

# Digitálna platforma ako stála prevádzkareň<sup>1</sup>

C i b u ľ a, T., H l i n k a, T., C h o m a, A., K a č a ľ j a k, M.\*

CIBULEA, T., HLINKA, T., CHOMA, A., KAČALJAK, M.: Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 – 167.

**Digital platform permanent establishment.** This article discusses a new concept of permanent establishment based on a term of “digital platform” as a legal fiction of fixed place even in situations when no real fixed place exists. The authors argue that within the Slovak legal context it is not possible for this concept (i) to be automatically applied as the interpretation of a double taxation treaty and (ii) to take precedence over a double taxation treaty. Therefore, it is always necessary to analyse practical implications of the concept in the context of a specific double taxation treaty. The ineffectiveness of the concept primarily results from the fact that in general, the Slovak Acts do not take precedence over double taxation treaties. This new concept in its current form may represent a barrier to accepting new doctrines related to fixed place within the interpretation of double taxation treaties.

**Key words:** corporate income tax, contract preference, permanent establishment, digital services, digital platform.

## 1. ÚVOD

Otázka zdaňovania digitálnej ekonomiky je riešená v literatúre približne už desaťrošie, keďže nové obchodné modely sa dostávajú do napätia s existujúcim systémom distribúcie zdaňovacích práv.<sup>2</sup> Aplikácia existujúcich pravidiel je tak vnímaná ako nenáležitá (resp. z určitého pohľadu „neférová“). V ostatnom čase bolo venované aj koordinované úsilie na odstránenie tejto diskrepancie<sup>3</sup>, no zatiaľ nevyústilo do konkrétnej právne záväznej podoby. Popritom sa však objavilo aj niekoľko unilaterálnych iniciatív<sup>4</sup>, kde jednou z krajín,

\* JUDr. Ing. Tomáš C i b u ľ a, LL.M., externý spolupracovník Katedry finančného práva, Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave; Mgr. Tibor H l i n k a, interný doktorand Katedry finančného práva, Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave; Mgr. Andrej C h o m a, externý doktorand Katedry finančného práva, Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave; doc. JUDr. Ing. Matej K a č a ľ j a k, PhD., vedúci Katedry finančného práva, Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave.

<sup>1</sup> Vedecký príspevok bol pripravený v rámci riešenia projektu APVV-16-0499 Agentúry na podporu výskumu a vývoja, zodp. riešiteľ: doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

<sup>2</sup> Pre kontext pozri tiež OLBERT, M., SPENGLER, Ch. *International taxation in the digital economy: challenge accepted?* World Tax Journal, 2017, 9.1.; BAEZ, A., BRAUNER, Y. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, IBFD White Papers (2015); BRAUNER, Y., PISTONE, P. *Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment*, Bulletin for International Taxation, 2018 (72), No. 4 a literatúra tam uvedená a OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

<sup>3</sup> Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:SK:PDF>. Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/SK/COM-2018-147-F1-SK-MAIN-PART-1.PDF>. Pozri tiež NOGU-EIRA, L.: *European Commission's proposal to implement a new permanent establishment nexus based on significant digital presence-Is it compliant with the EU Law and international tax principles?* 2018.

<sup>4</sup> Napr. Taliansko, pozri tiež SONETTI, E. *Is Italy's New Definition of Permanent Establishment the Right Solution to Prevent Tax Avoidance in Digital Economy?* Dostupné na: <https://globtaxgov weblog.leidenuniv>.

ktorá takúto iniciatívu vyvinula, bola i Slovenská republika. Tento článok sa zaoberá novou právnou úpravou v Slovenskej republike zameranou na zdaňovanie digitálnych služieb prostredníctvom právnej fikcie zriadenia stálej prevádzkarne v Slovenskej republike, a to aj bez skutočnej fyzickej prítomnosti podniku. Základný problém spočíva v koexistencii vnútroštátnych pravidiel vymedzenia (a zdaňovania) príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky a pravidiel priradovania príjmov uvedených v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Slovenskou republikou. Tento článok nadväzuje na existujúce práce zaoberajúce sa otázkou vylúčenia medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva<sup>5</sup>, pričom berie do úvahy dôsledky Mnohostranného dohovoru o zavedení opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*) (ďalej len MLI).<sup>6</sup>

## 2. POJEM STÁLEJ PREVÁDZKARNE DIGIÁLNEJ PLATFORMY

Dňa 1. januára 2018 Slovenská republika zaviedla do zákona o dani z príjmov<sup>7</sup> (ďalej len ZDP) nový pojem „digitálna platforma“.

### 2.1. Definícia pojmu digitálna platforma

Definícia pojmu digitálnej platformy je v súčasnosti uvedená v paragrafe 2 písm. ag) ZDP, ktorou sa rozumie „hardvérová platforma alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií“<sup>8,9</sup>.

V dôvodovej správe k návrhu novely ZDP (ďalej len dôvodová správa) je digitálna platforma podrobnejšie opísaná ako „novodobý technologický business model umožňujúci výmenu informácií medzi viacerými skupinami užívateľov, najmä medzi koncovými užívateľmi a držiteľmi hnutelných alebo nehnuteľných vecí alebo poskytovateľmi služby. Je sprístupne-

---

nl/2018/04/17/is-italys-new-definition-of-permanent-establishment-the-right-solution-to-prevent-tax-avoidance-in-digital-economy/.

