nie sú adresované v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia,

¹⁰⁷ Cloer (2016).

¹⁰⁸ Napríklad Česká republika, Slovenská republika, Grécko, Španielsko, Chorvátsko. Pozri bližšie Maisto (2006).

¹⁰⁹ Pravidlá proti zneužitiu zahŕňajú popri GAAR aj pravidlo „prednosti obsahu nad formou“, ktoré nezohľadňuje právnú klasifikáciu transakcie v prospech jej ekonomickej podstaty (napr. v USA), alebo všeobecný zákaz zneužitia práva („fraus legis“) (napr. v Rakúsku, Francúzsku, Nemecku, Holandsku, Španielsku, Švédsku a Švajčiarsku). Pozri bližšie Vogel (1997), s. 117.

¹¹⁰ Gerzova (2013).

¹¹¹ Ods. 22 OECD Komentára k Článku 1, OECD (2015).