<sup>5</sup> Aktuálny zoznam literatúry na danú tému v: MIKIC, M. Selective Bibliography on Tax Treaty Override. *European taxation*, 53(9). Zo slovenského pohľadu, predovšetkým z pohľadu dôsledkov GAAR pozri takisto KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. *DANUBE: Law and Economics Review*, 2017, 8.3: s. 139-155.

<sup>6</sup> Na tému MLI pozri tiež napr. OWENS, J. *BEPS Implementation: The Role of a Multilateral Instrument*. *Int'l Tax Rev.*, 2015, s. 26 alebo BRAVO, N. *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*. *World Tax Journal*, 2016, 8.3.

<sup>7</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>8</sup> § 2 písm. ag) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>9</sup> Zaujímavosťou je, že v pôvodnom znení novela zaviedla pojem „digitálna platforma“ ako „hardvérová platforma a softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií“. Je ťažké pochopiť dôvod zmeny definície z „hardvérová platforma a softvérová platforma“ na „hardvérová platforma alebo softvérová platforma“, keďže služby sa dajú ťažko poskytovať len cez čisto hardvérovú platformu bez toho, aby obsahovala softvérovú platformu. Inak povedané, zmienka o „hardvérovej platforme“ v definícii sa zdá byť zastaraná, pričom je to práve softvér, ktorý umožňuje poskytovanie sprostredkovateľských služieb, nie hardvér, na ktorom je softvér nainštalovaný.

*na akýmkoľvek ďalšom užívateľom a zdieľa údaje s vývojármi tretích strán. Vyznačuje sa jednoduchým používaním bez potreby školení a predstavuje inovatívny obchodný model.*<sup>10</sup>

Hoci definícia uvedená v novele nie je ideálna a v budúcnosti môže viesť k neistote a sporom, zdá sa byť zrejme, že s prihliadnutím na jej znenie a vysvetlenia uvedené v dôvodovej správe pod túto definíciu spadajú podniky, ktoré sprostredkujú služby prepravy a ubytovania, napr. Booking, Airbnb alebo Uber.

Napriek tomu môže rozpory spôsobiť nie samotná definícia, ale koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“, ktorý sa opiera o túto definíciu.

## 2.2. Stála prevádzkarňa digitálnej platformy

Od 1. januára 2018 bolo do ZDP doplnené znenie, že „za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky sa považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy“<sup>11</sup>. Tým bola podľa slovenského práva vytvorená fikcia stálej prevádzkarne pre digitálne platformy, a to aj v prípade, ak sa žiadne trvalé miesto v Slovenskej republike nenachádza.

Podľa dôvodovej správy „*cieľom ustanovenia je spresniť definíciu stálej prevádzkarne zavedením právnej fikcie, pretože súčasné znenie (ZDP) nereflektuje novodobé modely podnikania posledných rokov, keď sa činnosti na území jednotlivých štátov poskytujú aj bez fyzickej prítomnosti podnikateľa na území štátu a postačujúca je jeho virtuálna prítomnosť, pričom prichádza k diskriminácii podnikateľov – daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou poskytujúcich činnosti na našom území prostredníctvom stálych prevádzkarní a daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú povinní svoje príjmy riadne zdaňovať. Uvedení podnikatelia operujúci prostredníctvom digitálnych platforiem týmto spôsobom poberajú príjmy zo zdrojov na území SR, pričom na jej území neplatia zo zisku žiadne dane.*“<sup>12</sup> V zmysle uvedeného sa tento príjem „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ považuje za príjem zo zdrojov na území SR, a preto podlieha dani z príjmov na Slovensku.

S účinnosťou od 1. januára 2018 sa zmenila povinnosť týkajúca sa zrážkovej dane, a to tak, že príjem zo zdrojov na území SR priraditeľný stálej prevádzkarni slovenského daňového nerezidenta v Slovenskej republike nepodlieha zrážkovej dani, len ak je táto stála prevádzkarňa zaregistrovaná v Slovenskej republike na účely dane z príjmov. Predtým žiadna takáto požiadavka registrácie neexistovala a stačilo, že stála prevádzkarňa existuje.

## 3. ZÁSADNÉ PRVKY POJMU STÁLA PREVÁDZKAREŇ DIGITÁLNEJ PLATFORMY

Pojem „stála prevádzkarňa digitálnej platformy“ koncepčne prekračuje súčasný pojem stálej prevádzkarne v zmysle modelovej zmluvy OECD o zamedzení dvojitého zdanenia a modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia, a takisto i v zmysle

<sup>10</sup> Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z.

<sup>11</sup> § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>12</sup> Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z.

zmlúv, ktoré z týchto vzorov vychádzajú (spoločne ďalej len modelové zmluvy), pričom v nich tento pojem vychádza z existencie faktického trvalého miesta.

Tento nový koncept tak vyvoláva viacero otázok vo vzťahu k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy. Predovšetkým je nutné analyzovať:

- a) či by nový pojem mohol byť v súlade s metódou *renvoi* zakotvenou v článku 3 ods. 2 oboch modelových zmlúv a vo všetkých zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré z nich vychádzajú alebo obsahujú podobné znenie; a ak nie,
- b) či by pojem mohol mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou; a ak nie,
- c) aké sú právne dôsledky v praxi, ktoré možno odôvodnene z tohto pojmu predpokladať.

### 3.1. Súlad s metódou *renvoi*

Zo znenia pojmu stálej prevádzkarne digitálnej platformy priamo vyplýva, že slovenský zákonodarca mal dojem, že pojem „trvalé miesto“ možno považovať za nedefinovaný pojem a ako taký ho možno vykladať metódou *renvoi*, t. j. odkazom na pravidlo vnútroštátneho práva.

Po prvé na to, aby bolo možné metódu *renvoi* použiť, musí predovšetkým platiť, že pojem „trvalé miesto“ je v skutočnosti nedefinovaným pojmom. V literatúre<sup>13</sup> sa uvádza, že pojem „stála prevádzkareň“ by sa mal používať v súlade s metódou autonómneho výkladu, t. j. „*interpretačná činnosť sa vykonáva celkovo v rámci systému zmlúv a zahŕňa termíny a pojmy, ktoré sú v zmluvách definované v dostatočnom rozsahu*“<sup>14</sup>. Uplatnením *argumentum a maiori ad minus* platí, že ak sa má celý pojem stálej prevádzkarne vykladať v rámci systému zmlúv, znamená to, že žiadny čiastkový pojem tvoriaci celý pojem stálej prevádzkarne sa nemôže vykladať s odkazom na vnútroštátne právo (keďže celkový pojem „stála prevádzkareň“ by potom očividne nebol autonómny).

Po druhé, metódu *renvoi* je možné uplatniť len v situáciách, keď „*kontext nevyžaduje alternatívny výklad a keď sa kompetentné orgány nestotožňujú s odlišným výkladom (na základe vzájomnej dohody)*“<sup>15</sup>. Hoci existujú viaceré prístupy k tomu, čo tvorí „kontext“ zmluvy<sup>16</sup>, určitú úlohu zohrávajú komentáre k modelovým zmluvám, ktoré sú k dispozícii v čase uzatvorenia príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom tieto dosiaľ pomerne jednoznačne odkazujú na pojem „trvalé miesto“ v jeho faktickom (materiálnom) význame bez toho, aby sa odvolávali na akékoľvek odkláňajúce sa vnútroštátne definície.<sup>17</sup>

<sup>13</sup> GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. Edward Elgar Publishing, 2016, s. 21 (I.63).

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> Komentár k článku 3 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD o zdanení, OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris : OECD Publishing, s. 102.

<sup>16</sup> GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. Edward Elgar Publishing, 2016, s. 22 (I.66).

<sup>17</sup> Komentár k článku 5 Modelovej zmluvy OECD o zdanení, OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris : OECD Publishing, s. 116.

Ak by sme napokon aj pripustili,<sup>18</sup> že pojem „trvalé miesto“ je možné vykladať použitím metódy *renvoi*, musíme brať do úvahy základné interpretačné pravidlá medzinárodného práva verejného, predovšetkým pravidlá Viedenského dohovoru (1969)<sup>19</sup>, v ktorom je pojem „zmluva“ definovaný 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*“<sup>20</sup>. V prípade, že neexistuje žiadna výnimka vzťahujúca sa na zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, Viedenský dohovor (1969) by sa mal uplatňovať na všetky zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté medzi štátmi až potom, keď Viedenský dohovor (1969) nadobudol vo vzťahu k nim platnosť.<sup>21</sup> „*Pokiaľ ide o zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami dohovoru alebo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré boli uzatvorené pred nadobudnutím platnosti dohovoru, [jeho] zásady sa môžu uplatňovať, keďže [Viedenský dohovor] kodifikuje pravidlá obyčajového medzinárodného práva.*“<sup>22</sup> V tomto kontexte sú predovšetkým dôležité články 26 a 27. Článok 26 zahrnuje zásadu *pacta sunt servanda* a pojednáva o tom, že „*každá platná zmluva zaväzuje zmluvné strany a musí byť nimi plnená dobromyseľne*“, pričom článok 27 ďalej hovorí, že „*strana sa nemôže dovolávať ustanovení svojho vnútroštátneho práva ako dôvodu pre neplnenie zmluvy.*“<sup>23</sup> Z tohto pohľadu je potrebné vyvodiť záver, že na výkladovú metódu *renvoi* je možné uplatniť len taký odkaz na vnútroštátne právo, ktorý je v súlade so zásadou *pacta sunt servanda*.<sup>24</sup>

Výklad pojmu „trvalé miesto“ v súlade s pojmom „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ by nevyhnutne jednostranne presunul zdaňovacie práva nad daným príjmom v prospech Slovenskej republiky, a nie je možné rozumne očakávať apriórny súhlas druhej zmluvnej strany s takýmto presunom. A *fortiori* by sme mohli premýšľať nad inými pojmami vnútroštátneho práva, ktoré by mohli byť doplnené do definície pojmu stála prevádzkareň (pseudo) definovaním pojmu „trvalé miesto“. *Ad absurdum* by sme mohli uzákoniť pravidlo ustanovujúce, že „*trvalé miesto existuje v každom prípade, a to dokonca aj v prípade, ak žiadne trvalé miesto neexistuje*“.<sup>25</sup>

V tomto kontexte je tiež relevantné, že slovenský koncept stálej prevádzkarne digitálnej platformy v skutočnosti necieli len na služby digitálnej ekonomiky. Pri zohľadnení gramatického výkladu príslušnej normy fikcia existencie trvalého miesta pokrýva každú činnosť opakovaného sprostredkovania služieb prepravy a ubytovania. Formulácia „*a to aj prostredníctvom digitálnej platformy*“ implikuje, že jedinou skutočnosť, ktorú by slo-

<sup>18</sup> Čisto hypoteticky a s cieľom rozšíriť našu argumentáciu.

<sup>19</sup> Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzatvorený vo Viedni 23. mája 1969. Slovenská republika je viazaná Viedenským dohovorom ako nástupnícky štát Československa, ktoré k nemu pristúpilo 28. 8. 1987.

<sup>20</sup> Článok 2 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve uzatvorenom vo Viedni 23. mája 1969.

<sup>21</sup> Článok 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve uzatvorenom vo Viedni 23. mája 1969.

<sup>22</sup> GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. European taxation, 53(9). Pozri takisto MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam : IBFD.

<sup>23</sup> Články 26 a 27 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve uzatvorenom vo Viedni 23. mája 1969.

<sup>24</sup> K podobnému záveru dospel Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 12. septembra 2017, C-648/15.

<sup>25</sup> Treba poznamenať, že toto je vo svojej podstate presne to, čo vyplýva zo slovenského pojmu „stála prevádzkareň digitálnej platformy“.

venský správca dane mal skúmať, je, či určitý subjekt vykonáva opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania (pravdepodobne) pre subjekty nachádzajúce sa na území Slovenskej republiky. Z toho vyplýva, že v zmysle tejto fikcie by mala byť stála prevádzkareň založená aj v situáciách, kde tradične podľa ustáleného výkladu článku 5 medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia nevzniká (napr. webové rozhranie<sup>26</sup>). Inými slovami povedané, vyššie uvedená fikcia nie je v súlade s metódou *renvoi*, a teda ju nemožno uplatniť prostredníctvom výkladu v kontexte zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

### 3.2. Aspekty dohovoru MLI

Dohovor MLI upravuje aplikáciu existujúcich bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, a to v tých oblastiach, na ktorých sa jej signatári dohodli. Dňa 7. júna 2017 podpísalo dohovor MLI 67 štátov (vrátane Slovenskej republiky) zahrňujúcich 68 jurisdikcií. Každá jurisdikcia bola povinná predložiť zoznam bilaterálnych zmlúv, na ktoré by sa dohovor MLI vzťahoval, a podrobné informácie o tom, ako by sa ich dohovor MLI dotkol (ďalej len „stanovisko k MLI“).

Podľa stanoviska Slovenskej republiky k MLI dochádza k významným zmenám vo vzťahu k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia. Z pohľadu digitálnych platforiem sú dôležité nižšie uvedené zmeny zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia:

- a) zabránenie zneužívaniu zmlúv;
- b) umelé vyhýbanie sa statusu stálej prevádzkarne cez komisionárske dohody a podobné dohody (článok 12 dohovoru MLI);
- c) umelé vyhýbanie sa statusu stálej prevádzkarne cez výnimky vzťahujúce sa na špecifickú činnosť (možnosť A podľa článku 13 dohovoru MLI).

#### 3.2.1. Zabránenie zneužívaniu zmlúv

Ako vyplýva zo stanoviska Slovenskej republiky k dohovoru MLI, Slovenská republika chce upraviť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia tak, aby obsahovali:

- a) nový text v preambule vyhlasujúci úmysel odstrániť dvojité zdanenie bez vytvorenia príležitostí na nezdanenie alebo vyhýbanie sa plátbe daní (článok 6 dohovoru MLI); a
- b) test hlavného účelu (*principal purpose test*) (ďalej len PPT) ako všeobecného pravidla na zabránenie zneužívania a odmietnutie poskytnutia výhod vyplývajúcich zo zmlúv v prípade, keď jedným z hlavných účelov dohody bolo získať výhodu vyplývajúcu zo zmluvy (článok 7 dohovoru MLI).

Teoreticky, so zreteľom na stanovisko k MLI, môžu slovenské daňové úrady argumentovať, že užšia definícia stálej prevádzkarne vyplývajúca zo zmluvy o zamedzení

<sup>26</sup> Komentár k článku 5, ods. 42.2 Modelovej zmluvy OECD o zdanení, OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris : OECD Publishing, s. 110.

dvojitého zdanenia by sa neuplatnila v dôsledku uplatnenia testu PPT, namiesto toho by však slovenské daňové úrady uplatnili definíciu v ZDP, a tým by účinne vylúčili aplikáciu zmluvy. Vo všeobecnosti sa však domnievame, že tieto argumenty sa zakladajú na všeobecnom znení testu PPT a nedostatku konkrétnych usmernení. Bolo by nutné skúmať v každom individuálnom prípade, či sú naplnené kritériá PPT a domnievame sa, že existencia stálej prevádzkarne digitálnej platformy podľa vnútroštátneho práva nevedie k ich naplneniu *per se*.

### 3.2.2. *Ustanovenia o umelom vyhýbaní sa statusu stálej prevádzkarne cez komisionárske a podobné dohody – článok 12 dohovoru MLI*

Za určitých okolností súčasné pravidlá umožňujú, aby prostredníctvom uplatnenia komisionárskych dohôd a podobných stratégií podniky z jedného štátu predali svoje výrobky v druhom štáte prostredníctvom miestnych sprostredkovateľov bez toho, aby im z technického hľadiska v tomto druhom štáte vznikla stála prevádzkarne. Komisionárske zmluvy a podobné dohody sa spoliehajú na výnimky uvedené v článku 5 ods. 5 a 6 modelových zmlúv, na ktorých základe v rámci komisionárskych štruktúr žiadna stála prevádzkarne nevzniká.

Hlavným účelom zmien uvedených v článku 12 dohovoru MLI je obmedziť uplatňovanie výnimky v prípadoch, keď činnosť sprostredkovateľa z druhého štátu pravidelne vedie (pričom sprostredkovateľ tu zohráva dôležitú úlohu) k uzatvoreniu zmlúv, ktoré bude plniť podnik z prvého štátu. V takomto prípade by malo platiť, že zahraničný podnik má stálu prevádzkarne v druhom štáte, ak sprostredkovateľ nie je nezávislým sprostredkovateľom.

V kontexte digitálnej ekonomiky býva však účasť miestneho závislého sprostredkovateľa naozaj zriedkavá a definícia „digitálnej platformy“ naopak evidentne predvída, že na Slovensku to ani inak nebude. Z tohto dôvodu by tieto zmeny nemali mať žiadny dôležitý vplyv na pojem „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“.

### 3.2.3 *Ustanovenia o umelom vyhýbaní sa statusu stálej prevádzkarne cez výnimky vzťahujúce sa na špecifickú činnosť – článok 13 dohovoru MLI*

Z historického pohľadu sa činnosti uvedené v článku 5 ods. 4 modelovej zmluvy OECD v podstate nepriamo považovali za prípravné alebo pomocné, a ako také vo všeobecnosti nevedli k vzniku stálych prevádzkarní, t. j. tieto činnosti boli vyňaté spod všeobecného pravidla, kedy stála prevádzkarne vznikla. Avšak za určitých okolností tieto činnosti môžu byť hlavným predmetom podnikania podniku. Z tohto dôvodu by sa vyňatie týchto činností malo uplatniť len v prípade, ak majú tieto činnosti skutočne prípravnú alebo pomocnú povahu (než aby sa automaticky považovali za vyňaté *ex definitione*).

Zmeny zavedené v článku 13 dohovoru MLI ohraničujú činnosti uvedené v článku 5 ods. 3 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajúcich z modelových zmlúv (ale-

bo v podobných ustanoveniach zmlúv, ktoré nevychádzajú z daných vzorov) na tie činnosti len v rozsahu, v akom majú skutočne prípravnú alebo pomocnú povahu.

V každom prípade by sa uvedené malo zvažovať len v prípade, ak existuje trvalé miesto. A teda táto zmena by nemala mať žiadny dôležitý vplyv na pojem „*stála prevádzkareň digitálnej platformy*“.

### 3.3. *Vylúčenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pravidlom vnútroštátneho práva*

Keďže sme dospeli k záveru, že pojem „*stála prevádzkareň digitálnej platformy*“ nie je možné automaticky uplatniť prostredníctvom výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, je potrebné skúmať, či tento pojem môže byť uplatnený prednostne pred príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.

Vo všeobecnosti „*vylúčenie zmluvy uplatnením vnútroštátnej legislatívy alebo jej výklad vedúci k neplneniu zmluvy v zásade predstavuje porušenie záväzkov štátu podľa medzinárodného práva bez ohľadu na možnosť takéhoto vylúčenia vo vnútroštátnom práve*“<sup>27</sup>. Napriek tomu je však súbor dostupných prostriedkov nápravy vyplývajúci z medzinárodného práva verejného pomerne obmedzený (pozastavenie alebo ukončenie platnosti zmluvy je jedným z nich)<sup>28</sup> a pre rôzne dôvody sa v praxi vylúčenie aplikácie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia stále vyskytuje.

Prístup štátov k vylúčeniu medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva sa značne líši, a to dokonca aj medzi členskými štátmi OECD.<sup>29</sup> Vzťah medzi vnútroštátnym a medzinárodným právom závisí od ústavného poriadku konkrétnych štátov.<sup>30</sup> Zatiaľ čo štáty uplatňujúce dualistický koncept majú väčšiu tendenciu považovať vylúčenie medzinárodnej zmluvy za súladné s ich právnym poriadkom,<sup>31</sup> v štátoch uplatňujúcich monistický prístup s jasne stanovenou prednosťou medzinárodných zmlúv pred ustanoveniami vnútroštátneho práva je pravdepodobnejšie, že takáto prax by sa považovala za rozpornú s ústavou *per se*.<sup>32</sup> Napríklad Spojené štáty uprednostňujú svoje zmluvy na základe zásady *lex posterior derogat legi priori* zakotvenej v legislatíve a v súdnej praxi.<sup>33</sup> Podobne Federálny súd Nemecka pomerne nedávno potvrdil, že vylúčenie medzinárodnej zmluvy je v súlade s nemeckou ústavou.<sup>34</sup> Na druhej strane v štátoch, v ktorých je

<sup>27</sup> GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. European taxation, 53(9).

<sup>28</sup> GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. European taxation, 53(9). Pozri takisto MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam : IBFD.

<sup>29</sup> Na ilustráciu pozri stanoviská štátov k článku 1 OECD komentára k Modelovej zmluve o zdanení (2015).

<sup>30</sup> SACHDEVA, S. *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*. Intertax, 41(4), s. 180–207.

<sup>31</sup> Medzinárodné súvislosti v tejto časti nie sú brané do úvahy.

<sup>32</sup> K bližšej diskusii monizmu a dualizmu pozri tiež AUST, A. *Modern treaty law and practice*. Cambridge: Cambridge University Press., s. 159 *et seq.*

<sup>33</sup> GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. European taxation, 53(9). Pozri takisto MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam : IBFD.

<sup>34</sup> CLOER, A., HAGEMANN, T. *Constitutionality of Treaty Override*. European taxation, 56(7).

prednosť medzinárodných zmlúv<sup>35</sup> jasne uvedená v ich ústavách, zákonodarca a ani súdy nemôžu ignorovať (alebo zvrátiť) toto poradie, a to ani v prípade, ak by sa to za určitých okolností zdalo „opodstatnené“.

Špecifická situácia na Slovensku vyplýva zo skutočnosti, že na území Slovenska prevládal dualistický koncept až do novely ústavného zákona č. 460/1992 Z. z. – Ústava Slovenskej Republiky – v roku 2001. Táto novela priniesla zmenu v prospech monistickej teórie s prednosťou medzinárodného práva. Samotná teoretická možnosť vylúčenia aplikácie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia by potom závisela od toho, či bola zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia ratifikovaná a vyhlásená:

- a) pred 1. júlom 2001 (kde by sa uplatnil mäkký dualistický koncept a jej prednosť pred vnútroštátnymi zákonmi by vyplývala z ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov); alebo
- b) od 1. júla 2001 alebo po ňom (kde by sa uplatnil monistický prístup a jej prednosť pred vnútroštátnymi zákonmi by priamo vyplývala z ústavy).<sup>36</sup>

Zdá sa byť jasné, že nový pojem „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ by nemohol mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uvedenými v bode b) vyššie. V súvislosti so zmluvami uvedenými v bode a) vyššie by teoreticky bolo možné, aby mal vnútorný štátny predpis prednosť pred týmito zmluvami. Bolo by však potrebné ustáliť, že tento miestny zákon predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla obsiahnutého v paragrafe 1 ods. 2 ZDP, v ktorom je jasne ustanovené, že medzinárodná zmluva „*má prednosť pred týmto zákonom*“<sup>37</sup>. Berúc do úvahy fakt neexistencie jednoznačnej formulácie, že takáto prednosť by sa neuplatnila (napríklad) v súvislosti s definíciou stálej prevádzkarne, dospeli sme k záveru, že nový pojem „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ nemôže mať prednosť pred týmto všeobecným pravidlom o prednosti zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, resp. pred samotnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.

Zastávame názor, že pravidlo ustanovujúce prednosť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je osobitným pravidlom vo vzťahu ku všetkým zostávajúcim pravidlám uvedeným v ZDP, a teda by toto pravidlo malo mať vždy prednosť (prístup *lex posterior derogat legi priori* ako druhoradý prístup sa v konkrétnom prípade teda neuplatní). *Summa summarum*, koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ nemôže mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia.

### 3.4. Praktické dôsledky

Keďže sme dospeli k záveru, že koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ nie je možné (i) aplikovať prostredníctvom výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

<sup>35</sup> Napr. Česká republika a Slovenská republika, Grécko, Španielsko, Chorvátsko. Pozri ďalej MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam : IBFD.

<sup>36</sup> Pozri ďalej KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *Gaar As Tax Treaty Override–Slovak Perspective*. DANUBE: Law and Economics Review, 2017, 8.3: s. 139-155.

<sup>37</sup> § 1 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

a tento pojem (ii) nemôže mať ani prednosť pred zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, musíme urobiť analýzu praktických dôsledkov v kontexte zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Tieto dôsledky by sa mali odlišovať podľa toho, či v dôsledku tohto pojmu a zodpovedajúcich záväzkov vzniká vyrubenie dane alebo iný záväzok/okolnosť.

V súvislosti s možným vyrubení dane sa zdá byť očividné, že v kontexte s príjmami slovenských daňových nerezidentov priraditeľných výlučne digitálnej platforme nie je možné vyrubiť žiadnu daň na Slovensku. V tejto nadväznosti si myslíme, že je dôležité upozorniť, že článok 5 modelových zmlúv nemožno považovať za „samovykonateľný“, t. j. definícia stálej prevádzkarne by pravdepodobne nebola zavedená do slovenského práva a neuplatňovala by sa namiesto vnútroštátneho pravidla. Avšak, článok 7, ktorý je samovykonateľný, znie, že „zisk podniku zmluvného štátu sa zdaňuje len v danom štáte, pokiaľ podnik nepodniká v inom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa v danom štáte nachádza“.<sup>38</sup>

Teda „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ by mohla vzniknúť podľa slovenského práva (a slovenské daňové orgány by ju zaregistrovali na účely dane z príjmov *ex officio*), avšak na základe príslušnej medzinárodnej zmluvy by sa tento slovenský daňový nerezident mohol spoliehať na ochranu uvedenú v článku 7, pričom vo vzťahu k zisku danej digitálnej platformy by v Slovenskej republike nemohla byť vyrubená žiadna daň. Podobne platí, že hoci slovenské právo ukladá povinnosť zrážkovej dane vo vzťahu k zisku nezaregistrovanej stálej prevádzkarne, aj tak by najskôr muselo platiť, že tento zisk je priraditeľný tejto stálej prevádzkarni a teoreticky by mohol byť súčasťou príjmu zo zdrojov na území Slovenskej republiky. V súvislosti s uvedeným však v prípade, kde sa aplikuje medzinárodná zmluva, takáto situácia nemôže ani nastať.<sup>39</sup> To značí, že v praxi by nevznikli žiadne dôsledky, ak by bola „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ zaregistrovaná na účely dane v Slovenskej republike. Napokon, rovnaké platí aj v prípade uplatnenia inštitútu zabezpečenia dane<sup>40</sup>, kde prípadná zrážka slúži na zabezpečenie dane zo „zdaniteľného príjmu“, pričom nesplnenie tejto povinnosti zakladá zodpovednosť platiteľa „za daň, ktorá sa mala zabezpečiť“.<sup>41</sup> Ak neexistuje primárna daňová povinnosť (keďže je vylúčená medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia), t. j. neexistuje zdaniteľný príjem, nemôže existovať ani akcesorický (zabezpečovací) záväzok slovenského platiteľa vo vzťahu k tomuto neexistujúcemu zdaniteľnému príjmu.

Zdá sa teda, že nový koncept môže viesť k ďalším administratívnym povinnostiam slovenských daňových úradov, ktoré by museli vykonať prieskum a zaregistrovať „stále prevádzkarne digitálnych platforiem“, avšak bez toho, aby viedli k získaniu ďalšieho príjmu z daní.

<sup>38</sup> Predpokladajúc, že neexistujú žiadne špecifické ustanovenia v príslušnej daňovej zmluve, ktoré by sa výslovne zaoberali digitálnou ekonomikou.

<sup>39</sup> Z tohto hľadiska je potrebné pripomenúť, že daň pri zdroji (napr. prostredníctvom zrážkovej dane) „nepredstavuje žiadnu zvláštnu daň, ale skôr zvláštnu zdaňovaciu techniku, aby bolo v zásade zabezpečené (minimálne) zdanenie“, pozri napr. stanovisko generálnej advokátky Kokott prednesené 1. marca 2018, VecC-115/16, bod 85.

<sup>40</sup> § 44 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>41</sup> § 44 ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

#### 4. VŠEOBECNÉ ZÁVERY K PRÁVNÝM FIKCIÁM V OTÁZKACH MEDZINÁRODNÉHO ZDANENIA

Z uvedených skutočností je možné vyvodit' aj všeobecnejšie závery k vhodnosti uplatňovania právnych fikcií na otázky týkajúce sa medzinárodného zdanenia.

Je zrejmé, že v monistickom právnom prostredí právna fikcia vo vnútroštátnom prameni práva nemá prednosť pred úpravou v medzinárodnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. Paradoxne, tým môže skôr sťažiť pozíciu správcu dane vo vzťahu k snahám o „spravodlivé“ zdanenie nových obchodných modelov.

Uvedená fikcia „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ v podstate viaže správcu dane k zisteniu, či bolo naplnené jediné kritérium, konkrétne, či boli opakovane poskytované služby sprostredkovania prepravy alebo ubytovania (pravdepodobne) slovenským zákazníkom. Ak áno, správca dane musí považovať existenciu stálej prevádzkarne za danú a mal by prakticky všetky príjmy vygenerované takými službami považovať za zdaniteľné na Slovensku.

V rámci potenciálnych konaní o vzájomných dohodách (tzv. MAP) bude priestor Slovenskej republiky (konkrétne Ministerstva financií Slovenskej republiky) nevyhnutne zúžený na argumentáciu, že koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ je v súlade s princípom *renvoi*. Právna fikcia však neumožní argumentovať faktickými okolnosťami, ktoré by za istých okolností umožnili obhájiť existenciu stálej prevádzkarne aj v rámci dobromyseľného výkladu príslušného článku medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia upravujúceho stálu prevádzkareň (tradične článku 5).

Obdobný problém nastane vo vzťahu ku alokácii príjmov stálej prevádzkarne založenej fikciou. Tradičný model alokácie príjmov v zmysle existujúceho systému medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zakladá priraditeľnosť príjmu na rozložení majetku, funkcií a rizík.<sup>42</sup>

Slovenský správca dane buď bude skúmať priraditeľnosť príjmov stálej prevádzkarne v rámci existujúcej paradigmy, čo nevyhnutne bude viesť k zisteniu, že na území Slovenska sa nenachádza majetok, nie sú vykonávané funkcie a ani nie sú znášané riziká, ku ktorým by mohol byť priradený zdaniteľný príjem. Alebo v súlade s právnou fikciou bude vychádzať z toho, že by mali byť stálej prevádzkarni priradené všetky príjmy súvisiace s predmetnou činnosťou, čo však robí pozíciu správcu dane neutržateľnú v prípadnej procedúre vzájomných dohôd, keďže svoje argumenty nebude vedieť oprieť o žiadnu ekonomickú podstatu.

Z uvedeného tak vyplýva, že uplatnenie právnych fikcií v daňovom práve vo všeobecnosti môže byť problematické v situáciách, kde sa predpokladá uplatnenie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, keďže tie bránia skúmaniu ekonomických fundamentov, ktoré sú rozhodné pre alokáciu (a zdanenie) príjmov. Tieto fikcie môžu byť užitočné len vtedy, ak je možné očakávať výslovnú zohodu príslušných zmluv-

<sup>42</sup> Pre bližšiu diskusiu pozri SPINOSA, L., CHAND, V. *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?* Intertax, 2018, 46.6; s. 476-494.

ných štátov na ich použitie. Aj v takom prípade je potom nevyhnutné zakotviť detailné pravidlá na ne nadväzujúce, pretože súčasný systém zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia s takýmito fikciami v zásade nepočíta.

## 5. ZÁVER

Na záver ostáva už iba skonštatovať, že pojem „stála prevádzkareň digitálnej platformy“ nie je možné (i) aplikovať prostredníctvom výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a tento pojem (ii) nemôže mať ani prednosť pred zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, je potrebné rozobrať jeho praktické dôsledky vždy v kontexte konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V praxi je možné očakávať, že tento koncept prinesie len ďalšiu administratívnu záťaž pre slovenské daňové úrady, ktoré budú musieť vykonať prieskum a zaregistrovať „stále prevádzkarne digitálnych platformí“, avšak bez toho, aby získali pre Slovenskú republiku ďalší príjem z daní. Vo všeobecnosti je však možné z uvedenej skúsenosti vyvodiť, že unilaterálne uplatnenie právnych fikcií v daňových otázkach tam, kde je možné predpokladať aplikáciu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nie je účelný krok. Naopak, užitočným sa tento krok javí vo vzťahu k nezmluvným štátom, kde môže slúžiť ako jeden z nástrojov boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu.

Pre úplnosť je však nutné poznamenať, že slovenský zákonodarca správne identifikoval problém a prejavil vôľu ho riešiť, kde zavedenie nového konceptu „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ mohlo mať svoj účel z hľadiska urýchlenia procesov dohôd na multilaterálnom riešení na úrovni OECD, príp. EÚ. Predmetom tohto príspevku tiež nebolo zhodnotenie schopnosti Slovenskej republiky dohodnúť sa so zmluvnými partnermi (napr. v rámci procedúry vzájomných dohôd) na takom výklade konceptu stálej prevádzkarne v príslušnej zmluve, ktorý by kopíroval predmetný koncept „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“, takže nevylučujeme, že v individuálnych prípadoch taká možnosť môže existovať.

Napokon, neúčinnosť konceptu „stálej prevádzkarne digitálnej platformy“ v slovenskom kontexte vyplýva predovšetkým z toho, že slovenské zákonné predpisy nemôžu mať prednosť pred zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. Tento koncept je však stále možné použiť v dualistickom prostredí, hoci by naďalej ostali platné úvahy vyplývajúce z vylúčenia aplikácie medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva (aj s príslušnými masívnymi dôsledkami pre stabilitu existujúceho zmluvného systému).

### Literatúra

- AUST, A. *Modern treaty law and practice*. Cambridge : Cambridge University Press  
BAEZ, A., BRAUNER, Y. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, IBFD White Papers (2015)  
BRAUNER, Y., PISTONE, P. *Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment*, Bulletin for International Taxation, 2018 (72), No. 4

- BRAVO, N. *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*. World Tax Journal, 2016, 8.3.
- CLOER, A., HAGEMANN, T. *Constitutionality of Treaty Override*. European taxation, 56(7)
- Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z.
- GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. Edward Elgar Publishing, 2016, (I.63)
- GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. European taxation, 53(9)
- KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *Gaar As Tax Treaty Override–Slovak Perspective*. DANUBE: Law and Economics Review, 2017, 8.3; 139-155
- MAISTO, G. Tax treaties and domestic law. Amsterdam : IBFD
- MIKIC, M. Selective Bibliography on Tax Treaty Override. European taxation, 53(9)
- Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/SK/COM-2018-147-F1-SK-MAIN-PART-1.PDF>
- Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:SK:PDF>
- NOGUEIRA, L. *European Commission's proposal to implement a new permanent establishment nexus based on significant digital presence-Is it compliant with the EU Law and international tax principles?* 2018
- OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris : OECD Publishing, s. 102
- OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- OLBERT, M., SPENGEL, CH. *International taxation in the digital economy: challenge accepted?*. World Tax Journal, 2017, 9.1
- OWENS, J. *BEPS Implementation: The Role of a Multilateral Instrument*. Int'l Tax Rev., 2015
- Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 12. septembra 2017, C-648/15
- SACHDEVA, S. *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*. Intertax, 41(4)
- SONETTI, E. *Is Italy's New Definition of Permanent Establishment the Right Solution to Prevent Tax Avoidance in Digital Economy?* Dostupné na: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/04/17/is-italys-new-definition-of-permanent-establishment-the-right-solution-to-prevent-tax-avoidance-in-digital-economy/>
- SPINOSA, L., CHAND, V. *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?* Intertax, 2018, 46.6
- Stanovisko generálnej advokátky Kokott prednesené 1. marca 2018, Vec C-115/16 , bod 85
- Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzatvorený vo Viedni 23. mája 1969
- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov