

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCI Arb.

Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby

Mgr. Andrea Szakács, PhD.

Výmena informácií na účely správy daní

doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.

**Sága SPP – rozhodnutie SD EÚ
o prejudiciálnej otázke**

Mgr. Miroslav Marcinčin

**K zámeru MH SR zrušiť povinné členstvo
v Slovenskej komore daňových poradcov**

Judikát

**Náhrada za zadržanie nadmerného
odpočtu počas daňovej kontroly**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



Redakčná rada:**Ing. Jozef Danis LL.M.**

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCCA, FCI Arb.

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

Vydavateľ:Slovenská komora daňových poradcov,
Trnavská cesta 74A, 821 02 Bratislava,
IČO SKDP: 17060273, IČ DPH:
SK2021085968, BIC: GIBASKBX,
IBAN: SK25 0900 0000 0004 2345 9067

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 90 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 48

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cvenegrošová – koordinátor daňovej metodiky pre oblasť dane z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664, sprava_databaz@skdp.sk**Ing. Lucia Mihoková** – koordinátor daňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní

0905 221 031, metodika@skdp.sk

Tlač:**Objednávky na odber****tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,– €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

28. 2. 2021

Dátum vydania: 15. 3. 2021

Príhovor**Ing. Jozef Danis, LL.M.**

prezident SKDP

Milí čitatelia,

tieto úvodné riadky sa mi pšu obzvlášť ľahko a s veľkým potešením, náš bulletin totiž oslavuje svoje prvé pomyselné narodeniny. Takto pred rokom sme boli v obave, ako bude náš časopis prijatý. Sme veľmi radi, že si našiel svoj okruh čitateľov a teší sa aj priazni autorov, čoho dôkazom je počet článkov, ktoré už teraz máme pripravené do jeho ďalšieho čísla. Dovoľte mi za celú redakčnú radu poďakovať všetkým autorom a tiež kolegom z kancelárie komory, ktorí publikovanie nášho časopisu zabezpečujú. Ďakujeme!

Ďalej by som rád poďakoval JUDr. Petre Príbelskej, ktorá stála pri zrode nášho bulletinu. Kvôli pôsobeniu v súdnej rade a ďalším svojim pracovným povinnostiam je nútená opustiť našu redakčnú radu. Neopúšťa nás však úplne, aj naďalej budeme mať možnosť stretávať sa s jej príspevkami. Ďakujeme, Petra!

Na uvoľnenom mieste člena redakčnej rady sme privítali JUDr. Pavla Naďa, sudcu a predsedu správneho kolégia Krajského súdu v Košiciach. Meno JUDr. Naďa je v našej odbornej komunite dobre známe, pravidelne prednáša na našich konferenciách a na stránkach nášho časopisu nám už ponúkol svoj pohľad na novo-kreovaný Najvyšší správny súd SR. Tešíme sa na spoluprácu!

Nasledujúce riadky sa mi už s takou ľahkosťou nepišu. Tentokrát Vám nebudem približovať každú zo spracovaných tém v aktuálnom čísle, ale pristavím iba pri jednej, nových CFC pravidlách pre fyzické osoby. S touto témou som sa prvýkrát stretol v rámci niekoľkých predmetov LLM štúdia medzinárodného daňového práva vo Viedni ešte v roku 2005. V pamäti mi utkveli predovšetkým inšpiratívne diskusie s Prof. Pascalom Pistonem o súlade týchto pravidiel s právom Európskej Únie a zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. Priznám sa, že po zverejnení návrhu CFC pravidiel v medzirezortnom pripomienkovom konaní som zažil *déjà vu*.

SKDP na návrh CFC pravidiel v MPK reagovala vznesenou pripomienkou. Následne sme našu pozíciu spolu s ďalšími profesijnými združeniami bližšie vysvetlili v rámci rozporového konania a aj na ďalších stretnutiach s predstaviteľmi MF SR. Dávali sme do pozornosti, že predstavené CFC pravidlá v niektorých aspektoch narážajú na ústavné princípy a sú v rozpore s jednou zo základných slobôd garantovanou právom Európskej Únie – voľným pohybom kapitálu. Na tieto, ale tiež ďalšie interpretačné a iné problémy CFC pravidiel poukazuje vo svojom článku kolegyňa Miriam Galandová. Článok vyvolal veľmi promptnú reakciu pani Renáty Bláhovej, ktorá je poradkyňou ministra financií a odborným garantom nových CFC pravidiel. A už sa ozval ďalší autor, Doc. JUDr. Matej Kačaljak, PhD., ktorý nám svoju reakciu na oba príspevky sprostredkuje v ďalšom čísle bulletinu.

Priznám sa, že ako občana a podnikateľa žijúceho a pôsobiaceho na Slovensku ma úprimne mrzí, že od júna minulého roka sú stredobodom našej odbornej diskusie CFC pravidlá. Nechcem týmto akokoľvek spochybňovať právo štátu vyberať dane a postihovať tých, ktorí si túto svoju povinnosť neplnia. Je to legitímne právo, samozrejme za predpokladu, že sa vykonáva spôsobom súladným s ústavou a právom EÚ. Prežívame však ťažké časy pandémie. Mnohí podnikatelia majú existenčné problémy, sme svedkami rôznych rodinných tragédií. Centrom našej pozornosti by preto nemali byť pravidlá, ktorých účinnosť bola kvôli spomenutým problémom nakoniec posunutá až na 1.1.2022. Už dávno sme sa mali venovať daňovej reforme a implementácii daňových opatrení, ktoré by podnikateľom uľahčili život a pomohli nám všetkým znovu naštartovať ekonomiku.

Na komplexnú daňovú reformu s účinnosťou od 1.1.2022 žiaľ neostáva dostatočný časový priestor. To však neznamená, že nemáme robiť nič. Máme. Musíme. Určíme si priority. Zamerajme sa najskôr na súčasný zákon o dani z príjmov, vyjasníme jeho koncepciu, odstránime existujúce bariéry a interpretačné nejasnosti. Zvážme, aspoň dočasne na krátke obdobie, zníženie sadzieb dane a liberálnejšie pravidlá pre umorovanie daňových strát, urýchlíme daňové odpisovanie vybraných položiek majetku, podpoíme inovácie, vráťme sa k daňovo neutrálnej možnosti zlúčení. Až keď takýmito rýchlymi opatreniami pomôžeme podnikateľom, pristúpíme k reforme ďalších oblastí.

Lúčim sa s Vami s prianím, že sa čoskoro budeme venovať aj uvedeným pro-podnikateľským opatreniam. Za Slovenskú komoru daňových poradcov deklaram, že radi priložíme ruku k dielu.

Prajem Vám príjemné čítanie! ■

Hlavné témy

| | | |
|-----------|--|--|
| 4 | Rozhovor s prezidentom finančnej správy Jiřím Žežulkom | |
| 6 | Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby | JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCI Arb. |
| 13 | Názor na článok Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby | Ing. Renáta Bláhová, FCCA, LL.M. |
| 15 | Výmena informácií na účely správy daní | Mgr. Andrea Szakács, PhD. |
| 24 | Sága SPP – rozhodnutie SD EÚ o prejudiciálnej otázke | doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD. |
| 29 | K zámeru MH SR zrušiť povinné členstvo v Slovenskej komore daňových poradcov | Mgr. Miroslav Marcinčin |
| 34 | Reforma správneho súdnictva na Slovensku po slovensky | JUDr. Petra Příbelská, PhD. |
| 37 | Právne závery vyplývajúce z uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 (Kovozber)... | Judikát |

Rubriky

| | |
|---|-----------|
| Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP | 44 |
| Zo života SKDP | 45 |

Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu tajomnik@skdp alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné štylistické, gramatické a technické úpravy.
5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
8. Nevyžiadany rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.
UPOZORNENIE: Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretlač, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie článkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľa.
VÝHRADA: Články obsahujú názory autorov, ktoré sa nemusia zhodovať so stanoviskami SKDP.

Rozhovor s prezidentom finančnej správy Jiřím Žežulkom

Prinášame Vám rozhovor s novým prezidentom finančnej správy - Jiřím Žežulkom. Otázky kládol Mojmir Beňo.

? Pán prezident, v úrade ste dva mesiace. Do nového prostredia, síce nie neznámeho, ste navyše prišli v čase pandémie. Ako ste sa v týchto sťažných podmienkach zorientovali a najmä, zvykli ste si na návrat do štátnej sféry?

V Bratislave som od pondelka do piatku, víkendy trávim doma s rodinou. Teda, ak práve neorganizujeme na finančnej správe testovanie v rámci celoplošného skríningu. (úsmev) Určite je to náročnejšie na logistiku a plánovanie. Keďže rodina zostala v Česku, počas pracovného týždňa v Bratislave mi to umožňuje plnohodnotne sa venovať finančnej správe. Na nedostatok práce si naozaj sťažovať nemôžem. Našťastie, podarilo sa nám zohrať s tímom na finančnej správe, je tam veľa šikovných ľudí. Jasnú podporu cítim aj z Ministerstva financií, máme totiž rovnaký cieľ a všetkým nám ide o tú istú vec: urobiť z finančnej správy transparentnú inštitúciu, ktorá bude nekompromisne stíhať nepoctivých podnikateľov a partnerom tých poctivých.

? Vašou absolútnou prioritou je nekompromisný boj proti daňovým podvodom. Čo sa Vám za krátku dobu, ktorú ste vo funkcii, podarilo a čo je Vaším želaným cieľom?

Ak dovoľíte, začnem od konca Vašej otázky. Cieľom je zníženie daňovej medzery pomocou lepšieho výberu daní a razantnejšieho boja proti podvodom. Toto od mňa očakáva aj minister financií, keďže Slovensko má v tejto oblasti rezervy. Daňová medzera síce za ostatné roky klesá, stále je však piata najvyššia v rámci EÚ. Urobím všetko preto, aby klesla na požadovaných 10 percent. Myslím si, že vieme tento cieľ splniť, keďže finančná správa má silné analytické nástroje. Musíme ich však začať lepšie využívať, dobudovať IT systémy a zabezpečiť ich integráciu. Potom budeme vedieť posilniť boj proti da-



ňovým únikom, zvýšiť efektivitu daňovej kontroly a v konečnom dôsledku tak aj zlepšiť výber daní.

? Vráťim sa ešte teda k prvej časti otázky: Čo sa Vám za tie 2 mesiace podarilo?

Meníme interné procesy, aby boli efektívnejšie, aby nedochádzalo k duplicite úkonov, aby boli jasné a transparentné pravidlá.

Cieľom je zníženie daňovej medzery pomocou lepšieho výberu daní a razantnejšieho boja proti podvodom.

Súbežne riešime IT, okrem úspory nákladov najmä dobudovanie systémov, lepšie využitie analytických nástrojov. Nastavujeme pravidlá, aby vznikol štandard kontrolných činností, teda aby výkon daňovej kontroly bol jednotný v Bratislave aj v Prešove. Ideme využívať celorepublikovú pôsobnosť príslušníkov finančnej správy tak, aby sa pretrhli lokálne väzby medzi daňovými subjektami a úradmi, čím eliminuje ovplyvňovanie kontrol. Intenzívne riešime zvýšenie počtu koordinovaných kontrol, zlepšiť aj proces vymáhania daní. V neposlednom rade sme rozbehli úplne novú spoluprácu s políciou a prokuratúrou pri postihovaní ekonomickej trestnej činnosti. Naša spolupráca pomôže efektívne objasňovať a nekompromisne trestne stíhať daňové delikty, ktoré oberajú spoločnosť o obrovské finančné zdroje. Preto vylepšovanie súčasných kontrolných mechaniz-

mov a zavádzanie nových, preto lepšia koordinácia s políciou a prokuratúrou, preto nastavovanie nových pravidiel internej kontroly, teda všetko mechanizmov, ktoré majú zabrániť opakovaniu situácie z ostatných rokov.

? Rozbehli ste toho pomerne dosť, všetko sú to však opatrenia na boj proti podvodom nepoctivých podnikateľov. Čo ale pripravujete pre tých poctivých, ktorých je väčšina? Aké opatrenia máte pripravené pre nich, aby finančnú správu skutočne vnímali ako inštitúciu, ktorá je tu pre nich...

Absolútne súhlasím. K poctivým podnikateľom musíme pristupovať inak ako k tým nepoctivým. Intenzívne preto pracujeme na otvorení Indexu daňovej spoľahlivosti, aby sa stal transparentným nástrojom hodnotenia daňových subjektov. Musí prinášať benefity pre poctivých daňovníkov, byť motivačným nástrojom. Keď budú naši klienti reálne vnímať, že platiť dane sa oplatí, lebo pocítia aj výhody, tak sa nebudú snažiť obchádzať systém. Index chceme nastaviť tak, aby boli detailne zverejnené kritériá výpočtu z dôvodu transparentnosti a nárokovateľnosti. Bonusom by mohlo byť napríklad rýchlejšie vracanie nadmerných odpočtov, či lepšie podmienky pri ospravedlnení prípadných sankcií. Prinavrátanie dôvery v inštitúciu však spočíva aj v komunikácii, vysvetľovaní procesov a postupov. Prvý reálny krok bola novelizácia daňového poriadku, ktorá sprístupnila možnosť žiadať o odklad zaplatenia dane a úhradu v splátkach. Z hľadiska komunikácie je to však niekedy komplikovanejšie, nakoľko máme povinnosť udržať daňové tajomstvo. Nemám však problém rozhodnutia finančnej správy vysvetľovať. Mojim zámerom je, aby podnikatelia vedeli, že vo finančnej správe budú mať partnera, ak si budú plniť povinnosti.

? Vyzerá to na nevyhnutnú zmenu legislatívy. Čo všetko by ste chceli, resp. potrebovali zmeniť?

Začali sme pracovať na legislatívnych úpravách, ktoré prispievajú k zefektívneniu boja proti daňovej trestnej činnosti, zvlášť z pohľadu právnej úpravy účinnej lútosti,

ako aj rozsahu a výšky škody pri daňových trestných činoch. Operatívna spolupráca medzi finančnou správou a prokuratúrou bude riešiť aj trestno-právnu súvislosť určovania daní podľa pomôcok a prevodov daňových subjektov na tzv. biele kone počas výkonu daňovej kontroly. Súbežne pracujeme na zmene legislatívy v prospech podnikateľov, či už v podobe vyššie zmienenej splátok alebo možnosťou plošného odpustenia sankcií a rozhodne nezostaneme len pri týchto zmenách.

? Keby ste mali porovnať slovenskú a českú daňovú legislatívu, v čom vidíte najväčšie rozdiely? (pozitíva a negatíva slovenskej právnej úpravy)

Myslím si, že spoločná história našich oboch republík sa nedá popierať ani v daňovej oblasti. (úsmev) Na oboch stranách



Sám som v minulosti ako daňový poradca pracoval a viem, aké to je, keď kompetentné orgány nie sú otvorené konštruktívnej diskusii.

Moravy existujú ľudia, ktorí sa snažia obchádzať platenie daní, resp. výrazne optimalizovať dane vo svoj prospech mimo legálnej miery. Podľa môjho názoru nie sú rozdiely v legislatíve nijak zásadné. Možno náš, slovenský, daňový poriadok obsahuje niektoré pasáže, ktoré neumožňujú pružne reagovať na meniace sa podnikateľské prostredie.

? Keď sa pozriete na tento rok, určite nebude jednoduchý, už len pre pandémiu koronavírusu. Čakajú Vás však aj iné výzvy. Viete ich pomenovať?

Určite to bude náročný rok, máme pred sebou ťažké projekty. Okrem nastavovania interných procesov s cieľom dosiahnuť vyššiu transparentnosť a vďaka lepšie nastaveným procesom aj lepší výkon a výsledky, sú tu projekty, ktorým sa nevyhne. Najväčším je eCommerce, teda povin-

né preclievanie všetkých zásielok z tretích krajín. Musíme finančnú správu a verejnú prípravu na to, že milióny zásielok budú podliehať preclievaniu. Našťastie príprava beží a už teraz sme vo fáze testovania a doladovania systému, aby sme ho mohli od 1. júla spustiť spolu s informačnou kampaňou predtým. Riešime aj obojsmernú komunikáciu s klientmi, čas máme najneskôr do konca roka. Tu musím povedať, že česká finančná správa má už dlhšiu dobu obojsmernú elektronickú komunikáciu, ktorá je základom modernej fungujúcej štátnej správy. Nevieť si predstaviť, že by sme po tomto roku mali našim klientom ďalej posilať „žlté“ lístky. A v neposlednom rade poskytujeme Ministerstvu financií súčinnosť pri projekte eFaktúra. Proces je však len na začiatku, o detailoch diskutujeme.

? Je toho naozaj dosť, čo budete musieť zvládnuť. Našli by ste v tých všetkých procesoch a úlohách niekde aj miesto pre profesijné organizácie, vrátane SKDP?

Nevieť si predstaviť, že by sme všetko to, o čom hovorím, robili bez profesijných organizácií. Veď práve oni sú spojkou medzi nami a našimi klientami, ich rolu považujem v týchto procesoch za kľúčovú. Sám som v minulosti ako daňový poradca pracoval a viem, aké to je, keď kompetentné orgány nie sú otvorené konštruktívnej diskusii. Aj preto som ako jeden z prvých krokov na finančnej správe zorganizoval stretnutie s vedením Slovenskej komory daňových poradcov. Pre mňa totiž úloha daňových poradcov nespočíva iba v rade klientom, ale ich úloha je omnoho väčšia: zabezpečujú platenie daní v správnej výške, teda podporujú dobrovoľné plnenie daňových povinností. Vytvorili sme preto platformu pre diskusiu o dôležitých rozhodnutiach vyplývajúcich z plnenia úloh finančnej správy s dôsledkami pre daňovníkov. Koordinovať sa budeme pri tvorbe legislatívnych zmien, ktoré majú vplyv na daňovníkov. Ide o ďalšie partnerstvo s cieľom zlepšiť proklientsky prístup finančnej správy. Víťam snahu SKDP, ktorej výsledkom bude kultivované daňové prostredie a zvýšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností. ■

Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby



Miriam Galandová je partnerkou advokátskej kancelárie PRK Partners. Získala titul LL.M na Queen Mary, University of London v špecializácii medzinárodná arbitráž a obchodné právo, titul JUDr. na Bratislavskej vysokej škole práva, a titul Ing. na Obchodnej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave. Pracovala šesť rokov v bratislavskej pobočke spoločnosti Andersen a následne osem rokov vo White & Case, kde sa stala v roku 2009 partnerkou.

Je viceprezidentkou Slovenskej komory daňových poradcov a gestorkou Metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov právnických osôb. Slovenskú komoru daňových poradcov zastupuje v organizácii CFE, kde pôsobí ako člen Fiškálnej komisie pre priame dane. Pôsobí aj v Komisii pre dane pri Americko-slovenskej obchodnej komore. Je advokátkou Slovenskej advokátskej komory a členkou Asociácie certifikovaných účtovníkov (ACCA).

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCI Arb.
viceprezidentka SKDP,
členka redakčnej rady
daňová poradkyňa

Autorka vo svojom článku analyzuje nové pravidlá zdaňovania príjmov priraditeľných fyzickým osobám s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR dosiahnutých tzv. zahraničnými kontrolovanými spoločnosťami, ktoré majú nadobudnúť účinnosť 1. januára 2022. Poukazuje tiež na interpretačné problémy ako aj nedôslednosť úpravy, ktorá ústi do dvojitého zdanenia toho istého príjmu.

Zákomom č. 416/2020 Z.z. (ďalej len „**Novela**“) boli do zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „**Zákon o dani z príjmov**“) doplnené ustanovenia zavádzajúce pravidlá pre zahrňanie príjmov z kontrolovaných zahraničných spoločností fyzickým osobám, nazývané aj ako CFC pravidlá (ďalej len „**CFC pravidlá**“). Tieto majú nadobudnúť účinnosť 1. januára 2022. Táto úprava je roztrúsená vo viacerých ustanoveniach Zákona o dani z príjmov, najmä: (i) § 3 ods. 1 písm. h), ktorý do predmetu dane dopĺňa nový druh príjmu fyzickej osoby predstavujúci osobitný základ dane (ii) § 15 písm. a) ods. 6 a 7, ktoré ustanovujú aplikovateľné sadzby dane a (iii) § 51h vymedzujúci pojem zahraničná kontrolovaná spoločnosť (ďalej len „**CFC Spoločnosť**“).

V procese prípravy a schvaľovania týchto pravidiel, ale aj teraz po publikovaní schváleného znenia sú tieto pravidlá predmetom mnohých diskusií, a to z viacerých dôvodov. Niektoré sa pokúsím načrtnúť v tomto príspevku. Otázok sa vynára mnoho, ale odpovede sa hľadajú ťažko a často sú nejednoznačné. Dovolím si teda nižšie uviesť tiež niekoľko príkladov a vlastných postrehov, ako rozumiem týmto pravidlám a prečo ich vnímam ako problematické. Priestor vyhradený pre tento príspevok však nedovoľuje do hĺbky sa venovať všetkým problémom, ktoré v súvislosti s ich interpretáciou vznikajú.

Určite nebolo na prospech veci, že zásadné zmeny sa robili ešte počas prerokovania návrhu zákona v Národnej rade SR. Výsledkom je text, ktorý majú problém interpretovať aj skúsení odborníci pre oblasť medzinárodných daní. Toto zhrnutie analyzuje CFC pravidlá v určitých (aspoň pre mňa) logických celkoch. Formulácie však často ponúkajú viac interpretácií, operujú s pojmami, ktorých obsah bude ťažké v praxi jednoznačne reflektovať pri analýze uplatniteľnosti CFC pravidiel, resp. pri výpočte priraditeľného príjmu a stanovení osobitného základu dane. Tento proces však našťastie nie je na konci. Ministerstvo financií SR totiž začiatkom januára zriadilo pracovnú skupinu, ktorej cieľom je odstrániť nejasnosti v týchto pravidlách. Mojim článkom by som chcela konštruktívne prispieť do diskusie. Verím, že výstupom pracovnej skupiny bude jasnejšia a zrozumiteľnejšia právna úprava.

I. Účel CFC pravidiel

V OECD správe¹ sa uvádza, že CFC pravidlá sú reakciou na riziko, že daňovníci majúci kontrolný podiel v zahraničnej dcérskej spoločnosti môžu „odstrihnúť“ časť svojich príjmov zdaniteľných v krajine ich daňového sídla (rezidencie) a presunúť ich do krajiny sídla kontrolovanej spoločnosti. Bez týchto pravidiel sa vytvára

¹ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, dostupné k 28.1.2021 na <https://www.oecd.org/publications/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm> (ďalej len „OECD správa“)

priestor a poskytujú príležitosti na presun zisku a dlhodobý odklad platenia daní.

V dôvodovej správe k Novele sa uvádza, že cieľom CFC pravidiel je obmedzenie situácií, kedy "presmerovaním fakturácie za služby reálne vykonané v SR, alebo presunom právneho vlastníctva aktív alebo relatívne mobilných funkcií" dochádza k vyhýbaniu sa "daňovej povinnosti v SR vykonávaním činností na území SR založením spoločnosti v štátoch s nízkym daňovým zaťažením, resp. daňovým zaťažením blížiacim sa nule. Často ide však o schránkové spoločnosti, za ktorými v skutočnosti, či už priamo alebo nepriamo, stoja a ovplyvňujú ich činnosť slovenské fyzické osoby. Finančné prostriedky z týchto spoločností však neskončia ako podiely na zisku (dividendy) v rukách fyzických osôb, ale na účtoch v daňových rajoch."

Môžeme teda povedať, že CFC pravidlá sledujú legitímny cieľ, a to obmedzenie, resp. sankcionovanie umelých štruktúr vytvorených s cieľom obchádzania daní alebo uskutočňovania daňových únikov. Dosiahol sa však navrhovanou úpravou sledovaný cieľ?

II. Kontrolovaná spoločnosť

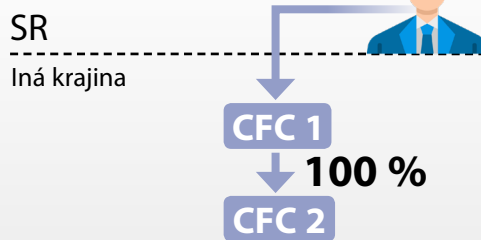
Slovenské CFC pravidlá definujú CFC spoločnosť ako právnickú osobu alebo subjekt so sídlom v zahraničí. Definícia je teda pomerne široká a naznačuje, že nemusí ísť iba o entitu majúcu právnú subjektivitu, ale môže ísť o akýkoľvek subjekt, napríklad aj o transparentné entity, fondy alebo trusty bez právnej subjektivity.

O CFC spoločnosť pôjde, keď fyzická osoba, daňový rezident na Slovensku (ďalej len "Slovenský Rezident")² sám alebo spolu so svojimi závislými osobami vykonáva skutočnú kontrolu nad touto spoločnosťou alebo má na nej účasť.

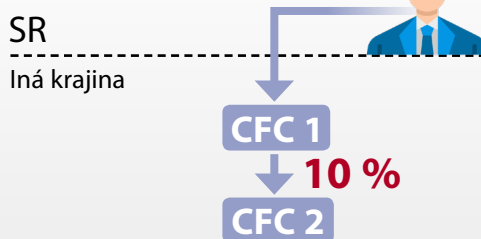
Kontrola

Ako možno vyvodiť už so samotného názvu, CFC pravidlá by sa mali vzťahovať na spoločnosť, nad ktorou má fyzická osoba skutočnú kontrolu. Zákon však kontrolu definuje extenzívnejšie, keď za ňu považuje priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní, hlasovacích právach alebo podiel na zisku, a to vo výške najmenej 10%. V tejto súvislosti sa vynára otázka, akú kontrolu vykonáva Slovenský Rezident nad spoločnosťou, v ktorej vlastní 10%. Pokúsím sa ilustrovať na príkladoch:

Obr. 1



Obr. 2



Asi nik nepochybuje, že v situácii naznačenej na obrázku č. 1 vyššie Slovenský Rezident vykonáva skutočnú kontrolu nad spoločnosťami CFC 1 aj CFC 2. Ťažšie si však predstaviť, ako môže Slovenský Rezident vykonávať skutočnú kontrolu nad spoločnosťou CFC 2 v situácii naznačenej v obrázku č. 2 vyššie. Navyše, ak v nej vlastní len nepriamy podiel 10%. Aj táto sa však v zmysle zákona považuje za skutočnú kontrolu (§ 51h ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov). CFC pravidlá tak dopadnú aj na spoločnosti, kde Slovenský Rezident kontrolu *de facto* nevykonáva.

V tejto súvislosti si dovoľím podotknúť, že OECD³ správa odporúča za CFC spoločnosť považovať spoločnosť, kde rezidenti vlastnia viac ako 50%. V správe sa síce pripúšťa, že krajiny, ktoré chcú dosiahnuť širšie uplatnenie CFC legislatívy môžu stanoviť aj nižšiu úroveň ako spomínaných 50%, avšak tento má byť nastavený cez agregované podiely závislých osôb alebo osôb konajúcich v zhode. Ďalej sa správa zaoberá aj otázkou, čo ak je hranica nastavená oveľa nižšie. Tu sa zdôrazňuje, že príliš nízko nastavená hranica zvyšuje právne obavy, že takto nastavená CFC legislatíva môže byť v rozpore nie len so slobodou usadzovania ale aj voľným pohybom kapitálu (bližšie k tejto otázke pozri časť IX. nižšie). Možno tak konštatovať, že slovenská úprava nie je v súlade s odporúčaniami uvedenými v OECD správe.

Čo je tiež zaujímavé, definícia CFC spoločnosti pre účely CFC pravidiel pre fyzické osoby (§ 51h Zákona o dani z príjmov) sa zásadne líši od pravidiel uplatňovaných na právnické osoby (§ 17h

2 Daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt, bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiava, pričom

a) fyzická osoba má na území Slovenskej republiky bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky súvisiace okolnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby k územiu Slovenskej republiky je zrejмый zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať,

b) fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu,

3 OECD Správa, str. 21, bod 25

Zákona o dani z príjmov). Najvýraznejší rozdiel možno vidieť práve pri posudzovaní kontroly, kým pre CFC pravidlá pre fyzické osoby je to 10% pre právnické osoby je to najmenej 50%.

„Lokácia“ CFC spoločnosti

Prísnejšie CFC pravidlá sa budú uplatňovať na CFC spoločnosti, ktoré sú daňovníkmi v nespolutracujúcich štátoch a miernejšie, vo vzťahu k tým, ktoré nimi nie sú. Pre správnu aplikáciu CFC pravidiel bude teda potrebné stanoviť, či daný štát je nespolutracujúci alebo nie. V zmysle § 2 písm. x) Zákona o dani z príjmov je daňovníkom nespolutracujúceho štátu právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií SR (ďalej len „Zoznam“)⁴. Do tohto zoznamu zaraďuje štáty Ministerstvo financií SR, podľa postupu stanoveného v Zákone o dani z príjmov, napr. sú tam štáty, s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo štáty, ktoré sú zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií. Ministerstvo naopak vyradí z tohto zoznamu štát, ktorý neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb alebo uplatňuje nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb.

Zákon na viacerých miestach používa tzv. dvojitý zápor vo formulácii „nie je daňovníkom nespolutracujúceho štátu“. Hoci použitie dvojitého záporu slovenčina pripúšťa, jeho použitie už beztak zložité CFC pravidlá ešte viac komplikuje. Pre zjednodušenie budem teda v zvyšnej časti článku používať pojem „daňovník spolutracujúceho štátu“. Paradoxom je, že samotné Ministerstvo financií SR na svojom webovom sídle označilo Zoznam ako Zoznam spolutracujúcich štátov s odvolaním sa na § 2 písm. x) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, hoci zákon takéto označenie nepoužíva. Ak sa teda štát sídla nenachádza na Zozname, CFC spoločnosť bude považovaná za daňovníka nespolutracujúceho štátu.

Vyššie citované ustanovenie § 2 písm. x) tiež otvára ďalšie otázky ohľadne zaradovania štátov na Zoznam, napr. nie je zrejmy dopad formulácie „bez toho, aby bolo pri zdanení dotknuté uplatnenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia“ na zaradovanie jednotlivých štátov do Zoznamu. Ďalším problémom je, že ako rozhodujúce kritérium pre zaradenie na Zoznam sa používa sídlo spoločnosti a nie je jej daňová rezidencia. Všetky tieto problémy nateraz ponechám stranou (aj vzhľadom na limitovanú dĺžku tohto príspevku a jeho zameranie). Avšak aj tieto nejasnosti môžu zakladať ďalšie interpretačné problémy a tvoriť základ pre spory medzi finančnou správou a daňovníkmi.

Pojem „daňovník“

Teraz sa zastavím pri pojme „daňovník“. Ani v tomto aspekte Zákon o dani z príjmov nedáva jasné odpovede. V zmysle § 2 písm. a) je totiž daňovníkom fyzická alebo právnická osoba. Ako som spomínala vyššie CFC pravidlá sa však vzťahujú aj na iné subjekty (napr. fondy, transparentné entity), a teda je otázne, či tieto budú možné považovať za daňovníkov. Je možné, že v niektorých situáciách nie. Nebudú sa teda na nich CFC pravidlá aplikovať?

Daň zaplatená CFC spoločnosťou

Spoločnosti usídlené v nespolutracujúcich štátoch sa za CFC spoločnosti považujú vždy. Na rozdiel od toho, CFC spoločnosť majúca sídlo v spolutracujúcom štáte sa z pôsobnosti CFC pravidiel dostane, ak jej efektívna sadzba dane je menej ako 10%. Efektívna daň je pre účely CFC pravidiel definovaná ako pomer medzi preukázateľne zaplatenou daňou z príjmov alebo obdobnou daňou nahrádzajúcou daň z príjmov CFC spoločnosti a výsledkom hospodárenia tejto spoločnosti (§ 51h ods. 2 písm. c) Zákona o dani z príjmov).

Zákonná dikcia teda porovnáva čisto zaplatenú daň s výsledkom hospodárenia, pričom žiadnym spôsobom nekoriguje tento výpočet o daňové straty dosiahnuté v minulých obdobiach, ktoré znižujú zaplatenú a teda tiež efektívnu daň. Spoločnosti zo „spolutracujúcich“ krajín sa teda môžu stať CFC spoločnosťami len z titulu, že zaplatili nižšie dane z dôvodu odpočtu minulých strát. Keďže však v prípade „spolutracujúcich“ štátov dopadajú CFC pravidlá len na umelé štruktúry, prísnejšia úprava je možno odôvodniteľná.

Z ďalších nejasností, ktoré budú musieť Slovenskí Rezidenti riešiť je otázka momentu, ku ktorému posudzovať, či je spoločnosť CFC spoločnosťou. Zákon to nestanovuje. Je rozhodujúci stav na začiatku zdaňovacieho obdobia, na jeho konci, čo ak sa situácia zmení v priebehu roka?

III. Priraditeľný príjem

Výsledkom uplatnenia CFC pravidiel je tzv. priraditeľná suma, ktorú bude musieť Slovenský Rezident zdaňovať na Slovensku. Táto suma vychádza z kladného výsledku hospodárenia (na straty sa neprihliada) vykázaného v zahraničí CFC spoločnosťou. V zmysle Dôvodovej správy sa príjem priraduje z výsledku hospodárenia CFC spoločnosti, tak ako je vykázaný v zahraničí, t.j. nie je potrebné ho transformovať na výsledok hospodárenia podľa slovenských predpisov. Tento je možné znížiť o daň z príjmov právnickej osoby preukázateľne zaplatenú CFC spoločnosťou v pomere, v akom prináleží Daňovému Rezidentovi. Keďže daň je štandardne zahrnutá v hospodárskom výsledku, uvedený text je možné čítať aj tak, že je možné ju odpočítať druhýkrát, keď dôjde k jej úhrade. Pravdepodobnejšie však zákonodarca mal na myslí, že sa o ňu môže hospodársky výsledok ponížiť, len ak bola zaplatená. Čo však bude zákonite viesť k pravidelnej potrebe podávať dodatočné daňové priznania, nakoľko k zaplateniu

4 Zoznam je dostupný k 9. februáru 2010 na: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/platne-ucinne-medzinarodne-zmluvy-podla-2-pism-x-zakona-c-595/2003-z-z-zneni-neskorsich-predpisov/>

dane dochádza zvyčajne mnoho mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia.

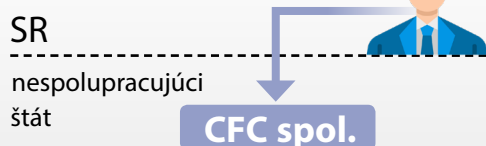
Do tohto kladného výsledku hospodárenia sa nezahŕňa podiel na zisku (dividenda) prijatý CFC spoločnosťou od inej CFC spoločnosti vyplateného z výsledku hospodárenia, ktorý už bol predmetom zdanenia podľa CFC pravidiel u toho istého Slovenského Rezidenta, a to v rozsahu, v akom má táto CFC spoločnosť nárok na podiel na zisku z výsledku hospodárenia vykázanom v tom istom alebo ktoromkoľvek predchádzajúcom zdaňovacom období. Do daňového priznania Slovenského Rezidenta sa priraditeľná suma zahrnie v zdaňovacom období, kedy skončilo obdobie, kedy bol tento výsledok hospodárenia CFC spoločnosťou vykázaný.

Zákon ďalej špecifikuje, ako sa určuje pomer prináležiaci Slovenskému Rezidentovi, a to ako pomer, (i) v akom by mu pri priamej účasti prináležal podiel na zisku (dividenda), ak by mu bol vyplatený, (ii) v akom by mu bol vyplatený iný príjem (výnos) v dôsledku skutočne vykonávanej kontroly nad CFC spoločnosťou, ak nemá nárok na podiel na zisku (dividendu) a pri výplate skutočného podielu na zisku (dividendy) by sa na tento príjem pri zamedzení dvojitého zdanenia neuplatnila metóda vyňatia príjmu, alebo (iii) v pomere jeho nepriamej účasti na základnom imaní CFC spoločnosti alebo (iv) v pomere skutočne vykonávanej kontroly, ak kontrolovaná zahraničná spoločnosť nemá základné imanie.

Okrem toho, že toto ustanovenie je ťažko čitateľné, nerieši viaceré situácie, ktoré môžu viesť k dvojitému zdaneniu, resp. môže dochádzať k situáciám, kedy suma priraditeľného príjmu bude ďaleko prevyšovať hodnotu reálneho prírastku dosiahnutého z podnikania v CFC spoločnosti. Dovolím si uviesť len niektoré príklady pre ilustráciu.

Príklad č. 1 Dvojité zdanenie z dôvodu kolísania hospodárskeho výsledku

Obr. 3



| Účtovné obdobie | Hosp. výsledok | Daň podľa CFC pravidiel (35%) |
|--------------------------|----------------------|-------------------------------|
| 2022 | -70.000 eur (strata) | 0 |
| 2023 | 120.000 eur (zisk) | 42.000 eur |
| Reálny prírastok hodnoty | 50.000 eur | 42.000 eur |
| Efektívna daň | | 84% |

V prvom prípade (naznačenom v obrázku č. 3) dosiahla CFC spoločnosť daňovníka v nespolutracujúcom štáte zo skutočne vykonávanej činnosti v roku 2022 stratu vo výške 70.000 eur a v roku 2023 zisk vo výške 120.000 eur. Na základe súčasného znenia CFC pravidiel napriek tomu, že reálny prírastok v majetku je len 50.000 eur, odvedie Slovenský Rezident v roku 2023

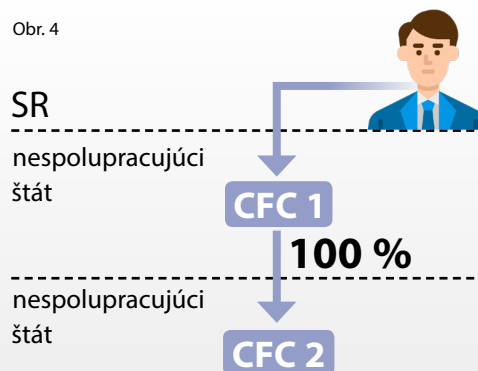


Pravidlá neumožňujú zohľadniť stratu dosiahnutú z ekonomickej činnosti v predchádzajúcich obdobiach

daň z celého priraditeľného príjmu v roku 2023 (120.000 eur) vo výške 42.000 eur. Efektívne zdanenie teda dosiahne výšku 84%. Súčasná pravidlá totiž neumožňujú zohľadniť stratu dosiahnutú z príslušnej ekonomickej činnosti v predchádzajúcich obdobiach. Uvedené vykazuje znaky rozporu nielen so Zmluvou o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) a v nej zakotvenou slobodou voľného pohybu kapitálu (bližšie pozri časť IX. nižšie), ale aj ústavnoprávnymi princípmi. Príklad ilustruje, že takto nastavené pravidlá majú nepripustný konfiškačný alebo extrémne disproporcionálny (škrtiaci) efekt⁵.

Príklad č. 2 Dvojité zdanenie z predaja nepriameho podielu v CFC spoločnosti pred vyplatením dividendy

Obr. 4



| | CFC Pravidlá |
|---|--------------------|
| Príjem FO (priraditeľný príjem na úrovni CFC 2 dosiahnutý z ekonomickej činnosti) | 200.000 eur |
| Daň priraditeľná CFC 2 (35%) | 70.000 eur |
| Príjem FO (priraditeľný príjem z predaja CFC 2 na úrovni CFC 1) | 500.000 eur |
| Daň priraditeľná CFC 1 (35%) | 175.000 eur |
| Skutočný priraditeľný príjem | 500.000 eur |
| Celková zaplatená daň | 245.000 eur |
| Efektívne zdanenie Slovenského Rezidenta | 49% |

V ďalšom príklade (obr. č. 4) ide o situáciu, kedy spoločnosť CFC 2 v nespolutracujúcom štáte dosiahne z reálnej ekonomickej činnosti zisk 200.000 eur. Ešte pred distribúciou tohto zisku spoločnosti CFC 1, ktorá je jej jediným spoločníkom, prevedie

5 Viac k tejto otázke napr. ÚS 14/2014

obchodný podiel v CFC 1 za 500.000 eur (300.000 eur zodpovedá trhovej cene a 200.000 eur nerozdelenému zisku). Právna úprava nedovoľuje pre účely eliminácie dvojitého zdanenia toho istého príjmu odpočítať nedistribučovaný zisk, ale len vyplatené dividendy. Efektívne zdanenie tohto príjmu teda dosiahne 49%. Len pre porovnanie, ak by tieto spoločnosti boli umiestnené na Slovensku, takýto príjem by sa nezdaňoval, čiže efektívne zdanenie pri distribúcii k Slovenskému Rezydentovi by bolo len 7% (daň uplatniteľná na dividendy).

Ide len o ilustráciu, nie o kompletný výpočet situácii, kedy dôjde k výraznému navýšeniu efektívneho zdanenia príjmov dosiahnutých v CFC spoločnostiach, a to len preto, že legitímna podnikateľská činnosť sa konáva v pre nás exotických krajinách. Nie je reálne očakávať, že slovenská právna úprava CFC pravidiel postihne a eliminuje všetky situácie, kedy k takémuto dvojitému zdaneniu bude dochádzať. V zahraničí totiž existujú rôzne modely podnikania a zdaňovania, ktoré náš právny systém nepozná. Preto by bolo vhodné doplniť všeobecnejšie pravidlo, ktoré by zabezpečilo zdaňovanie toho istého príjmu len na jednej úrovni v reťazci.

IV. Uplatniteľná sadzba dane

Výšku sadzby dane upravuje Zákon o dani z príjmov v § 15 písm. a) ods. 6 a 7. Ak má Slovenský Rezydent podiel v CFC spoločnosti, ktorá je daňovníkom nespupracujúceho štátu, na priraditeľný príjem z tejto CFC spoločnosti sa uplatní sadzba dane vo výške 35%.

Na osobitný základ dane z priraditeľného príjmu CFC spoločnosti/spoločností zo "spolupracujúcich krajín" sa uplatní 25%-ná sadzba dane.

Hoci celá štruktúra a text zákona operujú s jedným osobitným základom dane z dôvodu CFC pravidiel, práve pre rozdielne sadzby sa u niektorých daňovníkov majúci viac CFC spoločností v rôznych krajinách môžu vykazovať dva osobitné základy dane podľa § 51h Zákona o dani z príjmov.

V. Výnimky z vyššie uvedených pravidiel

Zákon o dani z príjmu ďalej stanovuje výnimky, kedy sa úprava základu dane podľa CFC pravidiel nevykoná.

De minimis (§ 51h ods. 3 písm. a) Zákona o dani z príjmov)

Prvou situáciou je stav, kedy úhrnná suma priraditeľného príjmu zo CFC spoločností nepresiahne sumu 100.000 eur. V prípade, že Slovenský Rezydent má viac CFC spoločností, pre účely tejto výnimky sa sleduje súčet priraditeľných príjmov za všetky tieto spoločnosti. Zákon síce v tomto ustanovení nešpecifikuje, za aké obdobie sa táto

výška má sledovať, avšak z kontextu, ako aj znenia zákonných ustanovení možno odvodiť, že sa sleduje príjem za zdaňovacie obdobie končiacie počas zdaňovacieho obdobia Slovenského Rezydenta.

Ak úhrnná suma príjmu priraditeľného z CFC spoločností presahuje sumu 100.000 eur, do základu dane (čiastkového základu dane) sa zahrnie celá suma tohto príjmu. Z toho vyplýva, že Slovenský Rezydent, ktorého príjem priraditeľný z CFC spoločností dosiahne presne 100.000 eur, teda nezdaní nič. Avšak Slovenský Rezydent, ktorého takto priraditeľný príjem bude 100.001 eur (t.j. bude teda o 1 eur vyšší), odvedie daň z celého príjmu 100.001 eur (cca 25.000, resp. 35.000 v závislosti od krajiny, v ktorej je daňovníkom).

Skutočne vykonávaná činnosť

Táto výnimka sa uplatňuje len vo vzťahu k CFC spoločnosti, ktorá je daňovníkom "spolupracujúceho" štátu, a to v prípade, keď Slovenský Rezydent preukáže, že sumu priraditeľných príjmov táto CFC spoločnosť dosiahla skutočne vykonávanou ekonomickou činnosťou, na ktorú má v danom štáte personálne vybavenie, priestorové vybavenie, hmotný majetok a nehmotný majetok. Preukazovanie týchto skutočností v praxi bude určite neľahká úloha.

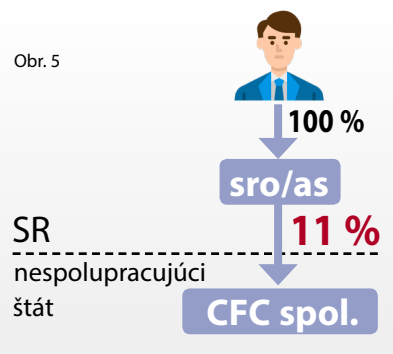
Vzhľadom na deklarovaný cieľ tejto úpravy (boj proti daňovým únikom za pomoci schránkových firiem – viac v časti I. vyššie) však nie je zjavné, prečo sa táto výnimka vzťahuje len na CFC spoločnosti, ktoré sú daňovníkmi "spolupracujúcich" štátov. Navyše, práve z dôvodu, že táto právna úprava sa aplikuje automaticky na všetky príjmy dosahované CFC spoločnosťami z "nespolupracujúcich" štátov, zvyšuje sa riziko, že bude vnímaná ako v rozpore so slobodou usadzovania (viac k tejto otázke v časti IX. nižšie) v situáciách, keď CFC spoločnosť v nespupracujúcom štáte vykonáva skutočnú ekonomickú aktivitu.

Uplatniteľnosť CFC pravidiel pre právnické osoby

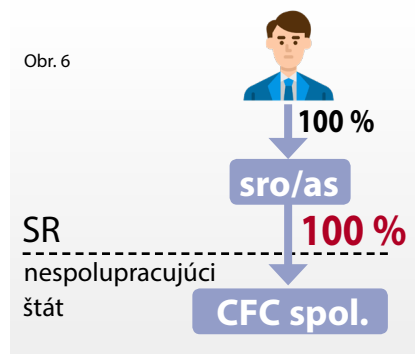
CFC pravidlá sa neuplatnia ani v prípade, keď CFC spoločnosť (podľa § 51h ods. 2 Zákona o dani z príjmov) je kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou podľa § 17h (upravujúceho CFC pravidlá pre právnické osoby) pre spoločnosť, ktorá je závislou osobou vo vzťahu k Slovenskému Rezydentovi. Hoci výnimka má opodstatnenie, nedôslednosť prijatej úpravy vedie k absurdným aplikačným dôsledkom.

“
Bolo by vhodné doplniť všeobecné pravidlo zabezpečujúce zdaňovanie toho istého príjmu len na jednej úrovni v reťazci.

Obr. 5



Obr. 6



Kým v situácii načrtnutej na obr. č. 5 sa CFC pravidlá u Slovenského Rezidenta uplatnia, v situácii načrtnutej na obr. č. 6 nebude Slovenský Rezident povinný priradiť žiaden príjem z CFC spoločnosti. Rozdiel v posudzovaní vyplýva z rozdielnej definície CFC spoločností pre účely stanovenia základu dane Slovenského Rezidenta (§ 51h) a právnických osôb (§ 17h). Tento rozdiel vedie k výsledku, že CFC pravidlá sa neuplatnia v prípade spoločnosti, v ktorej Slovenský Rezident vykonáva skutočnú kontrolu (obr. č. 6), ale uplatnia v situácii, kedy *de facto* kontrolu nevykonáva (obr. č. 5). Inými slovami, čím menšia kontrola tým prísnejšie pravidlá.

Nejasný vzájomný vzťah výnimiek

V zákone nie je dôsledne riešený ani vzťah jednotlivých výnimiek. Napríklad, v prípade, že niektorá z CFC spoločností sa kvalifikuje na výnimku z dôvodu vykonávania skutočnej ekonomickej činnosti, k nej priraditeľný príjem sa potom nezapočítava do výpočtu výnimky *de minimis* (neuplatniteľnosť do výšky 100.000 eur)? Prikláňam sa k výkladu, že takýto príjem sa nepovažuje za priraditeľný. Uvedené je možné tiež pokladať za nejasnosť v znení zákona a táto v prípade nejasností umožňuje aplikovať doktrínu *in dubio mitius* (v pochybnostiach miernejšie, resp. v prospech daňovníka)⁶. Inými slovami, interpretačné nejasnosti by mali byť vykladané v prospech daňového subjektu.



V zákone nie je dôsledne riešený ani vzťah jednotlivých výnimiek

VI. Sankcie

Zákon o dani z príjmov priamo v ustanovení upravujúcom CFC pravidlá (§ 51h ods. 8) obsahuje sankciu za porušenie tohto ustanovenia. Konkrétne, ak správca dane zistí, že daňovník nezdanil príjmy podľa CFC pravidiel, uloží daňovníkovi pokutu vo výške rozdielu dane vyrubenej daňovníkovi. Inými slovami sankciu vo výške 100%, bez ohľadu na dobu, ktorá uplynula od momentu, kedy sa mal príjem priznať.

Asi niet pochýb, že sankcia vo výške 100% je vysoká, a to zvlášť ak je ukladaná v súvislosti s pravidlami, ktoré otvárajú toľko interpretačných otázok. Zároveň sa takto nastavená výška sankcie môže považovať za sankciu trestnoprávneho charakteru a po jej uplatnení môže vyústiť do zamedzenia trestnoprávneho konania na základe pravidla *ne bis in idem*. Námetka k takto nastavenej sankcii sa objavila aj v pripomienkovom konaní,⁷ ale ustanovenie ostalo bezo zmeny.

Právnická fakulta UK skôr odporúčala zaviesť oznamovaciu povinnosť osôb majúcich CFC spoločnosti a túto postihnúť prísnejšou sankciou. Táto pripomienka však nebola v legislatívnom procese reflektovaná.

Na CFC pravidlá a ich nedodržanie sa tiež vzťahujú aj všeobecné ustanovenia o sankciách a úroku z omeškania v zákone č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Daňový poriadok**“). Keďže nie sú doriešené vzájom-

né vzťahy medzi týmito ustanoveniami, tento odklon vytvára priestor na interpretačné nejasnosti a môže v praxi vyústiť do sporov. Nastavenie sankcií v daňových zákonoch je vo všeobecnosti dlhotrvajúci problém a zaslúžil by si hĺbkovú analýzu a koncepcné riešenia.

VII. Platenie na základe predpokladanej dane

Prvýkrát sa v slovenskom Zákone o dane z príjmov prináša koncept platenia dane na základe predpokladanej výšky. Je to zaujímavý koncept, v zásade v prospech daňovníka, ale pri nedôslednom nastavení právneho predpisu prináša aj úskalí, ktoré naznačujem nižšie. Ak Slovenský Rezident nezíska v lehote na podanie daňového priznania informácie o výške výsledku hospodárenia CFC spoločnosti a výške ňou uhradenej dane, do základu dane

zahrňuje sumu príjmov na základe predpokladanej výšky výsledku hospodárenia a predpokladanej výšky zaplatenej dane touto spoločnosťou.

Ak daňovník podá dodatočné daňové priznanie k daňovému priznaniu, v ktorom sa uplatnil postup na základe predpokladov alebo z dôvodu, že v CFC spoločnosti došlo k úprave preukázateľne zaplatenej dane, neuplatní sa postup podľa osobitného predpisu. V poznámke pod čiarou sa v tejto súvislosti odkazuje na ustanovenia Daňového poriadku

upravujúce pokuty a úrok z omeškania.⁸ Zákonodarcu mal teda pravdepodobne úmysel v takom prípade žiadne sankcie neuplatniť. Pritom však nereferuje na špeciálne ustanovenie o sankcii ukladanej podľa § 51h ods. 8 Zákona o dani z príjmov (bližšie o tejto špecifickej sankcii vyššie v časti VI.). Znamená to, že táto sankcia sa uplatní? Aj táto nedôslednosť by sa mala dať prekryť interpretáciou v zmysle vyššie spomínanej doktríny *in dubio mitius*. Daňové zákony by však nemali byť tak nejasné.

Uvedená dikcia ustanovenia naznačuje, že bez ohľadu na iné okolnosti sa sankcie podľa Daňového poriadku neuplatnia. Pritom neukladá špecifickú lehotu, dokedy je Slovenský Rezident povinný takúto dodatočnú úpravu vykonať. V takomto prípade sa uplatní všeobecná lehota pre podanie dodatočného daňového priznania podľa § 16 ods. 2 Daňového poriadku, teda bude povinný podať správcovi dane dodatočné daňové priznanie do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení. Zostáva len veriť, že novým konceptom naznačená snaha vyjsť v ústrety daňovníkovi sa odrazí aj v prístupe uplatňovanom správcovi dane v praxi a zároveň jej interpretačné nejasnosti nebudú zneužívané daňovníkmi.

VIII. Prechodné ustanovenia

V zmysle článku V. Novelu ustanovenia CFC pravidiel nadobudnú účinnosť 1. januára 2022. Aplikovateľnosť týchto ustanovení rieši aj prechodné ustanovenia v § 52zzk ods. 4 Zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorého sa tieto prvýkrát použijú na sumu

6 Napr. vyššie citovaný nález ÚS SR I. ÚS 241/2007, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 47/2017 alebo Kačaljak, M. In dubio mitius a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku. Bulletin SKDP 3/2020, s. 6 - 10

7 Pripomienka Právnickej fakulty UK (č. 5) dostupná na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/-/SK/LP/2020/285/pripomienky/COO-2145-1000-3-3962390>

8 § 155 a 156 Daňového poriadku

príjmu priraditeľného Slovenskému Rezidentovi za zdaňovacie obdobie končiace počas roka 2022. Neznamená to teda, že príjmu realizovaného CFC spoločnosťou v roku 2021 sa tieto pravidlá automaticky nedotknú. Závisieť bude od zdaňovacieho obdobia CFC spoločnosti. Ak totiž bude jej zdaniteľné obdobie začínať napríklad 1. februára 2021 a trvať do 31. januára 2022, už aj príjem dosiahnutý a odzrkadlený v hospodárskom výsledku CFC spoločnosti v tomto období bude potrebné posudzovať vo svetle CFC pravidiel.

Na základe uvedeného teda nové CFC pravidlá môžu byť aplikované aj na príjmy dosahované pred nadobudnutím ich účinnosti. Takýto stav môže viesť k oprávneným ústavnoprávnym otázkam súvisiacim s porušením zákazu retroaktivity.

IX. Súlad pravidiel s právom EÚ

Na záver si ešte krátko dovoľím poukázať na jedno rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (ďalej len „ESD“), ktoré sa zaoberalo súladom CFC pravidiel so ZFEÚ. Súd v nej vyjadril niektoré zaujímavé myšlienky, ktoré sú relevantné aj v kontexte slovenských CFC pravidiel.

V zmysle článku 63 ZFEÚ sú zakázané opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť rezidentov členského štátu od investovania v inom treťom štáte. Je asi nesporné, že CFC pravidlá môžu odrádzať Slovenského Rezidenta od investovania najmä v nespolupracujúcich krajinách. Súdny dvor rozhodol, že takéto rozdiely v zaobchádzaní môžu byť povolené, iba (i) ak sa týkajú situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo v opačnom prípade, (ii) ak sú odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Situáciu, ktorú analyzoval ESD v prípade C-135/17 X GmbH proti Finanzamt Stuttgart – Körperschaften možno považovať za podobnú CFC pravidlám, ktoré sú predmetom tohto článku. Generálny advokát, ako aj ESD konštatovali, že takéto rozdielne zaobchádzanie sa týka objektívne porovnateľných situácií. Vo vzťahu k bodu (ii) vyššie, nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a tretími krajinami, potreba zabrániť daňovým podvodom a únikom, ak sa osobitne týka vyslovene umelých konštrukcií zbaivených hospodárskej reality, alebo potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Ďalej však treba preskúmať, či táto právna úprava môže zaručiť dosiahnutie sledovaného cieľa a či nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa. Ak totiž medzi dotknutým členským štátom a treťou krajinou existuje právny rámec spolupráce a mechanizmy výmeny informácií medzi príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, dotknutému daňovníkovi by sa malo umožniť preukázať bez to-

ho, aby ho to nadmerne administratívne zaťažovalo, že existujú obchodné dôvody jeho investície v dotknutej tretej krajine.⁹ Inými slovami, automatické zvyšovanie daňového zaťaženia je v takomto prípade neprípustné a v rozpore s čl. 63 ZFEÚ. Na základe uvedeného možno vnímať automatickú úpravu základu dane v prípade CFC spoločnosti usídlenej v nespolupracujúcom štáte, ktorý je signatárom Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach,¹⁰ ako zakázané opatrenie, ktoré je spôsobilé odradiť rezidentov členského štátu od investovania v inom treťom štáte.

X. Záver

Problematika CFC pravidiel hoci sleduje legitímny cieľ je komplikovaná, keďže má postihovať podnikateľské aktivity, ktoré sú mimo rámca slovenského daňového aj právneho poriadku. Navyše prípustnosť takejto úpravy naráža na limity dané Ústa-

vou SR a aj európskymi predpismi (napr. sloboda pohybu kapitálu), ktoré je nutné rešpektovať. Aj to je možno jedným z dôvodov, prečo túto úpravu na iné ako čisto umelé konštrukcie vzťahuje len veľmi málo krajín.

Schválené znenie môže viesť k dvojitému zdaneniu toho istého príjmu a prináša množstvo interpretačných nejasností. Predstavuje tak odklon od štátom neustále deklarovaného cieľa zvyšovať atraktivitu podnikateľského prostredia. Naopak, CFC pravidlá predstavujú opatrenie, ktoré nadmerne zaťažuje aj šikovných slovenských podnikateľov schopných rozširovať svoje skutočné podnikateľské aktivity do zahraničia.

Ako načrtávam vyššie, úprava vykazuje znaky rozporu s Ústavou, ako aj judikatúrou ESD. Legitímny cieľ je tak prekrytý problémami, ktoré úprava prináša podnikateľom snažiacim sa plniť svoje záväzky. Je tiež otázne, či vôbec, alebo do akej miery bude finančná správa dodržiavanie CFC pravidiel vedieť v praxi kontrolovať. Áno, sú tu aj menej poctiví podnikatelia snažiaci sa využiť akékoľvek možnosti na minimalizáciu platenia daní. Odvetou na túto prax by však nemala byť neustále sprísňujúca sa legislatíva, ale dôsledné vyhľadávanie a postih takýchto daňovníkov. Už terajšia právna úprava to umožňuje.

Priestor vyhradený pre tento príspevok bohužiaľ nedovoľuje venovať sa všetkým problematickým aspektom, ani do hĺbky analyzovať všetky nastolené otázky. Nedôslednosť prípravy potvrdzuje fakt, že už teraz prebiehajú práce na korekcii týchto ustanovení. V najbližších rokoch Slovensko avizuje prípravu a implementáciu daňovej reformy. Ostáva len dúfať, že pri príprave daňovej reformy sa z tejto skúsenosti poučíme. ■



V zmysle ZFEÚ sú zakázané opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť rezidentov členského štátu od investovania v inom treťom štáte.

9 C-135/17 X GmbH proti Finanzamt Stuttgart – Körperschaften

10 Napr. Bermudy alebo Spojené arabské emiráty



Názor na článok

Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby



Ing. Renáta Bláhová, FCCA, LL.M., daňový poradca a partner BMB partners

Nové pravidlá zdaňovania zahraničných kontrolovaných spoločností u fyzických osôb

S cieľom predchádzať agresívnemu daňovému plánovaniu a presúvaniu ziskov do daňových rajov a krajín s nízkym daňovým zaťažením boli poslednou novelou zákona o dani z príjmov z decembra 2020 zavedené pravidlá pre zahraničné kontrolované spoločnosti (ďalej len „CFC pravidlá“, CFC - anglická skratka pre Controlled Foreign Company) aj pre fyzické osoby. Tieto nové ustanovenia týkajúce sa fyzických osôb nadobudnú účinnosť od 1. 1. 2022. Zákon o dani z príjmov už obsahuje platné a účinné CFC pravidlá pre právnické osoby, ktoré boli zavedené v roku 2017. Účelom tohto článku nie je odborná analýza ani návod na to, ako sa dajú jednotlivé ustanovenia nového konceptu CFC spochybníť, ale podať vysvetlenie za akých okolností vznikli a poskytnúť kolegom aj praktický 5 krokový návod na ich uplatňovanie.

Úvod

Na začiatok považujem za dôležité uviesť, že som ako odborný garant a poradkyňa ministra financií Hegera bola súčasťou tímu MF SR, ktorý minulý rok pracoval na zaplátaní diery z roku 2017, kedy už mohla byť legislatíva spolu s tými pre právnické osoby schválená, a kde už jeden krát prešla legislatívnym procesom, nakoniec ju vláda vtedy pre tlak lobistických skupín z parlamentu stiahla¹.

Zároveň je potrebné poznamenať, že CFC pravidlá nie sú iniciatívou slovenskej vlády, dlhodobo sú súčasťou anglosaského daňového práva a vychádzajú z celosvetových podnetov OECD ako aj EÚ v poslednej dekáde. Zavedenie CFC pravidiel pre právnické osoby bolo pre členské štáty povinné, CFC pravidlá pre fyzické osoby len odporúčané. Ani tieto však nie sú vo svete unikátne - uplatňujú ich viaceré krajiny, napr. Nemecko, Francúzsko, Fínsko.

Opodstatnenosť zavedenia CFC pravidiel pre fyzické osoby je možné zdôvodniť spôsobom podnikania v SR, kedy za mnohými tajuplnými spoločnosťami stoja fyzické osoby, ktoré podnikajú cez účelové spoločnosti založené v krajinách s nižším resp. nulovým daňovým zaťažením, ako BVI, Jersey alebo Belize, a tým pádom platia na Slovensku, kde majú z off-shore ziskov rôzne benefity, nižšie dane než podnikatelia, ktorí ich tu transparentne deklarujú a zdaňujú². Počet firiem so sídlom v daňových rajoch naďalej rastie³.

Zhrnutie legislatívneho procesu v roku 2020

Tím MF SR čerpal v plnom rozsahu z odporúčaní OECD vrátane pre tieto účely špeciálne [publikovaného materiálu OECD](#)⁴, ktorého odborný detail preukazu-

je, že v žiadnom prípade nejde o jednoduchú daňovú oblasť a ponúka mnoho prístupov. Na príprave našej legislatívy preto naplno pracovali dlhoroční odborníci, aj s praktickou skúsenosťou z medzinárodného daňového práva⁵. Členovia SKDP boli od samotného začiatku súčasťou celého procesu, a to ešte pred začatím medzirezortného pripomienkovania (MPK), čo bol veľmi ústretový krok.

Na rozdiel od CFC pravidiel pre právnické osoby, ktoré aplikujú transakčný prístup (podobne ako transferové ceny), sa pre fyzické osoby zavádza jednoduchší ale prísnejší systém zdanenia zahrnutím celkových príjmov tvoriacich základ dane, a to bez ohľadu na to, či sú aktívne alebo pasívne (tzv. „entity approach“), avšak len vtedy, ak ich úhrn presiahne 100 tisíc EUR. Zavedenie tohto de minimis limitu bol ďalší ústretový krok MF SR voči SKDP, a to ešte pred tým, než šiel návrh do vlády.

Podľa nových pravidiel budú fyzické osoby zdaňovať príjmy, ktoré dosiahli cez CFC, aj keď neboli vyplatené ako dividendy, ale len vtedy ak pôjde o spoločnosť s efektívnou sadzbou dane nižšou ako 10%. Tento návrh sa taktiež v prvej fáze nestretol s námietkami zo strany prítomných členov SKDP.

Vzhľadom na záujem, ktorý u fyzických osôb CFC pravidlá tesne pred schválením novely vyvolali, je možné skonštatovať,

1 <https://e.dennikn.sk/886879/koalicia-chce-viac-zdanit-naprklad-aj-sagana-oligarchov-v-schrankovych-firmach-nechava-tak/>

2 <https://spectator.sme.sk/c/22552826/individuals-with-shell-companies-in-tax-havens-received-the-stop-sign-cfc-rules-have-passed.html>

3 <https://ekonomika.sme.sk/c/22588034/zaujem-slovenskych-podnikatelov-o-danove-raje-dalej-rastie.html>

4 Designing Effective Controlled Foreign Company Rules

5 Na tomto mieste patrí vďaka odborníkov z MF SR, najmä Majke Murínovej, Ľubici Adame a Tomášovi Balcovi, ktorý patrí v súčasnosti medzi Top 50 Global Tax Specialists a pôsobí ako Senior Advisor pre OECD BEPS team



že došlo k viacerým zmierneniam v podmienkach pre kvalifikáciu a CFC pravidlá v ich konečnej podobe predstavujú kompromis. Najdôležitejším je vylúčenie zasiahnutia reálnej ekonomickej činnosti vykonávanej v zahraničí. Tu tiež vyšlo MF SR v ústrety zásadnému podnetu SKDP, napriek tomu, že išlo o návrh, ktorý bol vznesený až po MPK a text zákona už prešiel prvým čítaním v parlamente. Je to zároveň hlavný dôvod, prečo celý legislatívny proces pôsobil navonok chaoticky, a prečo sú niektoré ustanovenia a súvislosti náročné na porozumenie.

Obzvlášť citlivo bola už počas MPK zo strany SKDP vnímaná hranica kvalifikujúceho podielu vo výške viac ako 10% na CFC. V prípade podielu pod 50% hovoríme o minoritných akcionároch, ktorí nedokážu ovplyvniť, či im dividenda bude alebo nebude vyplatená a nemajú reálny vplyv na rozhodovanie spoločnosti. Tu návrhom SKDP zvýšiť podiel minimálne na 25% minister financií nevyšiel v ústrety.

V schválenom znení zákona sú však minoritní akcionári chránení cez výnimku formou reálnej ekonomickej činnosti, takže nízka 10% hranica je podľa mňa na mieste, lebo zdanenie sa uplatní, len ak ide o umelú štruktúru. Inými slovami, je pochopiteľné, že cieľom MF SR je, aby si každý investor, nielen majoritný ale aj minoritný, ešte predtým než investuje preveril, či peniaze nevkladá do neobhájiteľnej štruktúry. Daňový poradca môže byť za jeho rozhodnutie spoluzodpovedný. Je niekoľko krajín, ktoré hranicu 10% uplatňujú. I keď pre hlbšiu analýzu konceptu kontroly v tomto článku nie je priestor, podľa môjho názoru rozhodnutie MF SR nie je v rozpore s úvahami v už vyššie spomínanom [publikovanom materiáli OECD](#)⁶ a podľa diskusie s viacerými ústavnými právnikmi, ani v rozpore so slovenskou ústavou. Dovolím si dokonca tvrdiť, že právo podnikateľa na agresívnu štruktúru zahŕňajúcu nespolupracujúce

krajiny nie je garantované žiadnou demokratickou ústavou.

CFC pravidlá boli vytvorené na zamedzenie agresívnemu daňovému plánovaniu a presúvaniu ziskov, a preto by mali smerovať proti takýmto transakciám a neohrozovať skutočne vykonávanú ekonomickú činnosť. Krajiny, v prípade ktorých bude možné zdaňovať aj reálne podnikanie, sú krajiny nenachádzajúce sa na [Zozname spolupracujúcich štátov](#)⁷ každoročne aktualizovanom MF SR (k 1. 1.). Tento zoznam už nebude zahŕňať krajiny, kde je nulová sadzba dane (napr. Jersey a UAE) alebo kde sa neuplatňuje žiadna daň z príjmov (napr. Bahamy).

Praktické zhrnutie

Pre sprehľadnenie komplikovane znejúcich ustanovení, ak necháme bokom rôzne možné gramatické interpretácie, si nižšie dovoľím uviesť zjednodušený test, či sa aplikujú pravidlá CFC, a to v 5 krokoch.

- 1. Daňová rezidencia** – len ak ide o fyzickú osobu, ktorá je **rezidentom SR**
- 2. Definícia CFC spoločnosti**
 - i. len ak má fyzická osoba (rezident SR) na zahraničnej spoločnosti > **10%** podiel (priamy alebo nepriamy, na základnom imaní, hlasovacích právach alebo zisku)
 - ii. len ak je efektívne zdanenie v krajine rezidencie CFC < **10%** (vypočítané ako skutočne splatná daň /hospodársky výsledok CFC)
- 3. Výnimky**
 - i. Príjem zo všetkých CFC ≤ **100 tis. EUR**
 - ii. CFC **skutočne vykonáva ekonomickú činnosť** (okrem štátov, ktoré nie sú na Zozname spolupracujúcich krajín)
 - iii. Príjem konkrétnej CFC bol už zahrnutý do základu dane **právnickej osoby** podľa § 17h zákona o dani z príjmov
- 4. Zahŕnutie do základu dane a sadzba dane**
 - i. Zahŕňa sa celý hospodársky výsledok

CFC bez prepočítania na základ dane podľa zákona o dani z príjmov

- ii. Sadzba dane je 25% (alebo 35% pre krajiny, ktoré sa nenachádzajú na Zozname spolupracujúcich krajín)
5. **Zápočet, odpočet alebo vrátenie dane**
- i. Daň, ktorú CFC preukázateľne zaplatila, sa započítava.
 - ii. Pri skutočnej výplате dividend sa uplatní odpočet zaplatenej dane (uplatňuje sa 7% daň, preplatok sa vráti).
 - iii. Pri predaji finančnej investície na CFC sa uplatní odpočet zaplatenej dane.

Záver

Uplatňovanie CFC pravidiel a problémy, ktoré prinesie, bude možné zhodnotiť až po ich aplikovaní v praxi. Ich praktická aplikácia určite nastolí viaceré otázky, kľúčové bude podľa mňa posúdenie, čo je a čo nie je skutočne vykonávaná ekonomická činnosť.

Zavedenie nových pravidiel umožní podnikateľom, ktorí roky odkladali upratovanie svojej medzinárodnej právnej štruktúry, poriadnu analýzu jej hospodárnosti aj zmysluplnosti. To sa v skutočnosti už deje, preto je schválenie tejto legislatívy už teraz jednoznačne prínosom aj pre transparentnejšie podnikateľské prostredie na Slovensku.

V neposlednom rade si dovoľím tvrdiť, že je legitímnym záujmom každého zodpovedného podnikateľa, ktorý chce byť vnímaný ako spoľahlivý daňovník, a každého daňového poradcu, ktorý nechce prísť v dobe boja proti daňovým únikom a zavádzania smerníc ako napr. DAC 6 o dobrú povest, aby takéto upratovanie podporil, miesto toho aby kritizoval vládu za to, v akej forme CFC pravidlá minulý rok zaviedla. Obzvlášť preto, že členovia SKDP boli od samotného začiatku pri tvorbe tejto legislatívy prítomní a dostali nielen neobvykle veľa priestoru, ale MF SR im vyšlo aj viacerými zmenami v ústrety. ■

6 Designing Effective Controlled Foreign Company Rules

7 <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/platne-ucinne-medzinarodne-zmluvy-podla-2-pism-x-zakona-c-595/2003-z-z-zne-ni-neskorsich-predpisov/>

Podakovanie: Kristína Reguliová, daňový expert v BMB Partners, v súčasnosti aj študent LLM (International Tax Law) na Wirtschaftsuniversität Wien, za spoluprácu, sprístupnenie diplomovej práce na tému „The Control Concept under CFC“ a poskytnutie súvisiacich materiálov

Poznámka: keďže ide o reakciu autorky na publikovaný článok, text názoru neprešiel recenzným konaním

Výmena informácií na účely správy daní

so zameraním sa na smernicu DAC 6 v podmienkach Slovenskej republiky



Mgr. Andrea Szakács, PhD.
odborný asistent a zástupca vedúceho
na Katedre finančného práva UK

V súčasnosti zastáva pozíciu prodekanke pre vzťahy s odbornou verejnosťou na Univerzite Komenského v Bratislave, na Právnickej fakulte, kde zároveň pôsobí ako odborný asistent na Katedre finančného práva a zástupca vedúceho Katedry finančného práva. Niekoľko rokov pôsobila na Ministerstve financií SR – na Sekcii finančného trhu a následne na Sekcii daňovej a colnej, kde sa venovala najmä medzinárodným aspektom zdaňovania. Počas pôsobenia na MF SR bola aj členkou rozkladovej komisie ministra financií SR.

Automatická výmena informácií predstavuje najefektívnejší nástroj boja proti daňovým únikom a proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Stručný historický exkurz problematiky výmeny informácií vyúsťuje k analýze smernice DAC 6, ktorá zakotvila automatickú výmenu informácií o potenciálne agresívnych daňových schémach. Snahou autora je zosumarizovať čitateľovi podstatu tejto výmeny v podmienkach SR cez otázky – kto, čo, kedy, ako. Tejto téme sa autor venuje už niekoľko rokov najmä na akademickej pôde a spolupodieľal sa na implementácii smernice DAC 6 do právneho poriadku SR.

V dôsledku globalizácie dochádza k zvyšovaniu cezhraničných transakcií, ako aj k zvyšovaniu mobility daňovníkov, čo vedie k nárastu prípadov dvojitého zdanenia, ale čo je z hľadiska príjmov štátneho rozpočtu negatívnejšie, k nárastu daňových únikov, alebo k nárastu problému vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Z uvedeného dôvodu je efektívna komunikácia a spolupráca medzi daňovými správami veľmi dôležitá. Najefektívnejším nástrojom boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam sa javí byť automatická výmena daňových informácií medzi príslušnými orgánmi jednotlivých štátov.

Dôležitosť výmeny informácií zdôrazňuje Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len "OECD"), Európska únia (ďalej len "EÚ"), ako aj jednotlivé štáty. OECD a EÚ vytvorili právne základy

pre výmenu informácií a štáty na ich podklade uskutočňujú zber informácií, ktoré sa následne vymieňajú buď cez systém OECD (CTS) alebo EÚ (CCN). „Trendsetterom“ v tejto oblasti je OECD, ktorá má v oblasti výmeny informácií dlhú históriu. Hoci je potrebné poznamenať, že v poslednom období je už aj EÚ aktívnejšia pri navrhovaní a prijímaní nových druhov automatickej výmeny informácií (napr. DAC7, DAC8). Právnym základom výmeny informácií v daňovej oblasti na úrovni OECD je najmä čl. 26 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku¹ a Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach². Do pozornosti je potrebné dať aj pred pár rokmi prijatý Akčný plán proti znižovaniu

základu dane a presunu ziskov (tzv. BEPS). EÚ sa vo veľkej miere necháva inšpirovať OECD (napr. BEPS OECD/ATAD, Opatrenie 12 BEPS (MDR)/DAC 6, Opatrenie 5 BEPS/DAC 3 a pod.) a prijíma právne akty v podobe smerníc. Najdôležitejšou smernicou v oblasti výmeny informácií v priamych daniach je Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (tzv. DAC). Pre jednotlivé členské štáty OECD majú právne akty OECD odporúčací charakter, ale napriek tomu sa ich snažia štáty sledovať a dodržiavať³. Členské štáty EÚ sú povinné implementovať do ich vnútroštátneho právneho poriadku smernice EÚ⁴, ktoré sú im určené.

1 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Mnohé štáty uzatvorili medzi sebou bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré sú tiež právnym základom na výmenu informácií, práve podľa vzoru OECD modelovej zmluvy. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia mohli byť vytvorené aj podľa vzoru OSN modelovej zmluvy alebo kombináciou OECD a OSN modelových zmlúv.

2 Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí SR č. 461/2013 Z.z.

3 Dodržiavanie je monitorované v rámci peer review procesu (partnerského hodnotenia).

4 Hlavným nástrojom harmonizačného procesu sú smernice, ktoré podľa čl. 288 ZFEÚ (predtým čl. 249 Zmluvy o založení Európskeho Spoločenstva "ZES") sú záväzné pre každý členský štát, ktorému sú určené, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom voľba foriem a metód sa ponecháva národným orgánom.

1. Smernica Rady 16/2011/ EÚ – tzv. DAC a jej novelizácie

Smernica DAC bola prijatá v roku 2011. Na úrovni EÚ sa však výmena informácií zakotvila už v 70-tych rokoch a to smernicou Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní. V roku 2003 EÚ prijala smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmov z úspor v podobe výplaty úrokov, ktorá do praxe zaviedla mechanizmus automatickej výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ ohľadne výplat úrokov nerezidentov. Míľnikom v oblasti výmeny informácií sa však stala práve smernica DAC. DAC 1⁵ zakotvila jednotlivé druhy výmeny informácií: spontánna výmena informácií, výmena informácií na požiadanie, automatická výmena informácií a iné formy administratívnej spolupráce – napr. simultánne daňové kontroly⁶; prítomnosť v správnych úradoch a účasť na administratívnych zisťovaniach⁷; administratívne oznamovanie⁸ a pod. Ako som spomínala, DAC 1 síce nebola prvou smernicou, ktorá zakotvila automatickú výmenu informácií, ale bola určite prvou, ktorá zakotvila automatickú výmenu informácií ohľadne konkrétnych kategórií príjmov: a) príjmy zo závislej činnosti; b) tantiémy; c) produkty životného poistenia, na ktoré sa nevzťahujú iné právne nástroje Únie o výmene informácií ani iné podob-



Najefektívnejším nástrojom boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam sa javí byť automatická výmena daňových informácií medzi príslušnými orgánmi jednotlivých štátov.

né opatrenia; d) dôchodky; e) vlastníctvo nehnuteľného majetku a príjmy z nehnuteľného majetku.

Podstata DAC 1: výmena informácií ohľadne dostupných kategórií príjmov nerezidentov (príjmy zo závislej činnosti, dôchodky, tantiémy, vlastníctvo a príjem z nehnuteľnosti, príjmy zo životného poistenia/poistného plnenia) medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ prostredníctvom spoločnej komunikačnej siete CCN, a to najneskôr do 6 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia.

2. Podstata výmeny informácií pri jednotlivých novelách smernice DAC

DAC2⁹: výmena informácií¹⁰ o finančných

účtoch, ktorých držiteľmi sú daňoví nerezidenti, medzi príslušnými orgánmi členských štátov, a to do 30. septembra kalendárneho roka nasledujúceho po kalendárnom roku, za ktorý sa plní oznamovacia povinnosť¹¹.

DAC 3¹²: výmena informácií¹³ o cezhraničných záväzných stanoviskách medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ, a to do troch mesiacov od skončenia kalendárneho polroka, počas ktorého boli tieto záväzné stanoviská vydané, zmenené alebo obnovené¹⁴.

DAC 4¹⁵: výmena správ nadnárodných skupín podnikov, ktoré dosiahnu konsolidované výnosy za skupinu minimálne 750 mil. eur. Správa obsahuje informácie o sume výnosov, zisku (strate) pred zdanením, uhradenej dani z príjmov, splatnej dani z príjmov, zapísanom základnom imaní, nerozdelenom zisku, počte zamestnancov, ako aj o hmotnom majetku inom než peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty vo vzťahu ku každej jurisdikcii, v ktorej skupina nadnárodných podnikov pôsobí^{16,17}.

DAC 5¹⁸: zabezpečenie prístupu daňových orgánov k mechanizmu, postupom, dokumentom a informáciám finančných inštitúcií, za účelom kontroly splnenia povinností finančnej inštitúcie súvisiacich s iden-

5 Pod DAC 1 sa rozumie prvé znenie smernice Rady/2011/16/EÚ, t.j. DAC.

6 V smernici DAC sú simultánne daňové kontroly zakotvené kapitole III, oddiel II. V zákone č. 442/2012 Z.z. je tento druh administratívnej spolupráce zakotvený v § 12.

7 V smernici DAC je prítomnosť v správnych úradoch a účasť na administratívnych zisťovaniach zakotvená v kapitole III, oddiel I. V zákone č. 442/2012 Z.z. to slovenský zákonodarca nazval v § 11 „ako Priama medzinárodná pomoc a spolupráca pri správe daní“.

8 V smernici DAC je administratívne oznamovanie zakotvené kapitole III, oddiel III. V zákone č. 442/2012 Z.z. je tento druh administratívnej spolupráce v § 13 „ako Oznamovanie písomností“.

9 Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní

10 Informácie, ktoré finančná inštitúcia je povinná oznámiť príslušnému orgánu SR a ktoré sa následne vymieňajú s príslušným orgánom členského štátu, zmluvného štátu alebo príslušného orgánu Spojených štátov amerických, sú uvedené v § 9 a § 14 zákona č. 359/2015 Z.z.

11 V súvislosti so smernicou DAC 2 je nevyhnutné spomenúť aj štandard OECD - Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, na ktorý DAC 2 nadväzuje a je potrebné spomenúť aj tzv. FATCA - Foreign Accounts Tax Compliance Act. Ide o právny predpis Spojených štátov amerických, prostredníctvom ktorého sa má zabrániť daňovým únikom amerických daňovníkov, resp. obmedziť tieto úniky. FATCA „prostredníctvom, intergovernmental agreements – IGA“ zabezpečuje, aby zahraničné finančné inštitúcie nahlasovali IRS – Internal Revenue Service (americký finančný úrad) informácie o finančných účtoch amerických daňovníkov.

12 Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní

13 § 8 ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z. zakotvuje, aké informácie sa zbierajú a vymieňajú o cezhraničných záväzných stanoviskách.

14 Už smernica DAC 1 zakotvila povinnú spontánnu výmenu informácií o cezhraničných záväzných stanoviskách a záväzných stanoviskách k stanoveniu metódy oceňovania. Avšak účinná výmena týchto informácií brzdila diskrečná právomoc členských štátov, ktorá, vydávajúcemu členskému štátu umožňuje rozhodnúť o tom, ktoré iné členské štáty by mali byť informované.“ Smernicou DAC 3 sa odstránila táto prekážka efektívnej výmeny, a to tým, že zakotvila povinnú automatickú výmenu cezhraničných záväzných stanovísk medzi všetkými členskými štátmi.

15 Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní

16 Pozri čl. 8aa ods. 3 smernice DAC 4. V podmienkach SR pozri zákon č. 43/2017 Z.z.

17 Určité informácie o globálnych obchodných operáciách a politikách transferového oceňovania („všeobecná dokumentácia“) a informácie o konkrétnych transakciách miestneho subjektu („špecifická dokumentácia“) sa daňovým orgánom mali poskytovať už pred prijatím smernice DAC 4, a to na základe Uznesenia Rady a zástupcov vlád členských štátov o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre prepojené podniky v Európskej únii.

18 Smernica Rady (EÚ) 2016/2258 zo 6. decembra 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o prístup daňových orgánov k informáciám získaným v rámci boja proti praniu špinavých peňazí

tifikáciou skutočného vlastníka v rámci AML (anti money laundering)¹⁹ legislatívy²⁰.

DAC 6²¹ – tejto smernici sa budeme detailnejšie venovať v nasledujúcich kapitolách. Podstatou je výmena informácií²² o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu (o potenciálne agresívnych daňových schémach, štruktúrach) medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ, a to do 30 dní od posledného dňa kalendárneho štvrtroka.

DAC COVID²³ - smernica Rady (EÚ) 2020/876 nezavedla nový druh automatickej výmeny informácií; bola prijatá len s cieľom riešiť naliehavú potrebu odkladu určitých lehôt na podávanie a výmenu informácií v oblasti daní v dôsledku pandémie ochorenia COVID-19. Preto nie je označovaná ako DAC 7.

3. Implementácia smernice DAC do právneho poriadku SR

Kedže smernice ako sekundárny právny akt EÚ, členské štáty EÚ musia implementovať do ich vnútroštátnych právnych poriadkov, aj Slovenská republika bola povinná tak urobiť, inak by sa vystavila riziku začatia procedúry zo strany Komisie za porušenie povinnosti implementovať smernicu, tzv. infringement procedu-
re²⁴. Slovenská republika implemento-

Charakteristický znak predstavuje prvok, aspekt cezhraničného opatrenia, ktorý môže byť signálom existencie rizika vyhýbania sa daňovým povinnostiam.

vala smernicu DAC 1²⁵, DAC 3²⁶, DAC 4²⁷, DAC6²⁸ zákonom č. 442/2012 o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a jej novelizáciami. Smernica DAC 2 sa implementovala zákonom č. 359/2015 Z.z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov a podrobnosti sa zakotvili vo vyhláske Ministerstva financií SR č. 446/2015 Z.z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti previerania finančných účtov oznamujúcimi finančnými inštitúciami. Smernicu DAC 5²⁹ Slovenská republika implementovala zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. DAC COVID, ktorou sa iba odložili lehoty na podávanie informácií, bola implementovaná do právneho poriadku SR zákonom č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach

vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení neskorších predpisov.

4. DAC 6

Táto smernica predstavuje "piatu, novelizáciu" smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS s pracovným "názvom, DAC 6". Smernica DAC už viackrát nadviazala na prácu OECD v rámci výmeny informácií a v prípade DAC 6 nejde o výnimku. Smernica DAC 6 v tomto prípade nadviazala na Akciu 12 BEPS Plánu, v ktorej ide taktiež o výmenu informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu. Smernica DAC 6 bola do slovenského právneho poriadku implementovaná zákonom č. 305/2019 Z.z, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Článok je zameraný na slovenskú právnu úpravu, t.j. akým spôsobom bola DAC 6 implementovaná do právneho poriadku SR. Za účelom zachovania prehľadnosti bola použitá štruktúra textu v podobe: čo, kto, kedy, ako, sankcie.

4.1 ČO podlieha oznamovaniu

Oznamovaniu podlieha cezhraničné opatrenie, ktoré spĺňa aspoň jeden **charak-**

- 19 AML legislatívu na úrovni EÚ predstavuje smernica: Smernica Európskeho Parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES. V podmienkach SR hlavným AML právnym predpisom je zákon č. 297/2008 Z.z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
- 20 DAC 5 nadväzuje na DAC 2 - V rámci smernice DAC 2 sa zakotvuje, že ak je držiteľ účtu len sprostredkovateľským subjektom, finančné inštitúcie majú preveriť takýto subjekt a identifikovať a oznámiť daňovým orgánom jeho skutočných vlastníkov. Tieto informácie sa získavajú v rámci boja proti praniu špinavých peňazí na základe smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849, ktoré slúžia na identifikáciu skutočných vlastníkov príjmov. Aby daňové orgány mohli skontrolovať, či si finančné inštitúcie plnia riadne svoje povinnosti v rámci DAC 2 a uskutočňujú procesy hĺbkového preverenia a či na základe nich správne identifikujú a oznamujú skutočných vlastníkov finančných účtov, musia mať prístup k týmto informáciám.
- 21 Smernica Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu
- 22 Informácie, ktoré povinná osoba podáva príslušnému orgánu Slovenskej republiky, a ktoré sa následne vymenia medzi príslušnými orgánmi členských štátov sú uvedené v § 8f zákona č. 442/2012 Z.z.
- 23 Skratka zavedená autorom článku. Smernica Rady (EÚ) 2020/876 z 24. júna 2020, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ s cieľom riešiť naliehavú potrebu odkladu určitých lehôt na podávanie a výmenu informácií v oblasti daní v dôsledku pandémie ochorenia COVID-19
- 24 Čl. 258 ZFEÚ: „Ak sa Komisia domnieva, že si členský štát nespĺnil povinnosť, ktorá pre neho vyplýva zo zmlúv, vydá odôvodnené stanovisko po tom, čo umožní tomuto štátu predložiť pripomienky. Ak daný štát nevyhoví stanovisku v lehote určenej Komisiou, Komisia môže vec predložiť Súdnemu dvoru Európskej únie.“
- 25 DAC 1 bola implementovaná zákonom č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní
- 26 DAC 3 bola implementovaná zákonom č. 300/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení zákona č. 359/2015 Z. z. a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov
- 27 DAC 4 bola implementovaná zákonom č. 43/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov
- 28 DAC 6 bola implementovaná zákonom č. 305/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
- 29 DAC 5 bola implementovaná zákonom č. 267/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

teristický znak uvedený v Prílohe č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z.³⁰. Cezhraničné opatrenie môžeme považovať za schému potenciálne agresívneho daňového plánovania. Je definované v § 8a písm. a) zákona č. 442/2012 Z.z. a ide o opatrenie, schému, usporiadanie, ktoré sa týka aspoň dvoch členských štátov alebo členského a nečlenského štátu, v ktorých majú fyzické osoby alebo subjekty zapojené do opatrenia daňovú rezidenciu; vykonávajú cezhraničnú podnikateľskú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo činnosť vo všeobecnosti, ktorá je súčasťou opatrenia; alebo opatrenie vytvára možnosti vyhýbania sa povinnostiam vyplývajúcim z výmeny informácií o finančných účtoch alebo pri identifikácii skutočného vlastníka príjmu. Ak by sa schéma týkala dvoch nečlenských štátov bez akéhokoľvek zapojenia členského štátu EÚ, tak predmetná schéma nespadá pod smernicu DAC 6 a ani pod zákon č. 442/2012 Z.z.

Na to, aby cezhraničné opatrenie podliehalo oznamovaniu, musí spĺňať aspoň jeden charakteristický znak uvedený v prílohe č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z. Charakteristický znak predstavuje prvok, aspekt cezhraničného opatrenia, ktorý môže byť signálom existencie rizika vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Pri niektorých charakteristických znakoch sa vyžaduje, aby bol súčasne splnený aj test hlavného účelu. **Test hlavného účelu** znamená, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov je získanie daňovej výhody pre používateľa oznamovaného opatrenia, pričom takúto daňovú výhodu používateľ odôvodnene očakáva, vzhľadom na všetky skutočnosti a okolnosti.³¹

Test hlavného účelu sa vyžaduje v spojitosti:

- so všeobecnými charakteristickými znakmi uvedenými v časti A – znak dôveryhodnosti, znak odmeny, znak štandardizovanosti,
- s osobitnými charakteristickými znakmi uvedenými v časti B – znak využitia strát, znak zmeny charakteru príjmu a znak kruhových transakcií a
- v určitom rozsahu aj v spojitosti s oso-

bitnými charakteristickými znakmi uvedenými v časti C – znak odpočítania výdavku (nákladu) bez zahrnutia do príjmu (výnosu) medzi závislými osobami – ak príjemca platby je rezidentom štátu, ktorý nemá zavedenú žiadnu daň z príjmov právnických osôb alebo má zavedenú takúto daň, avšak jej sadzba je nulová alebo takmer nulová; ak príjemca platby je rezidentom štátu, na území ktorého sa na platbu uplatňuje úplné oslobodenie od dane alebo preferenčný daňový režim. Ak cezhraničné opatrenie spĺňa niektorý z týchto znakov, avšak test hlavného účelu (ako primárny predpoklad oznamovania) nie je naplnený, o uvedenom cezhraničnom opatrení nie je



Cezhraničné opatrenie, ktoré naplní niektorý z charakteristických znakov, nie je možné automaticky charakterizovať ako nelegálne opatrenie. Skutočnosť, že cezhraničné opatrenie (daňová schéma, štruktúra) naplní niektorý z charakteristických znakov uvedených v zákone znamená len väčšiu pravdepodobnosť, že sa opatrenie využíva v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním.

potrebné podať informácie príslušnému orgánu členského štátu EÚ.

Príloha č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z. obsahuje aj také charakteristické znaky, ktoré ak sú naplnené, robia z cezhraničného opatrenia oznamované opatrenie bez nutnosti splnenia testu hlavného účelu, t.j. stačí, že také opatrenie existuje, spĺňa určené charakteristické znaky a jeho účelom nemusí byť získanie daňovej výhody. Sú to osobitné charakteristické znaky zakotvené:

- v určitom rozsahu v časti C - znak odpočítania výdavku (nákladu) bez zahrnutia do príjmu (výnosu) medzi závislými osobami, ak príjemca platby nie je rezidentom na daňové účely v žiadnom štáte (v členskom, nečlenskom a ani v zmluvnom štáte) alebo je rezidentom v štáte, ktorý sa uvádza v zoznamoch nespôlupracujúcich štátov na daňové účely vydaných EÚ alebo OECD; znak viacnásobného odpisovania, znak viacnásobného zamedzenia dvojitého zdať ocenení protiplnenia,
- v časti D - znak obchádzania automatickej výmeny informácií a identifikácie skutočného vlastníctva, znak netransparentného skutočného vlastníctva a
- v časti E- znak bezpečného prístavu, znak ťažko oceníteľného majetku a znak vnútrogrupinových cezhraničných presunov.

Cezhraničné opatrenie, ktoré naplní niektorý z charakteristických znakov, nie je možné automaticky charakterizovať ako nelegálne opatrenie. Skutočnosť, že cezhraničné opatrenie (daňová schéma, štruktúra) naplní niektorý z charakteristických znakov uvedených v zákone znamená len väčšiu pravdepodobnosť, že sa opatrenie využíva v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním. Nie je však možné definitívne dôjsť k uvedenému záveru. Daňové orgány pri hodnotení opatrenia, alebo z neho plynúceho konania jeho používateľa, nemôžu z naplnenia niektorého charakteristického znaku bez ďalšieho šetrenia dospieť k záveru, že dochádza k agresívnemu daňovému plánovaniu.

Každému oznamovanému opatreniu, ktoré povinná osoba oznámi Finančnému riaditeľstvu SR, je pridelené jedinečné referenčné číslo opatrenia, ktoré slúži na jednoznačnú identifikáciu opatrenia v SR aj v zahraničí. Čo sa oznamuje v súvislosti s oznamovaným opatrením, aké konkrétne informácie: to je špecifikované v § 8f zákona č. 442/2012 Z.z.

30 Príloha IV smernice DAC 6 bola implementovaná do prílohy č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z.

31 Príloha č. 1a bod 1 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

4.2 KTO sa považuje za osobu povinnú podávať informácie

Za účelom zabezpečenia efektívneho fungovania vnútorného trhu EÚ, ako aj za účelom odstránenia "možných, dier" v pravidlách zakotvených v smernici DAC 6, je potrebné, aby sa povinnosť podať informácie o oznamovaných opatreniach vzťahovala na všetky osoby zapojené do oznamovaného opatrenia. V prvom rade považujeme za osobu povinnú podávať informácie o oznamovanom cezhraničnom opatrení sprostredkovateľa a za určitých okolností používateľa samotného³². Príslušným orgánom SR na podávanie informácií o opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, ako aj na následnú výmenu informácií, je Finančné riaditeľstvo SR.

Za **sprostredkovateľa** sa považuje osoba, ktorá cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu navrhuje, ponúka na trhu, organizuje, sprístupňuje na implementáciu alebo riadi jeho zavedenie³³ (v podmienkach ČR sa takáto osoba označuje ako hlavný sprostredkovateľ). Rovnako je ním aj osoba, ktorá na základe odborných vedomostí vie alebo by mohla vedieť, že poskytla priamo alebo prostredníctvom inej osoby pomoc, podporu alebo poradenstvo v súvislosti s týmto opatrením (v podmienkach ČR sa takáto osoba označuje ako vedľajší sprostredkovateľ). Samozrejme, ak táto osoba preukáže, že nevedela a ani nemohla vedieť, že je zapojená do oznamovaného opatrenia, tak sa nebude považovať za sprostredkovateľa a nebude sa na ňu vzťahovať povinnosť oznamovania/podávania informácií³⁴. Na preukázanie tejto skutočnosti osoba môže použiť akýkoľvek dôkaz. Hlavnou premisou, aby sa osoba mohla považovať za sprostredkovateľa na účely DAC 6/zákona č. 442/2012 Z.z. je, že sprostredkovateľ musí byť z členského štátu EÚ (teda buď tu musí mať daňovú rezidenciu, stálu prevádzkareň, alebo musí byť zriadený, založený alebo zaregistrovaný

podľa právneho poriadku členského štátu EÚ)³⁵.

4.2.1 Povinnosť zachovávať mlčanlivosť, presun povinnosti na používateľa a informačná povinnosť

Za sprostredkovateľa sa v reálnom živote môžu považovať osoby, ktoré majú dostatok odborných vedomostí na to, aby dané cezhraničné opatrenie/daňovú schému vytvorili, ponúkali na trhu, sprístupnili atď. Sú to najmä, ale nielen, daňoví poradcovia, právnici (advokáti, notári), účtovníci. Sprostredkovateľov nie je možné v právnom akte taxatívne vymenovať, pretože sprostredkovateľom môže byť



V prvom rade považujeme za osobu povinnú podávať informácie o oznamovanom cezhraničnom opatrení sprostredkovateľa a za určitých okolností používateľa samotného.

akákoľvek fyzická osoba alebo subjekt, ktorý napĺňa definičné znaky sprostredkovateľa. Na niektoré povolania/profesie sa vzťahuje zo zákona **povinnosť zachovávať mlčanlivosť (tzv. profesijná mlčanlivosť)**. Podotýkam, že táto povinnosť zachovávať mlčanlivosť musí vyplývať zo zákona a nie zo zmluvnej dohody medzi sprostredkovateľom a klientom. Napríklad takáto povinnosť zachovávať mlčanlivosť vyplýva zo zákona Slovenskej národnej rady č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov v znení neskorších predpisov (ďalej "len, zákon o daňových poradcov"), ako aj zákona č. 586/2003 Z.z. o advokácii a o zme-ne a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský

zákon) v znení neskorších predpisov. Ak sa na sprostredkovateľa vzťahuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť vyplývajúca z právnych predpisov SR alebo z právnych predpisov iného členského štátu EÚ, tak je **povinný bezodkladne informovať** ďalších sprostredkovateľov o ich povinnosti podať informácie príslušnému orgánu SR. To znamená, že sa povinnosť presúva na ďalších sprostredkovateľov zapojených do predmetného cezhraničného opatrenia. Ak všetci sprostredkovatelia zapojení do opatrenia sú viazaní zákonnou povinnosťou mlčanlivosti, resp. takýto ďalší sprostredkovateľ neexistuje, tak je veľmi podstatné, aby sa informácie o oznamovanom opatrení dostali do sféry dispozície príslušného orgánu a aby tento príslušný orgán nestratil možnosť získať informácie o cezhraničnom opatrení, ktoré by mohlo byť potenciálne použité na agresívne daňové plánovanie. Preto sa táto povinnosť podať informácie následne presúva na samotného používateľa takého opatrenia, z ktorého sa stáva povinná osoba. Používateľa o jeho povinnosti podať informácie o oznamovanom opatrení bezodkladne informuje ten sprostredkovateľ, na ktorého sa vzťahuje zákonná povinnosť mlčanlivosti a zároveň poskytne používateľovi všetky informácie o oznamovanom opatrení³⁶.

Používateľ sa považuje za povinnú osobu aj v prípade, ak do oznamovaného opatrenia je síce zapojený sprostredkovateľ, ale ten má daňovú rezidenciu, stálu prevádzkareň, sídlo, alebo je zriadený, založený, zaregistrovaný mimo územia EÚ, čiže ide o sprostredkovateľa z tretieho štátu mimo EÚ bez akéhokoľvek prepojenia na EÚ (nesplňa definíciu sprostredkovateľa podľa smernice DAC 6 a teda ani podľa zákona SR). Používateľ sa považuje za povinnú osobu ešte v jednom prípade, a to ak si opatrenie navrhuje sám, t.j. in-house. Uvedené platí aj za predpokladu, že mu opatrenie navrhujú právnici, účtovníci a pod, ktorí sú jeho zamestnancami. Ak by si na vytvorenie cezhraničného opatrenia

32 Povinná osoba je upravená v § 8b zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

33 § 8a písm. d) bod 2 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

34 § 8a písm. d) bod 3 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

35 § 8a písm. d) bod 1 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

36 § 8d zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

objednal externú advokátsku kanceláriu, daňovo poradenskú firmu alebo účtovnú firmu a pod., tak v tomto prípade by sa za povinnú osobu považovala táto externá firma³⁷.

Je nevyhnuté uviesť, že zákonná povinnosť zachovávať mlčanlivosť sa vzťahuje prevažne na **individualizované opatrenia**³⁸, t.j. opatrenia, ktoré sprostredkovateľ navrhol pre konkrétneho používateľa a obsahujú údaje týkajúce sa klienta. Ak sprostredkovateľ, na ktorého sa inak vzťahuje zákonná povinnosť zachovávať mlčanlivosť, navrhne **opatrenie určené pre trh**³⁹ (t.j. všeobecné, štandardizované opatrenia), je povinný podať o tomto opatrení informácie príslušnému orgánu SR. Takého opatrenie nebolo šité na mieru konkrétneho používateľa, neobsahuje údaje týkajúce sa konkrétneho klienta a preto neexistujú informácie, nad ktorými by mal zachovávať mlčanlivosť. Ak by opatrenie určené pre trh obsahovalo aj konkrétne údaje klienta, tieto by podliehali povinnosti mlčanlivosti a o týchto by nebol povinný podať informáciu.

4.2.2 Banky ako sprostredkovatelia

Ako už bolo povedané, v prvom rade sú to sprostredkovatelia, ktorí sú povinní podať informácie príslušnému orgánu SR. Ak sa na sprostredkovateľa vzťahuje zákonná povinnosť mlčanlivosti, tak sa táto povinnosť presúva na ďalších sprostredkovateľov zapojených do cezhraničného opatrenia (na tých, na ktorých sa nevzťahuje povinnosť mlčanlivosti). Nadväzne na takéto nastavenie ľahko môže vzniknúť situácia, kedy napr. advokát navrhol, implementoval a pod, cezhraničné individualizované opatrenie. Na advokáta sa vzťahuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť vyplývajúca zo zákona a preto sa povinnosť podať informácie presúva na ďalšieho sprostredkovateľa. Pri cezhraničnom opatrení je

vysoko pravdepodobné, že do tohto opatrenia bude zapojená aj banka ktorá otvorila napr. bankové účty, a mohla by byť považovaná za sprostredkovateľa s povinnosťou podať informácie o oznamovanom opatrení. Banky však väčšinou nemajú vedomosť o ich zapojení do takého cezhraničného opatrenia. Podľa Európskej bankovej "federácie, finančné inštitúcie" *nemajú dostatok informácií na určenie toho, či cezhraničné opatrenie obsahuje charakteristický znak uvedený v prílohe Smernice*⁴⁰. Avšak mám za to, že aj banky môžu byť za určitých okolností sprostredkovateľmi. A to najmä v spojitosti s charakteristickým znakom uve-



Povinnosť zachovávať mlčanlivosť musí vyplývať zo zákona a nie zo zmluvnej dohody medzi sprostredkovateľom a klientom.

deným v časti D prílohy č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z., ktorý by mali vedieť posúdiť a vyhodnotiť. Časť D prílohy č. 1a zákona č. 442/2012 Z.z. obsahuje osobitné charakteristické znaky súvisiace s automatickou výmenou informácií o finančných účtoch a identifikácie skutočného vlastníka príjmov. Opatrenie napĺňajúce znaky z časti D prílohy nemusí súčasne prejsť testom hlavného účelu, teda plne postačuje existencia skutočností uvedených v časti D na to, aby sa opatrenie oznamovalo.

Banky samozrejme nie sú oprávnené poskytovať daňové poradenstvo v zmysle zákona o daňových poradcov, teda nie sú oprávnené navrhovať, ponúkať

na trh, implementovať a riadiť zavedenie daňových schém/cezhraničných opatrení. Môžu však poskytovať pomoc, podporu pri tvorbe cezhraničných daňových schém/opatrení a to prostredníctvom poskytovania bankových služieb v podobe vytvárania bankových účtov a investičné banky aj v podobe poskytovania investičného poradenstva. Hlavnou otázkou v tomto prípade je, či banka na základe svojich odborných vedomostí vie, alebo by mohla vedieť, že poskytla pomoc, podporu, alebo poradenstvo v súvislosti s týmto opatrením. Ak o tom banka vie alebo by mohla vedieť, tak sa bude považovať za sprostredkovateľa. Ak nevie a ani by nemohla vedieť o svojom zapojení do cezhraničného oznamovaného opatrenia, tak nemá povinnosť podať informácie o opatrení príslušnému orgánu konkrétneho štátu a nebude sa za sprostredkovateľa považovať. Banky už v súčasnosti zbierajú a overujú veľké množstvo údajov o svojich klientoch – a to na základe OECD Štandardu, DAC 2, DAC 5, FATCA, AML legislatívy a pod. Podľa Európskej bankovej federácie: *“v súvislosti s povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, Európska banková federácia (EBF) vyjadruje svoje obavy, že sprostredkovatelia a/alebo ich klienti budú náchylní použiť dané ustanovenie na presun povinnosti spočívajúcej v podaní informácie podľa DAC 6 na finančné inštitúcie. EBF poukazuje na to, že ak sa na poradcu vzťahuje profesijná mlčanlivosť, pričom žiadny ďalší sprostredkovateľ neexistuje, hlavná povinnosť podať informáciu o cezhraničnom opatrení by sa mala presunúť na používateľa, t.j. príslušného daňovníka. EBF preto vyzýva Komisiu a členské štáty na zabezpečenie toho, aby sprostredkovatelia, na ktorých sa vzťahuje profesijná mlčanlivosť, nemohli preniesť povinnosť podať informáciu (o oznamovanom opatrení) na finančné inštitúcie.”*⁴¹ Ako som spomínala vyššie, osobne si myslím, že

37 Ak by však išlo o firmu venujúcu sa profesii, na ktorú sa vzťahuje zákonná povinnosť mlčanlivosti, oznamovacia povinnosť sa presúva na používateľa, t.j. daňovníka samotného.

38 § 8a písm. g) zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

39 § 8a písm. f) zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

40 EBF, Letter of EBF to Commissioner Moscovici; comments on the adopted amendment of the Directive on Administrative Cooperation (DAC 6), available https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2018/08/EBF_033344-EBF-Letter-to-Commissioner-Moscovici-Comments-on-DAC-Amendments.pdf

41 EBF, Letter of EBF to Commissioner Moscovici; comments on the adopted amendment of the Directive on Administrative Cooperation (DAC 6), available https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2018/08/EBF_033344-EBF-Letter-to-Commissioner-Moscovici-Comments-on-DAC-Amendments.pdf

banky v niektorých prípadoch môžu spĺňať definíciu sprostredkovateľa a v niektorých prípadoch vie alebo by mohla vedieť, že je zapojená do cezhraničného opatrenia.

4.3 Povinnosť podať informácie

Sprostredkovateľ, ktorý je povinnou osobou a pôsobí vo viacerých členských štátoch EÚ, je povinný podať informácie o oznamovanom opatrení príslušnému orgánu SR len v prípade, ak má prepojenie na Slovenskú republiku. Tým prepojením sa rozumie, že je daňovým rezidentom SR; alebo má stálu prevádzkareň v SR; alebo je zriadený, založený alebo zaregistrovaný podľa právneho poriadku Slovenskej republiky.

Ak by "mal, prepojenie" súčasne aj na iný členský štát, informácie je povinný podať príslušnému orgánu toho členského štátu, ktorý sa nachádza v poradí pred druhým členským štátom podľa kritérií určenia poradia členských štátov uvedených v čl. 8ab ods. 3 smernice DAC 6. Rebríček je podľa smernice DAC 6 nasledovný:

- členský štát daňovej rezidencie sprostredkovateľa;
- členský štát, v ktorom má sprostredkovateľ stálu prevádzkareň, ktorá poskytuje služby v súvislosti s cezhraničným opatrením;
- členský štát, podľa právnych predpisov ktorého je sprostredkovateľ zriadený alebo založený;
- členský štát, podľa právnych predpisov ktorého je registrovaný.

Napr. sprostredkovateľ je daňovým rezidentom v Českej republike, na území Slovenskej republiky má stálu prevádzkareň, cez ktorú poskytuje služby v súvislosti s cezhraničným opatrením. V tomto prípade by mal podať informácie príslušnému orgánu ČR, pretože členský štát daňovej rezidencie sprostredkovateľa je v rebríčku uvedený pred členským štátom stálej prevádzkarne sprostredkovateľa. Samozrejme, že zákon č. 442/2012 Z.z. sa zamerá len na situáciu, kedy je sprostredkovateľ povinný podať infor-

mácie príslušnému orgánu SR, kde v § 8c ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z. sú presne uvedené kritériá (nadväzujúce na kritériá uvedené v čl. 8ab ods. 3 smernice DAC 6). Ak by sprostredkovateľ mal napr. daňovú rezidenciu v 2 členských štátoch súčasne (čiže jedno kritérium by spĺňalo súčasne viac štátov), v tom prípade by sa mohol rozhodnúť, príslušnému orgánu ktorého členského štátu bude podávať informácie o oznamovanom opatrení. Ak by sa rozhodol pre druhý členský štát, príslušnému orgánu SR by potom musel predložiť vyhlásenie.



Ak sprostredkovateľ, na ktorého sa inak vzťahuje zákonná povinnosť zachovávať mlčanlivosť, navrhne opatrenie určené pre trh (t.j. všeobecné, štandardizované opatrenia), je povinný podať o tomto opatrení informácie príslušnému orgánu SR. Takéto opatrenie nebolo šité na mieru konkrétneho používateľa, neobsahuje údaje týkajúce sa konkrétneho klienta a preto neexistujú informácie, nad ktorými by mal zachovávať mlčanlivosť.

Sprostredkovateľ, ktorý je inak povinný podať informácie FR SR ako príslušnému orgánu SR, a ktorý pôsobí vo **viacerých členských štátoch**, je oslobodený od tejto povinnosti, ak predloží FR SR *vyhlásenie* preukazujúce, že tieto informácie už ním boli podané príslušnému orgánu iného členského štátu EÚ⁴².

Používateľ, ktorý je povinnou osobou a pôsobí vo viacerých členských štátoch, je povinný podať informácie o oznamovanom opatrení príslušnému orgánu SR

len v prípade, ak má prepojenie na Slovenskú republiku. Tým prepojením sa rozumie, že je daňovým rezidentom SR; má stálu prevádzkareň v SR; má príjem zo zdrojov na území SR alebo vykonáva činnosť v SR. Ak by "mal, prepojenie" súčasne aj na iný členský štát, informácie je povinný podať príslušnému orgánu toho členského štátu, ktorý sa nachádza v poradí pred druhým členským štátom podľa kritérií určenia poradia členských štátov uvedených v čl. 8ab ods. 7 smernice DAC 6. Analogicky sa použije príklad z druhého odseku tohto bodu 4. 3. Zákon č. 442/2012 Z.z. v § 8c ods. 5 zdefinoval kritériá určujúce, kedy je používateľ povinný podať informácie príslušnému orgánu SR (nadväzujúce na kritériá uvedené v čl. 8ab ods. 7 smernice DAC 6). Ak by mal používateľ napr. daňovú rezidenciu v 2 členských štátoch súčasne (teda jedno kritérium by súčasne spĺňalo viac členských štátov), v tom prípade by sa mohol rozhodnúť, príslušnému orgánu ktorého členského štátu bude podávať informácie o oznamovanom opatrení. Ak by sa rozhodol pre druhý členský štát, príslušnému orgánu SR potom musí predložiť vyhlásenie.

Používateľ, ktorý je inak povinný podať informácie FR SR ako príslušnému orgánu SR, a ktorý pôsobí vo **viacerých členských štátoch**, je oslobodený od tejto povinnosti, ak predloží FR SR *vyhlásenie* preukazujúce, že tieto informácie už ním boli podané príslušnému orgánu iného členského štátu EÚ⁴³.

Ak je do oznamovaného opatrenia zapojených **viac sprostredkovateľov**, základným pravidlom je, že všetci majú povinnosť podať informácie o oznamovanom opatrení príslušnému orgánu SR. Avšak existuje výnimka a sprostredkovateľ nie je povinný podať informácie (*oznámenie DAC6*), ak predloží príslušnému orgánu SR *vyhlásenie*, v ktorom preukáže, že informácie o oznamovanom opatrení už podal iný sprostredkovateľ. Zároveň sa tieto sprostredkovatelia zapojení do toho istého oznamovaného opatrenia môžu dohodnúť na spoločnom zástupcovi, ktorí v mene svojom aj v mene ostatných

42 § 8c ods. 4 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

43 § 8a ods. 7 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

podá vyhlásenie preukazujúce, že tie isté informácie o oznamovanom opatrení už podal iný sprostredkovateľ. Za predloženie vyhlásenia sú zodpovední všetci sprostredkovatelia, ktorí sa dohodli na spoločnom zástupcovi, spoločne a nerozdielne⁴⁴.

Ak je to oznamované opatrenia zapojených **viac používateľov**, informácie o oznamovanom opatrení podá ten používateľ, ktorý opatrenie so sprostredkovateľom dohodol, alebo ak taký neexistuje, tak používateľ, ktorý riadi zavedenie oznamovaného opatrenia. Takýto používateľ však nemusí podať informácie (*oznámenie DAC6*), ak príslušnému orgánu SR predloží *vyhlásenie*, že tie isté informácie o oznamovanom opatrení už boli podané iným používateľom. Aj v tomto prípade sa viac používateľov môže dohodnúť na spoločnom zástupcovi, ktorý predloží spoločné vyhlásenie preukazujúce, že tie isté informácie už boli podané iným používateľom. Za predloženie vyhlásenia sú zodpovední všetci používatelia, ktorí sa dohodli na spoločnom zástupcovi, spoločne a nerozdielne.⁴⁵

4.4 KEDY sa podávajú informácie o oznamovanom opatrení

V smernici DAC 6 a tým pádom aj v zákone č. 442/2012 Z.z. je zakotvených niekoľko lehôt.

Lehoty na podanie informácie o oznamovanom opatrení príslušnému orgánu SR sú nasledovné:

Lehota na podanie informácie povinnou osobou – sprostredkovateľom (ktorý cezhraničné opatrenie navrhne, ponúka na trhu, organizuje, sprístupňuje na implementáciu alebo riadi jeho zavedenie) je **30 dní** odo dňa nasledujúceho po dni, keď sa oznamované opatrenie sprístupní na zavedenie; je pripravené na zavedenie; alebo sa urobil prvý úkon v zavedení oznamovaného opatrenia, pričom rozhodujúcim je deň, ktorý nastal najskôr.

Lehota na podanie informácie povinnou osobou – sprostredkovateľom (ktorý

poskytol priamo alebo prostredníctvom iných osôb pomoc, podporu alebo poradenstvo v súvislosti s oznamovaným opatrením) je **30 dní** odo dňa nasledujúceho po dni, keď poskytol priamo alebo prostredníctvom inej osoby túto pomoc, podporu alebo poradenstvo.

Lehota pre sprostredkovateľa na podávanie pravidelných správ o aktualizovaných opatreniach určených pre trh – je každý **kalendárny štvrtok** (t.j. každé 3 mesiace) **do 30 dní** od posledného dňa kalendárneho štvrtroka. Tieto správy sa však podávajú len vtedy, ak došlo k do-



Pandémia ochorenia COVID – 19 ovplyvnila aj oblasť výmeny informácií na účely správy daní a na zmiernenie týchto negatívnych následkov EÚ a v nadväznosti samozrejme aj SR zareagovala úpravou lehôt pri podávaní informácií o oznamovaných opatreniach.

plneniu, aktualizácii už oznámeného opatrenia určeného pre trh, t.j. ide o informácie, ktoré sú nové oproti už podaným informáciám v poslednej správe.

Lehota na podanie informácie povinnou osobou – používateľom je **30 dní** odo dňa nasledujúceho po dni, keď sa oznamované opatrenie sprístupní tomuto používateľovi; keď je opatrenie pripravené na zavedenie týmto používateľom; keď sa vo vzťahu k príslušnému používateľovi uskutočnil prvý úkon v zavedení oznamovaného opatrenia, pričom rozhodujúci je deň, ktorý nastal najskôr.

Lehota na podanie informácií povinnou osobou o oznamovaných opatreniach, pri ktorých sa prvý úkon pri zavedení vykonal od 25. júna 2018 do 30. júna

2020, bola **do 31. augusta 2020**.

Lehota na prvú výmenu informácií medzi príslušným orgánom SR a príslušnými orgánmi členských štátov EÚ bola v zákone č. 442/2012 Z.z. v znení zákona č. 305/2019 Z.z. stanovená **do 31. októbra 2020**⁴⁶. Výmena sa následne uskutočnila na pravidelnej báze do 30 dní od posledného dňa kalendárneho štvrtroka⁴⁷. Výmena sa týkala informácií o oznamovaných opatreniach, ktoré povinné osoby oznámili príslušnému orgánu SR za mesiace júl, august, september.

4.4.1 LEX CORONA a lehoty⁴⁸

Pandémia ochorenia COVID – 19 ovplyvnila aj oblasť výmeny informácií na účely správy daní a na zmiernenie týchto negatívnych následkov EÚ a v nadväznosti samozrejme aj SR zareagovala úpravou lehôt pri podávaní informácií o oznamovaných opatreniach. Hoci sa smernica DAC 6 začala uplatňovať a zákon č. 442/2012 Z.z. v znení zákona č. 305/2019 Z.z. nadobudol účinnosť už 1. júla 2020, v dôsledku vrcholiacej pandémie si povinné osoby ešte nemuseli plniť svoje povinnosť podať informácie o oznamovaných opatreniach k danému dátumu. Bolo to v dôsledku úpravy lehôt v smernici DAC COVID- Smernica Rady (EÚ) 2020/876 z 24. júna 2020, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ s cieľom riešiť naliehavú potrebu odkladu určitých lehôt na podávanie a výmenu informácií v oblasti daní v dôsledku pandémie ochorenia COVID-19 a v nadväznosti na implementáciu tejto smernice do právneho poriadku SR aj v zákone č. 67/2020 Z.z. v znení zákona č. 198/2020 Z.z. V zmysle uvedených právnych aktov začali povinným osobám plynúť lehoty na podanie informácie o oznamovaných opatreniach zavedených medzi 1. 7. 2020 a 31. 12. 2020 príslušnému orgánu SR od 1. januára 2021 a mali ich podať najneskôr **do 31. januára 2021**. Lehota pre sprostredkovateľa na predloženie pravidelnej správy o aktualizovaných opatreniach sa stanovila

44 § 8c ods. 4 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

45 § 8a ods. 7 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

46 § 24c ods. 1 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

47 § 8h ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

48 § 24p zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov

do **30. apríla 2021**. Lehota na podanie informácie o oznamovaných opatreniach, pri ktorých sa vykonal prvý úkon pri zavedení oznamovaného opatrenia od 25. júna 2018 do 30. júna 2020, sa stanovila do **28. februára 2021**.

Lehota na výmenu informácií medzi príslušným orgánom SR a príslušnými orgánmi členských štátov EÚ sa určila do **30. apríla 2021**. Príslušný orgán SR v stanovenej lehote oznámi príslušným orgánom ostatných členských štátov EÚ informácie o oznamovaných opatreniach, ktoré povinné osoby oznámili príslušnému orgánu SR za prvé 3 mesiace 2021 – január, február, marec.

4.5 AKO sa podávajú informácie o oznamovanom opatrení príslušnému orgánu SR

Povinná osoba podáva informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu elektronickými prostriedkami vo formáte uvedenom na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR⁴⁹. Požadované informácie povinná osoba podáva cez formulár *Oznámenie DAC6*, ktorý je prístupný len pre osoby registrované na Portáli finančnej správy (ďalej len „PFS“). Štruktúrovaný formulár sa nachádza v Katalógu formulárov v časti Katalógy, ku ktorému sa príkladá XML príloha. Nástroj na vytvorenie XML súboru je rovnako prístupný pre povinné osoby na PFS. Na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR, konkrétne na PFS, je zverejnený aj formulár *Vyhlasenie DAC6*, ktorým povinná osoba preukazuje, že tie isté informácie o oznamovanom opatrení

už podala iná povinná osoba, alebo boli ňou podané príslušnému orgánu iného členského štátu. Výmena informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu sa medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ uskutoční prostredníctvom spoločnej komunikačnej „siete, CCN“, ktorá bola vytvorená EÚ. Ide o zabezpečený centrálny register, na ktorom sa informácie zaznamenávajú.



Povinná osoba podáva informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu elektronickými prostriedkami vo formáte uvedenom na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR.

5 Sankcie

Povinná osoba je povinná podať informácie o oznamovanom opatrení v zákonom stanovenej lehote, v zákonom stanovenej rozsahu. Ak tak neurobí, daňový úrad jej uloží pokutu do 30 000 eur, a to aj opakovane⁵⁰, pričom prihliada na závažnosť, trvanie, následky protiprávneho konania.⁵¹ Rovnaká sankcia sa vzťahuje na prípady nesplnenia povinnosti povinnej osoby podať vyhlásenie alebo spoločné vyhlásenie.

4.7 Ďalší vývoj v oblasti automatickej výmeny daňových informácií

Dňa 15. júla 2020 Európska komisia predstavila návrh smernice tzv. DAC 7⁵². Navrhovanou smernicou sa má okrem posilnenia existujúcich pravidiel⁵³ zabezpečiť automatická výmena informácií o príjmoch predávajúcich poskytujúcich svoje tovary a služby cez digitálne platformy⁵⁴. Rozsah a podmienky automatickej výmeny informácií, ktoré prevádzkovatelia digitálnych platforiem budú povinní oznamovať príslušným orgánom členských štátov EÚ, sú stanovené v článku 8ac návrhu smernice, pričom podrobnosti sú upravené v Prílohe V návrhu smernice. V praktickej rovine budú prevádzkovatelia/operátori digitálnych platforiem získavať a overovať informácie o príjmoch používateľov digitálnych platforiem (predávajúcich) v súlade s postupmi hĺbkového overovania a oznamovať ich príslušnému orgánu členského štátu. Následne dôjde k výmene informácií o príjme, ktorý predávajúci dosahujú prostredníctvom digitálnych platforiem, medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ prostredníctvom zabezpečenej siete CCN.

V súvislosti s digitalizáciou hospodárstva je potrebné spomenúť aj problematiku kryptomien, pri využívaní ktorých môže dochádzať k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Preto sa predpokladá, že EÚ predstaví v 3. kvartáli 2021 nový návrh novely DAC, tzv. DAC 8, ktorej podstatou bude automatická výmena informácií ohľadne kryptomien a elektronických peňazí. ■

49 § 8h ods. 1 zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

50 § 8g zákona č. 442/2012 Z.z. v znení neskorších predpisov

51 § 155 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov

52 Európska komisia, COM(2020) 314 final, Brusel 15. 7. 2020

53 Ďalšou kategóriou príjmov, ktorá sa má automaticky vymieňať medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ, sa týmto návrhom smernice stanú licenčné poplatky – za predpokladu, že to prejde legislatívnym procesom EÚ.

54 OECD vydala dňa 3. júla 2020 dokument s názvom Modelové pravidlá podávania správ prevádzkovateľmi platforiem vo vzťahu k predajcom v zdieľanej „a, gig“ ekonomike. Dostupné: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>

Príslušné orgány členských štátov EÚ prostredníctvom smernice DAC 6 budú mať šancu získať cenné informácie o potenciálne agresívnych daňových schémach, ktoré výrazne budú môcť pomôcť v boji proti daňovým únikom. Na to, aby sa uvedené stalo skutočnosťou, bude veľmi dôležité, aby príslušné orgány tieto informácie využili prakticky a efektívne. Tieto informácie budú môcť slúžiť na vyhodnotenie rizika znížovania daňovej povinnosti a posúdenie správnosti podaného daňového priznania, posúdenie správnosti vyrubenej dane/zaplatenej dane z príjmov.

Sága SPP

– rozhodnutie SD EÚ o prejudiciálnej otázke



doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
advokát, PF UK

Matej Kačaljak pôsobí na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte ako docent v odbore Obchodné a finančné právo a vedúci katedry finančného práva. Venuje sa primárne otázkam daní a korporátneho práva. Popri akademickej činnosti pôsobí v praxi ako advokát.

Nedávno vydal Súdny dvor Európskej únie rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podanej Najvyšším súdom Slovenskej republiky v konaní o žalobe Slovenského plynárenského priemyslu a.s. proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. Komentár sa venuje významu tohto ostatného rozhodnutia pre samotnú „ságu SPP“ ako aj pre výklad daňového práva na Slovensku. Autor argumentuje, že spoločenský význam tejto ságy sa v súčasnosti už prakticky vyčerpal a nebude možné z neho vyvodiť ďalšie významnejšie závery do budúcnosti.

1. ÚVOD

Dňa 1. októbra 2020 vydal Súdny dvor Európskej únie („SD EÚ“) uznesenie vo veci C-113/20¹, ktorej predmetom bol návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný Najvyšším súdom Slovenskej republiky („NS SR“) z 28. novembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 28. februára 2020. Návrh na začatie prejudiciálneho konania podal NS SR v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave („KS BA“) sp. zn. 6S/34/2016 zo dňa 3. mája 2017.

Konanie sa týka žaloby podanej spoločnosťou Slovenský plynárenský priemysel a.s. („SPP“) proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky („FR SR“) v spore týkajúceho sa dorube-

nia zrážkovej dane z dividend vyplatených SPP v roku 2003.

V predmetnom spore už bolo vydaných niekoľko rozhodnutí FR SR², KS BA³ aj NS SR⁴ a uvedená sága už bola predmetom aj viacerých komentárov a analýz.⁵

Zjednodušene, v jadre sa spor týkal povinnosti slovenského daňovníka (SPP) vykonať zrážku dane z dividend nepriamo (cez novozaloženú holandskú holdingovú spoločnosť) vyplácaných v roku 2003 svojim akcionárom so sídlom v Nemecku a vo Francúzsku.

Keďže dividendy vyplácané priamo do Nemecka, resp. Francúzska by na Slovensku podliehali zrážkovej dani, akcionári svoje akcie v SPP vložili tesne pred výplatu dividend do holandskej holdingovej spoloč-

nosti, ktorá (súdiac podľa skutkového opisu v odôvodneniach vyššie citovaných rozhodnutí KS BA a NS SR) pôsobila ako jednoduchá „potrubná“ spoločnosť (*conduit*).

SPP pri výplate dividend holandskej holdingovej spoločnosti uplatnila výhody z medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom („Zmluva“) a daň nezrazila. Správca dane dospel k záveru, že SPP Zmluvu aplikovala nesprávne a dorubil jej povinnosť zaplatiť daň vo výške dane, ktorú by mal zraziť, ak by sa zmluva neaplikovala.

Predmetom tohto článku je zhodnotiť význam vyššie citovaného uznesenia SD EÚ pre celú ságu a potenciálne aj pre ďalší vývoj aplikačnej praxe na Slovensku.

1 EU:C:2020:772

2 I/221/10739-70352/2010/990311-r zo dňa 28. júna a 20101799721/2015 zo dňa 21. decembra 2015

3 4S 233/2010-496 zo dňa 27. januára 2012, 4S 233/2010-766 zo dňa 28. marca 2014 a 6S/34/2016 zo dňa 3. mája 2017

4 2Sžf/18/2012 zo dňa 23. októbra 2012 a 2Sžf/76/2014 zo dňa 15. apríla 2015

5 Pre podrobnosti viď napríklad BLAHOVÁ, 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 a KORONCZIOVÁ, A. - KAČALJAK, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.

2. VÝZNAM DOTERAJŠÍCH ROZHODNUTÍ V SÁGE SPP

Kauza SPP bola významnou pre vývoj aplikačnej praxe na Slovensku, keďže NS SR v nej v rámci svojich rozhodnutí ustálil niekoľko podstatných otázok relevantných pre aplikáciu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

V prvom rade sa vysporiadal s významom modelových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a komentárov k nim (ktoré bývajú pravidelne aktualizované) pre výklad platných a účinných medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou. V podrobne (a konzistentne) vyargumentovaných záveroch sa v zásade priklonil k tzv. statickému výkladu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s prihliadnutím na celkový kontext existujúci v čase jej uzavretia.⁶ NS SR v tomto kontexte 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 zákon, 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.“⁷

NS SR však priznal určitú relevanciu aj neskorším edíciám komentára, avšak výlučne za predpokladu kumulatívneho splnenia nasledujúcich podmienok

- (i) „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
- (ii) „cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy, resp. komentára k nej, je len vyjasniť, a nie zmeniť, význam dotknutých ustanovení“.⁸

Naopak, podľa NS SR „pokiaľ aktualizácia, resp. doplnok k Modelovej zmluve OECD, alebo komentár k nej natolko zmení pôvodné znenie dotknutého článku, že nemožno hovoriť len o vyjasnení jeho významu, resp. zavedie úplne novú definíciu, ktorá sa v pôvodnom a ani revidovanom texte bilaterálnej zmluvy nenachádza, potom preto, aby bola takáto zmena aplikovateľná na konkrétny prípad posudzovaný súdom mu-



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 zákon, 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.

si dôjsť zákonite k zmene resp. doplneniu textu bilaterálnej zmluvy. V opačnom prípade bude mať prednosť text bilaterálnej zmluvy.“⁹

Vyššie uvedený prístup k relevancii podporných materiálov k zmlúvam (hoci v praxi často využívaných) NS SR následne uplatnil aj vo vzťahu k OECD Smernici o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správy daní.¹⁰ Túto otázku je tak možné považovať už za ustálenú.

Následne sa KS BA v rozsudku zo dňa 3. mája 2017¹¹ („Rozsudok KS BA“) v ďalšom kole tejto ságy pokúsil vyrovnáť s otázkou zneužitia práva v oblasti priamych daní a osobitne vo vzťahu k medzinárodným zmlúvam o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom sa opieral o pomerne rozsiahly rešerš rozhodnutí SD EÚ, českého Najvyššieho správneho súdu („NSS ČR“) a sčasti aj o rozhodnutia NS SR a Ústavného súdu Slovenskej republiky („ÚS SR“).

Argumentácia KS BA už bola podrobená pomerne rozsiahlej kritike¹² na tom základe, že KS BA sa síce obsiahlo venoval genéze konceptu zákazu zneužitia práva v otázke daní v Českej republike a v Európskej únii, ale prakticky vôbec sa nevenoval otázke vzťahu vnútroštátnych výkladových konceptov a medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky).

KS BA tiež nerozlišoval medzi charakterom DPH ako dane komplexne harmonizovanej v rámci Európskej únie (kde je koncept zákazu zneužitia práva uplatňovaný ako všeobecná zásada práva Európskej únie) a charakterom dane z príjmov (ktorá je harmonizovaná iba čiastkovo a kde sa už SD EÚ vyjadril v rozsudku *3M Italia*, že „v práve Únie neexistuje žiadna všeobecná zásada, z ktorej by vyplývala povinnosť členských štátov bojovať proti zneužívajúcim praktikám v oblasti priamych daní a ktorá by bránila uplatneniu takého ustanovenia, o aké ide vo veci samej, keď zdaniteľné plnenie pramení z takých praktík a právo Únie nie je dotknuté.“¹³

Práve vo vzťahu k vyššie uvedenému je možné sa z položenej prejudiciálnej otázky zo strany NS SR domnievať, že NS SR považoval za potrebné objasniť, do akej miery má prihliadať na koncepty

6 Vid' bližšie KAČALJAK, M. – KORONCZIOVÁ, A. Problematika výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. *Mílniky práva v stredoeurópskom priestore* 2017 [Online] https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/milniky_zborniky_2011_2018/Zbornik_Milniky_2017.pdf

7 2Szf/76/2014 zo dňa 15. apríla 2015

8 2Szf/18/2012 zo dňa 23. októbra 2012

9 Ibid.

10 8Szf/67/2014 zo dňa 19. novembra 2015 a 8Szf/15/2015 zo dňa 23. februára 2017. Vid' bližšie KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. *Justičná revue* 71, 2019, str. 1144 – 1157, Ministerstvo spravodlivosti SR

11 6S/34/2016 zo dňa 3. mája 2017

12 Vid' bližšie KAČALJAK, M. – KORONCZIOVÁ, A. Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2018, 64. 1. [Online] https://www.prf.cuni.cz/sites/default/files/soubory/2019-05/Auci_1_2018.pdf a tiež CIBULA, T. – HLINKA, T. – KAČALJAK, M. Zneužitie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Bratislavské právnické fórum 2019. [Online] https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/BPF_2019/ZBORNIK_sekcia_3_Financne_pravo.pdf

13 C-113/20, EU:C:2012:184

práva EÚ týkajúce sa zákazu zneužitia práva v otázke dane z príjmov a najnovšiu judikatúru k nim.¹⁴

3. VÝZNAM UZNESENIA SD EÚ

Vo svetle vyššie uvedeného tak má uznesenie SD EÚ význam v niekoľkých rovinách. Vo výroku SD EÚ skonštatoval, že „Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa neuplatňuje na situáciu, v ktorej daňový orgán členského štátu vyrubil daňovníkovi daň z príjmov, ktorá nebola odvedená, za zdaňovacie obdobie predchádzajúce prístúpeniu tohto členského štátu k Európskej únii prostredníctvom dodatočného platobného výmeru vydaného po tomto prístúpení.“¹⁵

SD EÚ teda s odkazom na svoje predchádzajúce rozhodnutia v podstate skonštatoval, že vyriešenie kauzy SPP leží mimo práva EÚ, keďže „skutkové okolnosti sporu vo veci samej nastali pred prístúpením Slovenskej republiky [k Európskej únii].“¹⁶

To potom znamená, že NS SR musí hľadať odpovede na otázky uplatniteľnosti zákazu zneužitia práva v oblasti dane z príjmov výlučne v lokálnej súdnej praxi a doktríne. Tým však v podstate strácajú relevanciu mnohé odkazy v rozsudku KS BA na judikatúru SD EÚ (osobitne rozsudok vo veci Halifax¹⁷ a testy zneužitia tam sformulované).

a) Prípustnosť aplikácie doktríny zákazu zneužitia

NS SR tak bude musieť nájsť odpoveď na otázku, či v roku 2003 existovala ustálená

doktrína zákazu zneužitia práva v oblasti dane z príjmov bud'

(i) v medzinárodnom práve verejnom, resp. v tej jeho odnoži dotýkajúcej sa medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia;

k možnosti odpovedať na túto otázku kladne som skeptický s ohľadom na to, že hlavným motívom prác na Mnohostrannom dohovore na zavedenie opatrení na zamedzenie narušenia základov dane a presunov zisku súvisiacich



NS SR musí hľadať odpovede na otázky uplatniteľnosti zákazu zneužitia práva v oblasti dane z príjmov výlučne v lokálnej súdnej praxi a doktríne. Tým však v podstate strácajú relevanciu mnohé odkazy v rozsudku KS BA na judikatúru SD EÚ (osobitne rozsudok vo veci Halifax a testy zneužitia tam sformulované).

s daňovými zmluvami („MLI“) bolo práve vyplniť túto jednu medzeru; špecificky vo vzťahu k Zmluve je navyše nutné prihliadnuť na fakt, že ide o zmluvu z roku 1974, kedy medzinárodný konsenzus skôr smeroval k priznaniu výhod zo zmluvy „s prihliadnutím na princíp *pacta sunt servanda* aj ak by boli považo-

vané za *nenáležité*“¹⁸; prípadne

(ii) v slovenskom vnútroštátnom práve, pričom tu bude musieť súčasne platiť, že taká doktrína bude spôsobilá vylúčiť aplikáciu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Táto otázka súvisí s tým, že v čase uskutočnenia spornej transakcie (ani ďalších desať rokov potom) nebolo v slovenskom daňovom práve zakotvené legislatívne všeobecné pravidlo proti zneužitiu. Ak by malo byť na uvedenú situáciu bez ďalšieho uplatnené všeobecné pravidlo proti zneužitiu účinné od 1. januára 2014¹⁹, nepochybne by taký postup vykazoval znaky pravej retroaktivity.²⁰

Bude tak nutné najprv ustáliť, či toto všeobecné pravidlo proti zneužitiu a. predstavuje len legislatívne zakotvenie súdnej doktríny, ktorá už existovala pred 1. januárom 2014 (t.j. zákonodarcia len dobiehal súdnu prax a existujúcu doktrínu);

K tejto alternatíve sa prikláňa Prievozníková²¹, s ktorou možno súhlasiť do tej miery, že v prípade aplikácie pravidiel harmonizovaných s právom EÚ (t.j. najmä DPH) nemuseli (ani nemohli) čakať na legislatívne zakotvenie všeobecného pravidla proti zneužitiu v národných právnych poriadkoch a boli povinné na zákaz zneužitia prihliadať ako na všeobecný princíp vlastný právu EÚ.²² V oblasti (neharmonizovaných) priamych daní však takýto všeobecný princíp z práva EÚ odvodiť nemožno²³ a v slovenskej súdnej praxi dovtedy jednoznačne sformulovaný nebol.²⁴ alebo

14 Pre prehľad judikatúry SD EÚ v tejto otázke viď napr. BONK, F. K možnostiam a limitom vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. Justičná revue 6-7/2019 a BONK, F. Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. Justičná revue 10/2019, pre zohľadnenie slovenského kontextu viď CIBUĽA, T. – KAČALJAK, M. Zákaz zneužitia práva v daňovo práve a vplyv rozhodnutí SD EÚ na vnútroštátne súdy. Banskobystrické zámocké dni práva 2019. [Online] <https://www.prf.umb.sk/app/cmsSiteAttachment.php?ID=6207>

15 C-113/20, EU:C:2020:772, výrok rozsudku

16 Ibid, ods. 28

17 C-255/02, EU:C:2006:121, ods. 32

18 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.

19 § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok v znení neskorších predpisov („Daňový poriadok“) účinné od 1. januára 2014

20 PŘIEVOZNIKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác (II. diel). 2015, s. 168

21 Ibid.

22 Viď. bližšie Kačaljak, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku, SKDP Bulletin 1/2020.

23 Viď vyššie diskutované rozhodnutie SD EÚ 3M Italia.

24 Prvým rozhodnutím NS SR, kde sa tento (pomerne obsiahlo, ale súčasne veľmi opatrne) zaoberal otázkou zneužitia práva vo vzťahu k norme zo zákona upravujúceho priame dane a možnej existencie tohto princípu v minulosti je rozsudok 3Sžfk/8/2019 z 25. februára 2020. Z rozhodnutia sa zdá, že aj tu sa skôr priklonil k tomu, že postačovalo uplatniť už vtedy existujúce pravidlo prevahy obsahu nad formou, ktoré bolo zakotvené v § 3 ods. 6 Daňového poriadku aj pred 1. januárom 2014. Detailná analýza predmetného rozhodnutia si však určite zaslúži samostatný priestor.

b. ide o pravidlo nové, zavedené zákonodarcom.

Túto alternatívu podporuje fakt, že dosiaľ žiadny súd na Slovensku doktrínu zákazu zneužitia práva v oblasti daní na priame dane neaplikoval a tiež aj konštatovanie zákonodarcu v dôvodovej správe k zákonu, ktorým bolo toto pravidlo legislatívne zakotvené. Tá *inter alia* uvádza, že novelou sa „doplnilo [...] všeobecné pravidlo proti zneužívaniu [...] v nadväznosti na iniciatívy [SR] v boji proti daňovým únikom, najmä opatrenia vyplývajúce z Analýzy [...] ako aj odporúčanie Európskej komisie zo 6. 12. 2012“²⁵. To implikuje, že impulzom pre zákonodarcu nebola súdna prax, ktorej závery sa zdá vhodné inkorporovať do písaného práva, ale týmto bola jednak analýza poukazujúca na existujúce medzery v legislatíve a tiež odporúčanie Európskej komisie.

Ďalej, v zmysle dôvodovej správy je cieľom predmetnej úpravy „umožniť správcovi dane nebrať [...] do úvahy napríklad umelé transakcie“. To implikuje, že správca dane takú možnosť dovtedy nemal a navrhované pravidlo mu taký postup umožní.

Pre úplnosť, je možné ešte uvažovať, že aj napriek vyššie uvedenému už v slovenskej právnej doktríne princíp zákazu zneužitia práva v oblasti daní existoval (ako určitý metaprincíp) aj keď o ňom nevedel zákonodarcu ani súdy.

Aj v tomto prípade som však pomerne skeptický, o to viac, že sme na poli verejného práva, keďže ešte len v roku 2008 bol vydaný nález ÚS SR²⁶, ktorý potvrdil existenciu princípu *in dubio mitius*. Pred vydaním tohto nálezu boli úplne legitímne diskusie, či prípady zneužitia práva v oblasti daní (t.j. prípady, keď gramatické

znenie normy priznáva výhodu aj v situácii, kde by s prihliadnutím na úmysel zákonodarcu priznaná byť nemohla) nie je možné riešiť napríklad prostredníctvom teleologickej redukcie (t.j. zúžením gramatického významu aplikovanej normy tak, aby tento zodpovedal úmyslu zákonodarcu)²⁷. Zákaz zneužitia práva (či už legislatívne zakotvený, alebo formulovaný v doktríne) predstavuje práve korektív (výnimku z) princípu *in dubio mitius* tam, kde sa zo všetkých okolností zdá zjavné, že daňovník si je vedomý, že pri rozumnom výklade dotknutej normy by na ňou priznané subjektívne oprávnenie nemal nárok.²⁸ Ak však ešte v roku 2003 nebol sformulovaný všeobecný princíp, je málo pravdepodobné, že by sa už v doktríne formulovala výnimka z tohto všeobecného princípu. Nič samozrejme nebráni súdu tento princíp sformulovať dodatočne, s ohľadom na princíp právnej istoty sa však takéto dotvorenie výkladového princípu vo verejnom práve a jeho aplikácia na skutkové okolnosti spred takmer 20 rokov zdá pomerne nenáležité. Skôr sa tak zdá korektné pripustiť, že v roku 2003 v slovenskej právnej doktríne diskusia o existencii konceptu zákazu zneužitia práva v oblasti daní (či vo verejnom práve vo všeobecnosti) vôbec neexistovala.

Pre porovnanie, NSS ČR oprel svoje rozhodnutie o koncept zneužitia práva v rozsudku 1 Afs 107/2004 zo dňa 10. novembra 2005. V ňom rozhodoval o kasačnej sťažnosti podanej len niekoľko mesiacov po vydaní nálezu Ústavného súdu Českej republiky IV.ÚS 666/02 zo dňa 15. decembra 2003, v ktorom ÚS SR princíp *in dubio mitius* sformuloval a z odôvodnenia rozhodnutia 1 Afs 107/2004 sa zdá zjavné, že daňovník

na tento nález nepoukazoval a teda nenútil NSS ČR sa s ním vysporiadať. Z uvedených dôvodov bol, okrem iných, uvedený rozsudok NSS ČR aj predmetom kritiky zo strany českej akademickej obce.²⁹ Akokoľvek, NSS ČR tým (podporený aj ÚS ČR³⁰) založil súdnu doktrínu zákazu zneužitia práva, s ktorou pomerne konzistentne pracoval a postupne ju zosúladiť s rozhodovacou praxou SD EÚ.³¹ Následne, keď český zákonodarcu v súvislosti s transpozíciou smernice ATAD³² pravidlo zákazu zneužitia práva výslovne legislatívne zakotvil³³, v dôvodovej správe výslovne uviedol, že ide o „legislatívne vyjadrenie existujúceho stavu správnej a súdnej praxe v oblasti daňového práva, materiálne sa teda o zmenu súčasného právneho stavu nejedná [a teda] zakotvením [všeobecného pravidla proti zneužívaniu] nedochádza k úprave ďalších nových pravidiel, vzhľadom k tomu, že tieto pravidlá už sú v právnom poriadku Českej republiky obsiahnuté, hoci len implicitne.“³⁴

Napokon, vo vzťahu k otázke, či vnútroštátna doktrína je spôsobilá vylúčiť aplikáciu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia som tiež pomerne skeptický práve s ohľadom na (a) prednosť medzinárodnej zmluvy pred zákonmi Slovenskej republiky zakotvenú v ústave, a na fakt, že (b) doktrína zákazu zneužitia práva je vnútroštátnym interpretačným princípom, ktorý však nemá miesto v interpretácii noriem medzinárodného práva. Tieto sa riadia Viedenským dohovorom o zmluvnom práve³⁵, pričom sa vo všeobecnosti akceptuje, že tento kodifikoval medzinárodné obyčajové právo existujúce pred nadobudnutím jeho účinnosti.³⁶ V zmysle týchto sú štáty povinné medzinárodnú zmluvu plniť dobromyseľne (princíp *pacta sunt servanda*)³⁷ a nemôžu sa

25 Na túto skutočnosť poukázal aj NS SR v rozsudku 3Sžfk/8/2019.

26 I. ÚS 247/07-44 zo dňa 18. septembra 2008

27 Prístup súdu by tak zodpovedal prístupu tzv. *Innentheorie* v rakúskej teórii a praxi. Pozri bližšie KAMÍNKOVÁ, P., SEILER, M.: Abuse of Tax Law. In POTACS, M., TICHÝ, L. Abuse of Law. Praha: Univerzita Karlova, 2017. Princíp *in dubio mitius* totiž taký interpretačný postup v zásade vylučuje, keďže bráni výkladu *contra legem*, či uprednostnenie výkladovej alternatívy v neprospech daňovníka pred legitímnou (rozumnou) alternatívou v jeho prospech.

28 Presne k ustáleniu tejto skutočnosti smerujú podmienky formulované v rozhodnutí *Halifax*.

29 Viď bližšie GERLOCH, A. Stanovisko k institutu zneužití práva v daňovém řízení v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 115/2004 ze dne 19. ledna 2006 a sp. zn. 1 Afs 107/2004 ze dne 10. listopadu 2005. Praha, 2006, s. 4. In. KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018, s. 35

30 Ibid.

31 Ibid.

32 Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu („Smernica ATAD“)

33 Zákon č. 80/2019 Sb. ktorým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

34 Dôvodová správa k návrhu predmetného ustanovenia In. Daňový balíček zverejnený Ministerstvom financií ČR, s. 132 [Online] https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_2019_Danovy-balicek-2019-zakon-c-80-2019-Sb.pdf

35 Publikovaný v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 15/1988 Zb.

36 Viď bližšie GERZOVA, L. - POPA, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. *European taxation*, 53(9). 2013

37 Článok 26 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve

„dovolať ustanovení svojho vnútroštátneho práva ako dôvodu pre neplnenie zmluvy.“³⁸

b) Možné dôsledky do budúcnosti pre doktrínu a prax

Záverom je nutné skonštatovať, že rozhodnutie NS SR v ságe SPP už bude zaujímavé prakticky len pre účastníkov konania a aj pre právnu doktrínu už bude mať len historický význam. Platné právo na poli medzinárodnom aj vnútroštátnom sa medzičasom zmenilo to tej miery, že v prípadných sporoch už sa súdy budú musieť opierať o toto platné právo a v ňom zakotvené pravidlá proti zneužitiu.

Na poli medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia totiž medzičasom došlo k významnému posunu a prijatiu MLI, ktoré by zásadným spôsobom malo modifikovať výklad týchto zmlúv³⁹

Diskusie už by sa teda nemali viesť o tom, či zabránenie zneužívania patrí do predmetu a účelu bilaterálnych zmlúv zmenených MLI, ale ako aplikovať tzv. test hlavného účelu, ktorý patrí pod tzv. minimálny štandard vyplývajúci z MLI.⁴⁰ Rozhodnutie NS SR o tejto otázke už tak bude mať zanedbateľný význam pre daňovníkov, ktorí už v súčasnosti mnohí aplikujú bilaterálne zmluvy zmenené MLI a na možnosť vylúčenia ich aplikácie v dôsledku konštatovania zneužitia (cez aplikáciu testu hlavného účelu) už sú pripravení.

Na poli existencie doktríny zákazu zneužitia práva v oblasti daní už medzičasom došlo k legislatívnemu zakotveniu všeobecného pravidla proti zneužitiu⁴¹ a tiež k jeho harmonizácii so Smernicou ATAD, čím (za predpokladu, že niektoré členské štáty neaplikovali výrazne modifikovaný, prísnejší test nad rámec minimálnej har-

monizácie) v podstate došlo k zjednoteniu kritérií pre konštatovanie zneužitia práva v daňových otázkach v súlade s rozhodnutím SD EÚ *Halifax* (a tiež k podriadeniu prípadných sporov o výklad tohto pravidla pod právomoc SD EÚ). Je tak možné už teraz predpokladať, že pri veľkej časti daňových kontrol by správcovia dane mali mať možnosť odkazovať na zákonné znenie všeobecného pravidla proti zneužitiu.

Z akademického hľadiska je to však v podstate dobrá správa, keďže NS SR má teraz možnosť rozhodnúť výlučne s prihliadnutím na „čisté právo“, bez toho aby musel brať do úvahy širšie spoločenské potreby (resp. menej jemne povedané, širší politický rozmer celej ságy).

Článok je výstupom z projektu APVV (APVV-15-0740). *Autor vyhlasuje, že nemá žiadny záujem na konečnom výsledku sporu v ságe SPP.* ■

38 Článok 27 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. Tu podotýkam, že existujú rozhodnutia súdov v štátoch s dualistickým právnym systémom (t.j. nemajú jasne zakotvenú prednosť medzinárodnej zmluvy pred zákonmi parlamentu, či dokonca medzinárodné zmluvy nemajú žiadny vplyv na vnútroštátne právo, kým tieto nie sú do neho prevedené osobitným zákonom parlamentu), ktoré napriek tomu aplikáciu medzinárodnej zmluvy vylúčili, čím sa dané štáty prakticky dostali do porušenia zmluvy (hoc podľa ich pozície bolo takéto porušenie, tzv. treaty override, odôvodnené bojom proti daňovým únikom). Viď bližšie *Supra* 35

39 V súčasnosti už sa MLI má vzťahovať na 30 z celkovo 70 medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou. Pozri bližšie web Ministerstva financií Slovenskej republiky [Online]: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/prame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilateralny-nastroj/multilateralny-nastroj-2.html>

40 Pozri bližšie BRAVO, N. The multilateral tax instrument and its relationship with tax treaties. *World tax journal*, 2016, 8.3: 279-304.

41 *Supra* 19

Ostatné rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-113/20 predstavuje ďalší míľnik v „ságe SPP“, ktorá bola veľmi užitočná pre vývoj výkladu daňového práva na Slovensku a osvetlenie vzťahu tzv. modelových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a ich komentárov k platným a účinným medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia. V súčasnosti môže rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v tejto ságe priniesť ešte akademicky podnetné pohľady na koncept zákazu zneužitia daňového práva. S ohľadom na zásadné zmeny v právnom prostredí, ktoré medzičasom nastali však už konečné rozhodnutie v tejto ságe bude bez širšieho významu.

Použitá literatúra:

1. BLAHOVÁ, 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
2. BONK, F. K možnostiam a limitom vyhybania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. *Justičná revue* 6-7/2019
3. BONK, F. Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhybania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. *Justičná revue* 10/2019
4. BRAVO, N. The multilateral tax instrument and its relationship with tax treaties. *World tax journal*, 2016, 8.3: 279-304.
5. CIBULA, T. – KAČALJAK, M. Zákaz zneužitia práva v daňovom práve a vplyv rozhodnutí SD EÚ na vnútroštátne súdy. Banskobystrické zámokské dni práva 2019. [Online] <https://www.prf.umb.sk/app/cmsSiteAttachment.php?ID=6207>
6. CIBULA, T. – HLINKA, T. – KAČALJAK, M. Zneužitie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Bratislavské právnické fórum 2019. [Online] https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/BPF_2019/ZBORNIK_sekcia_3_Finančne_právo.pdf
7. GERLOCH, A. Stanovisko k inštitutu zneužitia práva v daňovom řízení v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 115/2004 ze dne 19. ledna 2006 a sp. zn. 1 Afs 107/2004 ze dne 10. listopadu 2005. Praha, 2006.
8. GERZOVA, L. – POPA, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. *European taxation*, 53(9). 2013
9. KAČALJAK, M. – KORONCZIOVÁ, A. Problematika výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. *Míľniky práva v stredoeurópskom priestore 2017* [Online] https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/milniky_zborniky_2011_2018/Zbornik_Milniky_2017.pdf
10. KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. *Justičná revue* 71, 2019, str. 1144 – 1157, Ministerstvo spravodlivosti SR
11. KAČALJAK, M. – KORONCZIOVÁ, A. Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2018, 64. 1. [Online] https://www.prf.cuni.cz/sites/default/files/soubory/2019-05/Auci_1_2018.pdf
12. KAMÍNKOVÁ, P., SEILER, M.: *Abuse of Tax Law*. In POTACS, M., TICHÝ, L. *Abuse of Law*. Praha: Univerzita Karlova, 2017.
13. KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018
14. KORONCZIOVÁ, A. – KAČALJAK, M.: *Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.
15. 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.
16. PRIEVOZNIKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác (II. diel)*. 2015

K zámeru MH SR zrušiť povinné členstvo v Slovenskej komore daňových poradcov



Mgr. Miroslav Marcinčin
člen prezídia SKDP, vedúci komisie pre profesijné záležitosti, gestor MLK pre DzP FO, člen MLK pre DzP PO a MLK pre DPH

Autor je senior manažér v spoločnosti EY kde pracuje od roku 2004. Špecializuje sa na oblasť dane z príjmov fyzických osôb, sociálne a zdravotné poistenie najmä vo vzťahu k medzinárodnému zamestnávaniu a vysielaniu zamestnancov. Vyštudoval Právnickú fakultu Univerzity Komenského v Bratislave. Od roku 2009 je členom SKDP a od roku 2016 členom prezídia SKDP. Je gestorom a členom metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov fyzických osôb, členom metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a členom Professional Affairs Committee v CFE.

V závere minulého roka predstavilo Ministerstvo hospodárstva SR balík navrhovaných opatrení pre zlepšenie podnikateľského prostredia - tzv. "kilečko 2", ktorého súčasťou je aj návrh na zrušenie povinného členstva v SKDP. Tento návrh nás nepríjemne prekvapil. Nie však preto, že by smeroval k odstráneniu regulácie, ktorej zachovanie sa môže na prvý pohľad javiť najmä v záujme daňových poradcov, ale preto, že sme hlboko presvedčení o opodstatnenosti nevyhnutnej miery regulácie a jej prospešnosti pre klientov - spotrebiteľov daňovo-poradenských služieb, ako aj pre štát. V príspevku sú zhrnuté základné argumenty, ktoré nás k tomuto presvedčeniu vedú.

V závere minulého roka predstavilo Ministerstvo hospodárstva SR balík navrhovaných opatrení pre zlepšenie podnikateľského prostredia - tzv. "kilečko 2"¹. Súčasťou tohto dokumentu bol aj návrh na zrušenie povinnosti povinného členstva v profesijných komorách. V nadväznosti na reakciu Slovenskej advokátskej komory a ich otvorený list² štyrom ústavným činiteľom bol tento návrh v revidovanom "kilečku 2"³ **zúžený na zrušenie povinného členstva v Slovenskej komore daňových poradcov a** v Slovenskej komore audítorov.

Aj keď je tento návrh formulovaný ako zrušenie povinného členstva v SKDP, je potrebné ho (s najväčšou pravdepodobnosťou) chápať ako návrh na úplnú dereguláciu výkonu daňového poradenstva, pretože SKDP by ako občianske združenie s dobrovoľným členstvom nemohlo plniť úlohy samosprávnej profesijnej organizácie, na ktorú bol zákonom prenesený výkon verejnej moci, a zároveň nepredpokladáme, že by v zmysle tohto návrhu malo dôjsť k prenosu regulácie zo samosprávnej organizácie na štát.

Tento návrh z dielne MH SR nás samozrejme nepríjemne prekvapil. Nie však preto, že by smeroval k odstráneniu regulácie, ktorej zachovanie sa môže na prvý pohľad javiť najmä v záujme daňových poradcov, ale preto, že sme hlboko presvedčení o opodstatnenosti nevyhnutnej miery regulácie a jej prospešnosti pre spotrebiteľov daňovo-poradenských služieb, ako aj pre štát. Hlavné argumenty, ktoré nás vedú k tomuto presvedčeniu uvádzam v stručnosti v tomto článku. Predložený materiál z dielne MH SR neuvádza dôvody, ktoré by mali viesť k zrušeniu povinného členstva v SKDP, resp. výhody, ktoré by z toho plynuli. Napriek tomu považujeme za potrebné sa v krátkosti vyjadriť aj k argumentom, ktoré možno predpokladať pre zdôvodnenie takéhoto zámeru.

1 <https://www.mhsr.sk/uploads/files/CoKudBbB.pdf>

2 https://www.sak.sk/web/sk/cms/news/form/link/display/393272/_event

3 <https://www.mhsr.sk/uploads/files/Fgy00S5v.pdf>

Ochrana spotrebiteľa a záujmov štátu

Primárnym dôvodom zavedenia a existencie regulácie podnikania je ochrana spotrebiteľov alebo záujmov štátu. V prípade regulácie poskytovania daňovo-poradenských služieb sú významným spôsobom naplnené oba tieto dôvody.

Právna úprava v oblasti daní a odvodov je veľmi komplikovaná **a navyše v poslednej dobe aj predmetom bezprecedentnej rýchlosti a rozsahu zmien**. Nejde pritom len o slovenský daňový systém - v dnešnom globalizovanom svete je potrebné brať do úvahy aj právne normy EÚ, či dokumenty z dielne OECD. Dane a odvody sú pritom priamym zásahom do vlastníckeho práva daňovníkov, ako ich základného ľudského práva. **Zároveň** sú aj najdôležitejším zdrojom financovania štátu. Správne plnenie daňových a odvodových povinností sa od daňovníkov vyžaduje pod hrozbou sankcií, vrátane tých trestnoprávných. S ohľadom na túto špecifickú situáciu je preto pre prijímateľov daňového-poradenstva (spotrebiteľov), ako aj pre štát mimoriadne dôležité, aby poskytovateľ daňového poradenstva bol na výkon tohto povolania odborne spôsobilý, bezúhonný a aby si svoju odbornú spôsobilosť priebežne udržiaval.

Práve splnenie týchto podmienok je potrebné na vznik oprávnenia na poskytovanie daňového poradenstva, a teda členstva v SKDP. Odborná spôsobilosť je pritom garantovaná nielen formálnym vzdelaním a potrebnou praxou, ale najmä úspešným absolvovaním odbornej skúšky, ktorá je vykonávaná v súčasnosti s Ministerstvom financií SR. Pre udržanie tejto odbornej spôsobilosti SKDP vyžaduje a kontroluje povinné priebežné vzdelávanie svojich členov. Okrem priestoru pre povinné vzdelávanie SKDP ponúka aj priestor pre ďalšie súvisiace vzdelávanie, odborné platformy⁴ pre riešenie nejednoznačnosti daňovej úpravy, pravidelne informuje o novinkách z oblasti legislatívy a súdnych rozhodnutí a poskytuje členom prístup do vlastnej odbornej databázy. Týmto systematicky pracuje na zvyšovaní odbornej úrovne daňových poradcov.

Bez povinného členstva v SKDP by mohli poskytovať daňové poradenstvo aj tie subjekty, ktoré nemajú odbornú spôsobilosť ani motiváciu poskytovať služby riadne pod sankciou straty oprávnenia na podnikanie. Vznikalo by významne väčšie riziko neodborného alebo aj nelegálneho konania v oblasti daní, pričom práve takéto služby by sa mohli prezentovať spotrebiteľom ako tie zaručene výhodné a kvalitné. V prípade daňového poradenstva je to však až prípadná daňová kontrola **vykonaná s odstupom času, ktorá preverí odbornosť a kvalitu poskytnutých služieb. Nielen z tohto dôvodu samotný trhový mechanizmus nerieši dostatočne a v potrebnom čase problém**

neodbornosti poskytovaných služieb a nechráni dostatočne spotrebiteľa v tak citlivej oblasti, akou dane a odvody sú.

Odborná spôsobilosť však nie je jediným aspektom, ktorý ochraňuje záujmy spotrebiteľa daňovo-poradenských služieb. Je ňou tiež zákonom uložená zodpovednosť za škodu spôsobenú výkonom daňového poradenstva a s tým súvisiaca povinnosť daňového poradcu byť poistený pre tento prípad. Ďalej je to tiež povinnosť mlčanlivosti, ktorá je mimoriadne dôležitá pre to, aby sa klient mohol s dôverou obrátiť na daňového poradcu. V neposlednom rade je to aj dodržiavanie morálnych a etických pravidiel, ktoré sú spolu s ostatnými povinnosťami daňových poradcov kontrolované disciplinárnou komisiou komory.

Nevieme si predstaviť, ako by boli tieto záruky ochrany spotrebiteľa efektívne naplnené v prípade, ak by bolo povinné členstvo v SKDP zrušené, keďže k tomu potrebné funkcie by komora nemohla vykonávať ako dobrovoľné združenie osôb a výkon týchto funkcií štátom by nebol efektívnejší, ako prenesenie výkonu verejnej moci v tejto oblasti na komoru.

Pokiaľ ide o ochranu záujmov štátu, je to najmä záujem na dodržiavaní daňových predpisov a s tým súvisiaci výber daní. S tým úzko súvisia ďalšie povinnosti, ktoré sú uložené daňovým poradcem, ako napríklad povinnosti v oblasti boja proti legalizácii príjmov z trestnej činnosti a financovania terorizmu alebo relatívne nová povinnosť v podobe nahlasovania tzv. agresívneho daňového plánovania.

Regulácia a obmedzenie konkurencie

Pokiaľ ide o argumenty proti regulácii, bez toho aby boli tieto uvedené v materiáli MH SR, je základným argumentom vychádzajúcim z ekonomickej teórie akiste voľnejší prístup k profesii, zvýšenie konkurencie a s tým spojené priaznivé dopady pre spotrebiteľov. V tomto ohľade považujeme za mimoriadne potrebné zdôrazniť a patrične obhájiť fakt, že SKDP nijakým spôsobom neobmedzuje prístup k profesii daňového poradcu nad mieru, ktorá je absolútne nevyhnutná pre dosiahnutie pozitívnych vplyvov regulácie pre spotrebiteľa opísaných vyššie. Skúšky daňového poradcu sú vykonávané v zmysle zákona v úzkej súčinnosti s MF SR, ktoré tak má priamy vplyv a kontrolu nad **predchádzaním** akéhokoľvek protekcionizmu v oblasti daňového poradenstva. Udelenie licencie je pritom nárokovateľné, a teda každé rozhodnutie o nezapisaní žiadateľa do zoznamu daňových poradcov pre nesplnenie predpokladov je preskúmateľné súdom.

SKDP sa v nedávnom čase z vlastnej iniciatívy zasadila o legislatívnu zmenu v podobe uvoľnenia zákonných požiadaviek na špecializáciu vysokoškolského vzdelania druhého stupňa potrebného pre výkon profesie daňového poradcu.⁵ Robili sme tak z presvedčenia, že viac než zameranie vysokoškolského vzdelania na oblasť práva alebo ekonómie **sú skutočnými**

“
Nie slová, ale tieto a ďalšie naše aktivity svedčia o tom, že sa rozhodne nesprávame ako protekcionistické združenie obmedzujúce súťaž.

⁴ Samostatné metodicko legislatívne komisie pre daň z príjmov PO, daň z príjmov FO, daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane, správu daní, účtovníctvo.

⁵ V zmysle ustanovenie § 5 ods. 1 písm. c) zákona o SKDP bolo pred 1. januárom 2020 potrebné v rámci kvalifikačných predpokladov na získanie oprávnenia na poskytovanie daňového poradenstva vysokoškolské vzdelanie druhého stupňa ekonomickeho alebo právnického zamerania. Táto podmienka bola od 1. januára 2020 uvoľnená a postačuje akékoľvek vysokoškolské vzdelanie druhého stupňa.

garantami odbornej spôsobilosti nevyhnutnej pre ochranu spotrebiteľa práve úspešné absolvovanie skúšky daňového poradcu a priebežné vzdelávanie. Vyšli sme tak v ústrety mnohým ďalším záujmom o vstup do profesie daňového poradcu, ktorí majú potrebné vedomosti aj prax. SKDP aktívne propaguje profesiu daňového poradcu v médiách, alebo napríklad aj prednášaním našich členov na vysokých školách, čím sledujeme aj zvýšenie záujmu mladých ľudí, absolventov vysokých škôl, o našu profesiu a vstup do SKDP. Nie slová, ale tieto a ďalšie naše aktivity svedčia o tom, že sa rozhodne nesprávame ako protekcionistické združenie obmedzujúce súťaž.

V súvislosti s argumentom o obmedzovaní súťaže v dôsledku regulácie výkonu daňového poradenstva je potrebné poukázať aj na istý paradox. Vyššie opísané postavenie daňových poradcov je obdobné postaveniu advokátov, ktorí sú taktiež oprávnení poskytovať daňové poradenstvo. V prípade, že by došlo k deregulácii poskytovania daňového poradenstva v podobe zrušenia povinného členstva v SKDP, nie je zrejmé či by poskytovanie poradenstva práve v tejto, jednej z najkomplikovanejších a najcitlivejších oblastí právnej úpravy vôbec, malo byť otvorené pre ktorýkoľvek podnikateľský subjekt ako výnimka z pokútnictva (teda poskytovania právneho poradenstva bez potrebnej advokátskej licencie). Pokiaľ tomu tak nemá byť, tak práve zrušením povinného členstva v SKDP dôjde k obmedzeniu konkurencie, keďže služby právneho poradenstva v oblasti daní a odvodov budú môcť poskytovať iba advokáti.

Medzinárodný aspekt

Z medzinárodného pohľadu a z pohľadu dobrej praxe v zahraničí nie je Slovensko v regulácii daňového poradenstva žiadnym unikátom. Naopak, regulácia tejto profesie je v Európe prevažujúca. Aj podľa vyjadrenia medzinárodnej organizácie C.F.E. Tax Advisers Europe,⁶ združujúcej európske komory daňových poradcov, ktorej je SKDP členom, sa regulácia povinným členstvom v komore daňových po-

radcov, ktorá funguje na Slovensku, alebo napríklad aj v Českej republike a Poľsku, viac či menej zhoduje s úspešným už zabehnutým modelom krajín západnej Európy, ako je Nemecko, Rakúsko, Francúzsko, Belgicko či Taliansko. Napokon aj zo štúdie EÚ o Stave slobodných povolání s ohľadom na ich funkcie a význam pre európsku spoločnosť vyplýva, že samospráva a samoregulácia majú historické korene a v rámci EÚ bola profesia daňových poradcov vždy určitým spôsobom regulovaná alebo organizovaná.⁷

Spoločenský presah aktivít SKDP

Napokon je potrebné dať do pozornosti aj to, že SKDP, okrem plnenia si zákonom uložených funkcií a povinností vrátane pripomienkovaní návrhov právnych predpisov s cieľom, aby boli zrozumiteľné, jednoduché a viedli k zlepšeniu podnikateľského prostredia v SR, vykonáva množstvo ďalších aktivít s nezanedbateľne spoločensky prospešným presahom. Je to napríklad vzdelávanie, organizovanie konferencií za účasti predstaviteľov MF SR, Fs SR, sudcov či akademikov, vydávanie a distribúcia bezplatného Bulletinu SKDP s vysoko daňovo odborným obsahom, organizovanie súťaže záverečných prác študentov vysokých škôl na daňové témy, vzdelávanie študentov aj laickej verejnosti za účelom zvýšenia finančného a daňového povedomia, resp. gramotnosti a ďalšie aktivity. Množstvo z týchto činností je výsledkom nezištnej dobrovoľnej práce členov SKDP, za významnej podpory zamestnancov kancelárie SKDP.



Komora ako nezávislá samosprávna organizácia zastrešujúca daňových poradcov oslávi nielen 30 rokov svojej existencie. Ale že aj v ďalších dekádach bude prínosom pre klientov, svojich členov, štát, ako aj pre rozvoj daňového poradenstva, zlepšenie daňového prostredia a pre širšiu spoločnosť.

Mať spoločensky prospešný presah. Je to napríklad vzdelávanie, organizovanie konferencií za účasti predstaviteľov MF SR, Fs SR, sudcov či akademikov, vydávanie a distribúcia bezplatného Bulletinu SKDP s vysoko daňovo odborným obsahom, organizovanie súťaže záverečných prác študentov vysokých škôl na daňové témy, vzdelávanie študentov aj laickej verejnosti za účelom zvýšenia finančného a daňového povedomia, resp. gramotnosti a ďalšie aktivity. Množstvo z týchto činností je výsledkom nezištnej dobrovoľnej práce členov SKDP, za významnej podpory zamestnancov kancelárie SKDP.

Záver

Nie je to prvýkrát, čo SKDP počas svojej 29 ročnej existencie čelí návrhu na zrušenie povinného členstva, resp. samotnej komory. V roku 2003 bolo vynaložené nemalé úsilie poctivým predkladaním argumentov, diskusiou a oponovaním voči nepodloženým názorom, z ktorých mnohé nekorešpondovali a ani teraz nekorešpondujú s realitou.⁸

Je na škodu veci, že tieto návrhy nie sú s nami vopred prediskutované a nemáme priestor sa k nim vyjadriť predtým, než sú verejne predložené. Napriek tomu sme pevne presvedčení, že naša optika je správna a argumenty silné, a že budeme aj v tomto prípade vypočítaní a komora ako nezávislá samosprávna organizácia zastrešujúca daňových poradcov oslávi nielen 30 rokov svojej existencie, ale že aj v ďalších dekádach bude prínosom pre klientov, svojich členov, štát, ako aj pre rozvoj daňového poradenstva, zlepšenie daňového prostredia a pre širšiu spoločnosť. ■

⁶ Confédération Fiscale Européenne existe depuis 1959 et actuellement regroupe des associations de 21 États européens.

⁷ Štúdia The State of Liberal Professions Concerning their Functions and Relevance to European Civil Society (<https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/publications-other-work/publications/state-liberal-professions-concerning-their-functions-and-relevance-european-civil-society>), Kapitola 5.3.4.3.

⁸ Napr. údajný záujem na protekcionizme a obmedzovaní súťaže, s tým súvisiace udržiavanie vysokých cien služieb a nedostatočný tlak trhu na kvalitu služieb, lobbying či udržiavanie výhod plynúcich z povinného členského

Zrušenie povinného členstva - vyjadrenie SAK

ADVOKÁTSKA
KOMORA
SLOVENSKÁ

Slovenská advokátska komora adresovala Ministerstvu hospodárstva SR list, v ktorom vyzývala na upustenie od zámeru zrušiť povinné členstvo v profesijných komorách. Tento zámer bol formulovaný v rámci súboru opatrení Ministerstva hospodárstva SR predstavených dňa 10.12.2020 pod názvom „(Podnikateľské) kilečko 2“.

Zastávame názor, že povaha povinného členstva nie je prekážkou a ani brzdou podnikateľských aktivít a nejde vo svojej podstate proti trhu, ale v prospech jeho kvality a rozvoja. Profesijné komory predstavujú zakotvené inštitúcie spĺňajúce požadovaný štandard v európskom priestore a ich zmysel preverila dávna i nedávna minulosť.

Prečo majú profesijné komory svoje nenahraditeľné miesto

Profesijné komory, ako verejnoprávne inštitúcie zriadené štátom, združujú fyzické osoby alebo právnické osoby vykonávajúce povolanie v oblastiach, v ktorých je regulácia podnikania alebo povolania nevyhnutná. Komory vykonávajú dohľad nad dodržiavaním pravidiel výkonu povolania vo vzťahu k osobám, ktoré konajú vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Členom profesijných komôr boli dané výlučné práva v určitých oblastiach trhu služieb, v zmysle ktorých sa na ich poskytovanie vyžaduje licencia¹. Výmenou za túto exkluzivitu sú povinní spĺňať regulačné predpoklady a podmienky.

Regulácia v podobe odbornej prípravy, etiky a disciplinárnych konaní odlišuje členov profesijných komôr od iných subjektov na trhu. Výhodou regulácie je jej schopnosť vyriešiť zlyhania trhu, ktoré by sa pôsobením neviditeľnej ruky trhu inak vyskytli. Vydávanie licencií zo strany komôr je zárukou toho, že držiteľ licencie na výkon povolania je odborne spôsobilý a bezúhonný.

Regulované povolania, hoci v praxi majú podobu podnikateľskej činnosti, nemožno vnímať ako klasické podnikanie, keďže výkon regulovaného povolania nesie so sebou hlbšie explicitné a implicitné povinnosti.²

Členovia profesijných komôr sú viazaní kódexom správania a disciplinárnou zodpovednosťou. Samotná profesijná zodpovednosť je aj predmetom poistenia zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone povolania. Pridanou hodnotou služby zo strany člena profesijnej komory v porovnaní s inými subjektmi na trhu je poskytovanie plnohodnotnej služby a poskytnutie služby spojené so zodpovednosťou.

Kontrola splnenia všetkých podmienok, vyžadovanie etických štandardov a disciplinárne konanie je úlohou profesijných komôr, pričom história, vývoj a skúsenosti ukázali, že **výkon funkcií profesijných komôr je z hľadiska cieľov, ktoré sa sledujú, efektívnejšie vykonávaný prenesením výkonu verejnej moci na komory ako priamo zo strany štátu.**

Prečo povinné členstvo prispieva k zvýšeniu kvality služby a ochrany záujmov klienta

Zo sociologických výskumov vyplýva, že menej ako štvrtina opýtaných rieši svoj problém prostredníctvom odbornej rady. Ostatní respondenti sa spoliehajú na svojpomoc, pomoc zo strany rodiny a priateľov, alebo sa rozhodnú nekonať. Dôvodom pritom nie je primárne finančná stránka, ale prevažne ide o nedôveru voči právnemu systému, alebo neschopnosť vyhodnotiť potrebu odbornej pomoci. Rovnako zložité je pre spotrebiteľov právnej služby vyhodnotiť kvalitu poskytnutej právnej služby. V prípade regulovaných povolání sa vychádza z toho, že treba brať do úvahy informačnú asymetriu medzi poskytovateľom služby a klientom.³

Preto je dôležité zabezpečiť minimálny štandard, najmä s ohľadom na súkromné osoby a menšie podniky, ktoré nedisponujú veľkou škálou možností ako vyhodnotiť výslednú službu a potrebujú tak vyššiu mieru garancie štandardnej kvality služby. Významný faktor hodnotenia kvality služby je aj disciplinárny systém.

Tu nastupuje úloha profesijných komôr, pričom **výkon kľúčových funkcií komôr je prakticky nemožný v prípade modelu dobrovoľného členstva.** Povinné členstvo je nevyhnuté na zachovanie stavovského

“
Výhodou regulácie je jej schopnosť vyriešiť zlyhania trhu.

1 Existencia výlučných právomocí advokátov je odôvodnená skutočnosťou, že advokáti efektívnejšie zabezpečujú nezávislý prístup k spravodlivosti. Kvalitná práca advokáta prispieva k správnej aplikácii právneho systému. Suboptimálna kvalita služieb advokáta vedie k vzniku negatívnych externých vplyvov akými sú predĺžovanie súdneho konania, nárast nákladov klienta, znižovanie produktivity súdu. Ak klient využije službu pokútника alebo vôbec nevyhľadá pomoc, utrpí škodu on sám, ale zároveň môže nesprávny postup alebo výsledok mať širší dopad na spoločnosť. Vysokokvalitné právne služby naopak generujú pozitívne vonkajšie vplyvy akými sú znižovanie zataženia súdov, právna istota účastníkov.

2 Advokáti nesú viacnásobnú zodpovednosť a to voči osobám a organizáciám, ktorým poskytujú služby, voči právnemu systému a právnemu štátu, vrátane prístupu k spravodlivosti, voči inštitúciám, v rámci ktorých vykonávajú povolanie (advokátske kancelárie, fakulty práva), voči advokátskemu stavu.

3 Z dôvodu požiadavky na odborné vzdelanie advokát disponuje informáciami, ktoré klientovi chýbajú a zároveň neexistuje priama úmera medzi advokátovým úsilím a pozitívnym alebo negatívnym výsledkom vo veci. Kvalitný advokát nemusí vždy doviest vec do záveru, ktorý je v prospech klienta. Preto je pre klienta niekedy zložité vyhodnotiť kvalitu práce advokáta. Advokát na rozdiel od klienta disponuje informáciou o kvalite služby.

a deontologického štandardu⁴, ale rovnako aj z hľadiska zachovania samosprávy, autonómie a nezávislosti.⁵

Pokiaľ ide o ekonomické aspekty problematiky z hľadiska štátu, ak by nebolo členstvo v profesijných komorách povinné, malo by to značné ekonomické následky, keďže bez povinného členstva a členských príspevkov by sa znížil rozpočet komôr potrebný na výkon jednotlivých povinností spojených s vydávaním licencie a dohľadom nad disciplinárnou zodpovednosťou pri výkone povolania. Komory by sa stali finančne závislé od štátu. Tým by sa zároveň značne narušila nezávislosť komory, ktorá je nevyhnutná ako garancia nezávislosti jednotlivých členov a základný prvok právneho štátu.

V tomto smere možno pripomenúť aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (p. zn. PL. ÚS 19/2014 zo 16. marca 2016), podľa ktorého „záujmovú samosprávu je potrebné považovať za prvok demokratickej formy vlády, pretože rovnako ako právny štát, s ktorým sa spája ústavná ochrana mnohých princípov, tak aj demokratický štát implikuje súbor princípov, foriem a metód uplatňovania verejnej moci a jednou z nich je záujmová samospráva. Aspektom demokratického štátu je totiž nepochybne aj decentralizácia výkonu verejnej moci nemysliteľná bez samosprávneho prvku. Ak zákonodarca chce preniesť časť výkonu verejnej moci na subjekt právne oddelený od štátu, ba ho na tento účel zákonom zriadi, potom je pojmovo vylúčená sloboda združovania v takomto subjekte. Popísaný prenos štátnych úloh by nemal žiaden význam, ak by zákonodarca presne neurčil okruh osôb, voči ktorým neštátny subjekt bude zodpovedajúcu verejnú moc uskutočňovať, ale ponechal by slobodnému rozhodnutiu fyzických osôb a právnických osôb, či vstupom do členského vzťahu pripustia alebo nepripustia pôsobenie prenesenej časti verejnej moci na seba.“

Prečo liberalizácia povolání nie je automaticky dobré riešenie

V prípade regulovaných povolání sa musí veľmi citlivo pristupovať k opatreniam smerujúcim buď k ďalšej regulácii, alebo naopak k liberalizácii povolania tak, aby to neviedlo ku škodlivým následkom, ktoré by paralyzovali účel opatrení. Dosahovanie dobrých výsledkov ekonomiky úzko súvisí so stabilným a fungujúcim právnym systémom. Potenciálne reformy spôsobilé ovplyvniť kvalitu a kvantitu poskytnutých služieb je nutné dôkladne prehodnotiť v kontexte širokých hospodárskych následkov – preporenia právneho systému a ekonomického výkonu.

Z pohľadu advokácie možno poukázať na to, že liberalizácia

má v tomto sektore len obmedzený prínos a to z viacerých dôvodov, ktoré možno premietnuť aj na iné regulované profesie:

Prínos liberalizácie je markantnejší v prostredí, ktoré je poznačené slabou konkurenciou, čo nie je prípad právnych služieb. Potenciál liberalizácie zvýšiť konkurencieschopnosť je v prípade, že spotrebiteľia sa rozhodujú iba podľa ceny – cena však nie je jedinou a často ani hlavnou otázkou v prístupe k právnym službám advokáta. **Liberalizácia je spôsobilá poškodiť spotrebiteľov a spoločnosť tým, že ovplyvní kvalitu poskytovaných služieb**, o čom svedčia aj početné prípady pokútnictva, keďže dochádza k oslabeniu či likvidácii kritérií pre výkon povolania, ktoré komora presadzuje. Profesijné komory naopak garantujú kvalitu a rozsah poskytovaných služieb.



Pridanou hodnotou služby zo strany člena profesijnej komory je poskytovanie plnohodnotnej služby a poskytnutie služby spojené so zodpovednosťou.

Prečo liberalizáciu nevnímame ako žiadaný krok v aktuálnej situácii

Slovenský trh právnych služieb je relatívne malý, ale zároveň poznačený vysokým stupňom súťaže, čím sa generuje viac ponuky ako dopytu. Stav v ostatných rokoch možno hodnotiť skôr ako presýtenie trhu, čo vedie k tomu, že v určitých regiónoch alebo oblastiach advokáti nemajú automaticky dostatok klientov na udržanie advokátskej kancelárie. Takisto väčšia ponuka vedie skôr k znižovaniu cien za službu v snahe o udržanie klienta, čo následne vedie k tomu, že spoločnosť nesprávne vníma hodnotu služby. Trh sa tiež vo veľkej miere riadi tým, aké dojmy o hodnote právnych služieb vyvolali niektorí poskytovatelia, čo vedie k deformáciám

s dopadom na všetkých poskytovateľov.

Z toho vyplýva, že **základné ciele liberalizácie, ktorými sú zvýšenie konkurencieschopnosti a znižovanie ceny, už zaviedla prax** a nie je nutné prijímať ďalšie kroky na ich dosiahnutie. Zároveň nemožno povedať, že povinné členstvo obmedzuje súťaž. Udeľovanie licencie na výkon podnikania alebo povolania v súčasnosti neobmedzuje slobodu podnikania a nebráni vstupu nových subjektov na trh. **Numerus clausus sa neuplatňuje.** Udeľenie licencie sa riadi registračným princípom a je nárokovateľné za predpokladu splnenia podmienok, ktoré sú stanovené objektívne. Vnútorne predpisy komôr svojimi opatreniami zaväzujúcimi členov neobmedzujú hospodársku súťaž a nestanovujú ceny výkonov svojich členov, ani také pravidlá pre výkon podnikania svojich členov, ktoré by nemohli splniť všetci členovia komory. Všetky rozhodnutia komory sú preskúmateľné.

Členský poplatok takisto nemožno s ohľadom na jeho výšku považovať za prekážku výkonu povolania, ani žiadnym spôsobom neobmedzuje členov v hospodárskej súťaži, či slobodnom výkone povolania v medziach etického kódexu. ■

Autor: „Predsedníctvo SAK“

4 V prípade, že by členstvo nebolo povinné, poskytovatelia služieb by sa mohli ľahko vyhnúť zodpovednosti za disciplinárne previnenie zrušením svojho členstva v komore.

5 Nezávislosť advokáta je podmienkou pre nezaújaté poskytovanie právneho poradenstva a právneho zastúpenia občanov. Každému advokátovi by mala byť zaručená ochrana jeho nezávislosti. Systémová úloha advokáta v právnom systéme spočíva v tom, že je určitým „naráznikom“ medzi jednotlivcami a štátom a slúži ochrane záujmov a práv klienta. Aby túto úlohu mohol advokát zastávať efektívne a spoľahlivo, pri výkone svojej činnosti a pri poskytovaní rád klientovi a jeho zastupovaní musí byť advokát nezávislý - politicky, ekonomicky aj po intelektuálnej stránke. V opačnom prípade tento cieľ nemožno dosiahnuť. Podstatnou oporou nezávislosti advokáta je samoregulácia povolania v podobe advokátskej komory, ktorej kľúčovou vlastnosťou má byť nezávislosť.

Reforma správneho súdnictva na Slovensku po slovensky

Názor na aktuálnu tému



Autorka od roku 2004 je sudkyňou Slovenskej republiky, aktuálne je predsedníčkou senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na správnom úseku. Bola členkou rekodifikačnej subkomisie pre tvorbu nového Správneho súdneho poriadku.

JUDr. Petra Příbelská, PhD.

Predseda senátu správneho kolégia
Najvyššieho súdu Slovenskej republiky,
Členka Súdnej rady Slovenskej republiky

Ide o aktuálny príspevok spojený so vznikom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a s plánovaným vznikom troch správnych súdov na krajskej úrovni. Taktiež príspevok rieši navrhovanú zmenu právnej úpravy verejného obstarávania.

Od januára 2021 sa stala účinnou zmena Ústavy Slovenskej republiky a týmto dňom došlo k vzniku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS“). Za posledných 15 rokov si väčšina z nás, sudcov, vybavujúcich agendu správneho súdnictva tento deň priala. Vzhľadali sme k Najvyššiemu správne súdu Českej republiky (ďalej aj „NSS ČR“), ktorý odštartoval svoju úspešnú dráhu v roku 2003 a stal sa pre nás nespochybniteľným vzorom. Teraz však pociťujeme pri zrode tejto najvyššej inštitúcie kontroly zákonosti rozhodnutí štátu obavy. Pýtate sa prečo? O tomto probléme píšem v bode I. môjho príspevku.

Taktiež je momentálne v medzirezortnom pripomienkovaní navrhovaná novela zákona č. 371/2004 Z. z. o sídlach a obvodoch súdov Slovenskej republiky

(ďalej len „súdna mapa“), ktorá ak prejde v navrhovanej podobe spôsobí revolúciu v správnom súdnictve na Slovensku. Navrhované je zriadenie troch správnych súdov (na úrovni terajších krajských súdov) a to Nitra, Žilina a Košice. Tieto by mali prevziať doterajšiu agendu 8 krajských súdov, vykonávajúcich agendu správneho súdnictva. O tomto probléme píšem v bode II. môjho príspevku.

V zmysle nového navrhovaného zákona o súdnej ochrane vo verejnom obsta-

rávaní (ktorý sa spolu s novým navrhovaným zákonom o verejnom obstarávaní stal predmetom kritiky Úradu pre verejné obstarávanie, Súdnej rady Slovenskej republiky, podnikateľov a tretieho sektora), má na tieto tri nové správne súdy prejsť aj rozhodovanie vo veciach verejného obstarávania, ktoré doteraz rozhodoval Úrad pre verejné obstarávanie. Pripomienkové konanie navrhovaného zákona je do konca februára 2021. O tomto probléme píšem v bode III. môjho príspevku.



Ťažisková funkcia NSS je však celkom iná ako disciplinárne konania.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky – tí, ktorí očakávali, že naši zákonodarcovia sa budú inšpirovať úspešným projektom vzniku NSS ČR budú určite sklamaní. Pri zrode NSS ČR v roku 2003 stáli dve zvučné mená – Josef Baxa, trestný sudca krajského súdu a námestník ministra spravodlivosti a Michal

Mazanec, sudca vrchného súdu, predtým sudca Najvyššieho súdu Českej republiky na úseku správneho súdnictva, autor komentárov k občianskemu súdnemu poriadku v časti správneho súdnictva. Josef Baxa v pozícii predsedu a Michal Mazanec v pozícii podpredsedu NSS ČR sa stali jeho zakladateľmi. Jadro tohto súdu tvorili sudcovia vrchných súdov ČR, ktorí ku dňu vzniku súdu vybavovali agendu správneho súdnictva a súhlasili s prechodom zo zákona na novovzniknutý súd. Až potom, po obsadení NSS ČR týmito sudcami, špecialistami na agendu správneho súdnictva, bol NSS ČR postupne doplnený nesudcami, vybranými vedením NSS ČR spomedzi významných osobností z oblasti správneho práva. Na Slovensku je situácia iná. Potreba vzniku NSS bola zo strany politikov zjednodušujúcu komunikovaná ako vznik disciplinárneho súdu voči sudcom, prokurátorom a iným právnickým profesiám. Ťažisková funkcia NSS je však celkom iná ako disciplinárne konania. Ide predovšetkým o obrovský balík daňových vecí, ďalej sociálna agenda, azylové veci, otázky vyhostenia a zistenia, administratívne trestanie, hospodárska súťaž, problematika stavebných vecí, katastra nehnuteľností, info zákona, verejného obstarávania a volebného súdnictva. Disciplinárna agenda je len jednou z množstva agend NSS. Preto sa javí ako nepochopiteľná navrhnutá a schválená koncepcia vzniku NSS, ktorá odmieta využiť doterajší personálny substrát vyšších sudcov správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS“) a napriek tomu, že NSS predstavuje v hierarchii súdov rovnaký stupeň súdu ako NS, umelo núti doterajších sudcov zúčastniť sa výberových konaní pred súdnou radou na to, aby sa stali sudcami NSS. Treba tiež zdôrazniť, že NSS nezačne svoju púť s čistým stolom. Svoju činnosť má fakticky začať vykonávať v auguste 2021 a od prvého dňa bude preťažený starými nevybavenými spismi, ktoré prejdú zo správneho kolégia NS a starými nevybavenými spismi, ktoré prejdú z pôvodných disciplinárnych senátov. Preto by bolo súladné so zásadou zákonného sudcu, aby tieto veci vybavovali pôvodní sudcovia



Na NSS okrem doterajšej agendy, ktorú vybavovalo správne kolégium NS, má pribudnúť agenda disciplinárnych konaní.

správneho kolégia NS. Zákon však s automatickým prechodom sudcov správneho kolégia NS nepočíta. V zmysle navrhovaného znenia, s konštituovaním NSS sa má začať najprv voľbou predsedu NSS, ktorého má voliť súdna rada. V čase keď píšem tento príspevok je už súdnou radou vyhlásená voľba predsedu NSS, uzávierka kandidátov bola 01.02.2021, voľba sa má uskutočniť dňa 02.03.2021 pred súdnou radou. Prihlásil sa len jeden kandidát a to obchodný sudca, terajší predseda Okresného súdu Žilina Jaroslav Macek¹. Na túto funkciu môže kandidovať aj nesudca. Budúci predseda NSS to bude mať veľmi ťažké. Nevie totiž zatiaľ komu bude šéfovať. Ak dňa 02.03.2021 nedôjde k zvoleniu predsedu NSS, napriek tomu budú prebiehať výberové konania pred súdnou radou na sudcov NSS a voľba predsedu



NSS pribudne agenda volebného súdnictva, ktorú doteraz riešil Ústavný súd Slovenskej republiky. A napokon, najväčším problémom a záťažou pre budúci súd sa javí momentálne diskutovaný a kritizovaný navrhovaný prechod rozhodovania o verejnom obstarávaní z Úradu pre verejné obstarávanie (ďalej aj „ÚVO“) na ešte nevzniknuté správne súdy (na úrovni krajských súdov) a následne na NSS.

NSS bude prebiehať súbežne s výberovými konaniami na sudcov NSS, alebo až po ich vybratí. Ministerstvo spravodlivosti SR určilo 30 miest sudcov NSS. Otázne je, či sa tieto miesta podarí zaplniť a či je vôbec tento počet sudcov dostačujúci, pretože na NSS okrem doterajšej agendy, ktorú vybavovalo správne kolégium NS, má pribudnúť agenda disciplinárnych konaní, kde bude tento súd v jedinej inštancii rozhodovať o disciplinárnych previneniach sudcov, prokurátorov a iných právnických povolani, to znamená v týchto veciach bude musieť vykonávať dokazovanie a rozhodovať na pojednávaní. Taktiež má pribudnúť na NSS agenda volebného súdnictva, ktorú doteraz riešil Ústavný súd Slovenskej republiky. A napokon, najväčším problémom a záťažou pre budúci súd sa javí momentálne diskutovaný a kritizovaný navrhovaný prechod rozhodovania o verejnom obstarávaní z Úradu pre verejné obstarávanie (ďalej aj „ÚVO“) na ešte nevzniknuté správne súdy (na úrovni krajských súdov) a následne na NSS (o problematike kreovania správnych súdov na úrovni krajských súdov budem písať v bode II. tohto príspevku). Znamená to teda, že agenda správneho súdnictva sa na NSS oproti správne kolégium NS podstatne navýši, takže počet sudcov 30, pokiaľ bude musieť NSS rozhodovať v podstate o kasačnej sťažnosti (odvolaní) voči rozhodnutiam budúcich správnych súdov vo verejnom obstarávaní, kde navrhovaná úprava ráta s lehotou na rozhodnutie NSS do 2 mesiacov je nedostačujúci. Budúci predseda NSS bude stáť pred náročnou úlohou vybudovať NSS prakticky na zelenej lúke, pričom štartovací priestor bude veľmi úzky. Starých nevybavených spisov na správnom kolégium NS je k dnešnému dňu cca 2000, navyše majú pribudnúť staré nevybavené spisy z pôvodných disciplinárnych senátov, ktorých je k dnešnému dňu cca 60 a od prvého dňa fungovania NSS bude tento súd riešiť okrem doterajšej rozsiahlej agendy správneho súdnictva aj agendu verejného obstarávania a volebného súdnictva. Za týchto okolností bude prístup občana k spravodlivosti predĺžený a tým neefektívny.

1 Pozn. redakcie: čase uzávierky príspevkov do časopisu jediný kandidát na prvého predsedu NSS JUDr. Jaroslav Macek zbral späť svoju kandidatúru na tento post.

II. Plánovaný vznik troch správnych súdov (Nitra, Žilina a Košice) na úrovni krajských súdov.

Nová súdna mapa počíta aj s úplným oddelením agendy správneho súdnictva na úrovni doterajších krajských súdov. Doteraz vybavovalo agendu správneho súdnictva 8 krajských súdov, pričom navrhovaná právna úprava ráta so vznikom troch súdov špecializovaných na správne súdnictvo. V zásade nemám problém s oddelením a špecializáciou agendy správneho súdnictva už na úrovni terajších krajských súdov. Problém je, že pozíciu správneho súdu na úrovni terajšieho krajského súdu stráca hlavné mesto Bratislava a agendu správneho súdnictva tohto súdu má prevziať mesto Nitra. Doteraz bol Krajský súd v Bratislave a jeho správne kolégium kľúčovým súdom v oblasti správneho súdnictva pre celé Slovensko z dôvodu, že podľa § 15 Správneho súdneho poriadku, iba tento súd bol kauzálny príslušný v oblasti **hospodárskej súťaže, jadrových udalostí a na konanie o vydaní súhlasu s inšpekciou** a tiež iba tento súd je spolu s Krajským súdom v Košiciach podľa § 17 písm. a) Správneho súdneho poriadku príslušný **vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia. Krajský súd v Bratislave rozhoduje vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia pre celý Západoslovenský kraj (Trnava, Nitra a Trenčín).** Sudcovia správneho kolégia Krajského súdu v Bratislave sú na túto agendu špecializovaní, nehovoriac o krátkych lehotách na rozhodnutie (o správnej žalobe vo veciach azylu do 90 dní od jej doručenia, o správnej žalobe proti rozhodnutiu o zamietnutí žiadosti o poskytnutie dočasného útočiska alebo proti rozhodnutiu o zrušení poskytovania dočasného útočiska najneskôr do siedmich dní od doručenia vyjadrenia, o správnej žalobe vo veciach zaistenia do siedmich pracovných dní od jej predloženia. Otázne bude, či a koľko sudcov Krajského súdu v Bratislave – správneho kolégia bude môcť dochádzať do Nitry,

aby odovzdali skúsenosti získané dlhoročnou praxou v tejto oblasti. Treba tiež zdôrazniť, že väčšina agendy správneho súdnictva sa na krajských súdoch pojednáva, čo bude spôsobovať zvýšené náklady na štátnu správu, pretože táto bude musieť na pojednávania cestovať. Podľa súčasnej platnej právnej úpravy je miestna príslušnosť upravená v § 13 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že miestne príslušným je krajský súd, v ktorého obvode má sídlo orgán verejnej správy. Ministerstvá a väčšina ostatných ústredných orgánov štátnej správy má sídlo v Bratislave. Ráta sa so zvýšenými nákladmi na presun účastníkov konania na pojednávanie (cestovné, diéty, prí-

“
Problém je, že pozíciu správneho súdu na úrovni terajšieho krajského súdu stráca hlavné mesto Bratislava a agendu správneho súdnictva tohto súdu má prevziať mesto Nitra.

padne náklady na ubytovanie)? Problém vidím aj v tom, ako bude riešené územnosprávne členenie orgánov štátnej správy a ako bude riešená sústava prokuratúry, aby korešpondovali s novou súdnou mapou?

III. Prechod rozhodovania vo veciach verejného obstarávania z ÚVO na nové správne súdy a NSS. Problém vidím v prechode námietkovej a odvolacej agendy na správne súdy a NSS, ktorú za súčasného platného právneho stavu vykonáva ÚVO. Aj na základe súčasnej platnej právnej úpravy preskúmajú krajské súdy v správnom súdnictve a následne NS v kasačnom konaní právoplatné rozhodnutia ÚVO vydané v zmysle zákona o verejnom obstarávaní. Avšak


presun tejto agendy (námietkovej a odvolacej) zo špecializovaného, personálne a materiálne zabezpečeného Úradu pre verejné obstarávanie na súdy spôsobí prietahy v týchto konaniach. Rozhodovacia činnosť Úradu pre verejné obstarávanie sa v množstve prípadov opiera o odborné stanoviská/znalecké posudky, pričom systém funguje na báze pracovnoprávných dohôd, resp. objednávok vo vzťahu k zoznamu odborníkov, ktorým disponuje ÚVO – výsledok dlhodobej rozhodovacej činnosti – odborníci z oblastí ako: stavebníctvo, IT a IKT, odevy, prístroje od lekárskej prístrojov až po hasiacu a obdobnú techniku. Okrem uvedeného sa ÚVO v konaniach obracia na univerzity a iné orgány štátnej správy a žiada o vypracovanie odborného stanoviska (napr. SNAS, Úrad pre normalizáciu, metrologiu a skúšobníctvo SR, ministerstvá, NBÚ, dráhový úrad). V súčasnej právnej úprave verejného obstarávania má podanie námietok odkladný účinok na uzatvorenie zmluvy – t.j. verejná zákazka sa pozastavuje až do vyriešenia veci zo strany ÚVO/Rady ÚVO. **V prípade presunu námietkového/odvolacieho konania na súdy je možné očakávať, že strany sporu budú navrhovať prejudiciálne konania (čo pred ÚVO urobiť nemohli),** nakoľko verejné obstarávanie predstavuje úniové právo a v rozhodovacej praxi sa vyskytuje množstvo nevyriešených právnych otázok (momentálne sú v platnosti „nové“ smernice EÚ v oblasti obstarávania z roku 2014, ktoré zaviedli množstvo nových inštitútov a výkladových problémov).


V súčasnosti platí „plná“ elektronizácia verejného obstarávania, až na málo výnimiek zo zákona. Sudcovia a obslužný personál súdov sa bude musieť naučiť pracovať s týmito nástrojmi, nakoľko tieto obsahujú spis k veci a obstarávateľ dokumentáciu poskytuje ÚVO/Rade tak, že sprístupňuje vstup do daného systému a v tom sa nachádza posudzovaná dokumentácia, t.j. listinne sa predkladá už len minimum dokladov. ■

Záver: Ako nakoniec dopadne justičná reforma v oblasti správneho súdnictva ukáže až čas. Jedno je však isté, ušľachtilá myšlienka akou je vznik Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a oddelenie správneho súdnictva od všeobecnej sústavy súdov na úrovni krajských súdov nemusí vždy naplniť sledovaný cieľ.

Právne závery vyplývajúce z uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 (Kovozber) v judikatúre správnych súdov na Slovensku

Náhrada za zdržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly za obdobie do 31. 12. 2016

 **Rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky** č. k. 4Sžfk/60/2019 a 4Sžfk /61/2019 zo **dňa 6. októbra 2020**; Najvyšší súd Slovenskej republiky zamietol kasačné sťažnosti proti rozsudkom Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/47/2018-127 z 3. júla 2019 a č. k. 20S/44/2018-119 z 26. júna 2019.

 Právna úprava: *§ 79 ods. 1-6, § 79a, § 85ke zákona o DPH, *§ 63 ods. 1 Daňového poriadku

*čl. 183 smernice Rady 2006/112/ES

Stanovisko Správneho kolégia Najvyššieho súdu SR sp. zn. Snj 36/2019 z 30. októbra 2019

Ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zdržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok).

Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017) v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.“, nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovozber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil opatrenia žalovaného č. 102642849/2017 zo dňa 28. decembra 2017 a č. 100419560/2018 zo dňa 20. februára 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP.
2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že správca dane začal dňa 22. marca 2016 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015 v sume 9.256,98 € podľa § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 04. júla 2016, v zmysle ktorého bol rozdiel uplatneného odpočtu dane určený na 0,00 €. Žalovaný uplatnený nárok na vrátenie odpočtu dane vo výške 9.256,98 € žalobcovi vyplatil dňa 14. júla 2016.

3. Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že žalovaný vydal dňa 28. decembra 2017 opatrenie, označené ako Oznámenie č. 102642849/2017 (ďalej len „oznámenie 1“), ktorým nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2015, o ktorý žalobca požiadal Žiadosťou o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH zo dňa 27. novembra 2017, s odôvodnením, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) ani daňový poriadok neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016, správca dane teda nemá zákonnú možnosť na priznanie takéhoto úroku. Na odvolanie žalobcu vydal žalovaný dňa 20. februára 2018 Oznámenie č. 100419560/2018 (ďalej len „oznámenie 2“), v ktorom poukázal na § 79 ods. 3 daňového poriadku a uviedol, že oznámenie č. 102642849/2017 nie je rozhodnutím v zmysle § 63 daňového poriadku a preto nie je možné podať proti nemu odvolanie.
4. Krajský súd posudzoval povahu oznámenia 1 a oznámenia 2 v zmysle ustanovení Správneho súdneho poriadku, vychádzajúc z obsahu napadnutého oznámenia 2 v nadväznosti na ustanovenie § 3 ods. 1 písm. c) SSP ustálil, že ide o opatrenie orgánu verejnej správy, ktoré podlieha súdnemu prieskumu.

5. Krajský súd ďalej dodal, že žalobca si žiadosťou zo dňa 27. novembra 2017 uplatnil voči správcovi dane právo na priznanie úroku z omeškania z dôvodu oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015, pričom toto právo žalobca odvodil z ustanovení § 79 ods. 3 a 7 daňového poriadku. Hoci ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku určuje správcovi dane povinnosť do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, resp. ustanovenie § 79a ods. 3 zákona o DPH obdobne správcovi dane prikazuje do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu rozhodnúť o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 citovaného ustanovenia, nemožno toto vymedzenie povinnosti vydať rozhodnutia vykladať tak, že formou rozhodnutia správca dane rozhoduje len ex offa v prípade pozitívneho rozhodnutia o priznaní úroku za oneskorené vrátenie daňového preplatku alebo úroku z oneskoreného vráteného zadržovaného nadmerného odpočtu. Aj negatívne rozhodnutie, ktorým sa daňovým subjektom uplatnený nárok či už z vecných alebo skutkových dôvodov neprikladá, príp. sa priznáva v nižšej sume, ako bol uplatnený, je rozhodovanie o priznaní, resp. nepriznaní práv daňových subjektov v zmysle dikcie ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku, upravujúceho povinnosť správcu dane vydávať v takýchto prípadoch formalizované rozhodnutie, na ktoré zákon kladie požiadavku riadneho zistenia skutkového stavu veci a riadneho odôvodnenia individuálneho správneho aktu (§ 63 ods. 2, 5 daňového poriadku), vydaného v rámci daňového konania (§ 2 písm. c) daňového poriadku). Uvedený formalizovaný postup správcu dane zároveň poskytuje záruku zachovania dvojinštančnosti daňového konania (§ 72 a nasl. daňového poriadku), prípadne zachovania možnosti revidovania nezákonných rozhodnutí v rámci mimoriadnych opravných prostriedkov.
6. V danom prípade správnosť postupu a právne posúdenie uplatneného nároku žalobcu vo veci podanej žiadosti posudzoval orgán, ktorý vydal napádané oznámenie (opatrenie). Z uvedeného dôvodu správny súd vyhodnotil postup žalovaného správcu dane ako nezákonný, ktorým došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného opatrenia vo veci samej.
7. **K oprávnenosti žalobcom uplatneného nároku na priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 a 7 daňového poriadku krajský súd uviedol, že túto právnu otázku riešil vo veciach vedených pod sp. zn. 14S/30/2018, sp. zn. 20S/46/2018, sp. zn. 20S/45/2018, ktoré sa týkali tých istých účastníkov súdneho prieskumu zákonnosti opatrení žalovaných, vo veci nároku na priznanie úroku z oneskoreného vrátenia zadržovaného nadmerného odpočtu za iné zdaňovacie obdobia. Krajský súd v zmysle s § 140 SSP poukázal na odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/30/2018 zo dňa 20. marca 2019, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil a z odôvodnenia ktorého citoval.**
8. **Vo vzťahu k právnomu posúdeniu veci krajský súd uviedol, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať**

platiteľom dane náhradu za zadržovaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zákona o DPH bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t. j., ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01. januára 2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

9. Pokiaľ však ide o povinnosti vnútroštátneho súdu, krajský súd pripomenul, že vnútroštátne súdy, ktoré uplatňujú vnútroštátne právo, sú povinné vykladať toto právo v čo najväčšej miere v zmysle znenia a účelu smernice Rady 2006/112/ES, aby sa dosiahol ňou sledovaný výsledok, a teda konať v súlade s článkom 288 tretím odsekom



Do 31. 12. 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržovaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly

Zmluvy o FEÚ. Táto povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva je totiž vnútorne spätá so systémom Zmluvy o FEÚ, keďže umožňuje vnútroštátnym súdom zaistiť v rámci ich právomocí úplnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní sporov, ktoré im boli predložené (najmä rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 37 a citovaná judikatúra). Podľa takisto ustálené judikatúry má vnútroštátny súd, ktorý je v rámci svojej právomoci poverený uplatniť právne predpisy Únie, povinnosť zabezpečiť ich plný účinok, pričom v prípade potreby z vlastnej iniciatívy neuplatní akékoľvek odporujúce ustanovenie vnútroštátneho práva bez toho, aby musel požadovať alebo čakať na predchádzajúce zrušenie tohto ustanovenia zákonodarnou cestou alebo akýmkoľvek iným ústavným postupom (rozsudok z 5. júla 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, bod 34 a citovaná judikatúra).

10. Krajský súd uviedol, že v zmysle uvedeného čl. 183 Smernice Rady musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok Súdny dvor EÚ vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly [rozhodnutie vo veci C-120/15 (Kovozber)]. V dôvodoch rozhodnutia C-120/15 Súdny dvor EÚ odkázal na staršiu judikatúru (EnelMaritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32) a konštatoval, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH

môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné ju považovať za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Súdny dvor však zdôraznil, že vykonávacie predpisy týkajúce sa vrátenia nadmerného odpočtu DPH zavedené členským štátom nesmú mať dosah na zásadu daňovej neutrality tak, že by zdaniteľná osoba musela znášať v celom alebo čiastočnom rozsahu bremeno tejto dane. Konkrétne, tieto vykonávacie predpisy musia umožniť zdaniteľnej osobe, aby jej bola vrátená za primeraných podmienok celá suma pohľadávky vyplývajúcej z tohto nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že k tomuto zaplateniu má dôjsť v primeranej lehote a že v každom prípade zakotvený spôsob zaplatenia nesmie spôsobovať žiadne finančné riziko zdaniteľnej osobe. Keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto vzniknuté finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s pred-

metnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 24. októbra 2013, *Rafinária Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23).

2.

11. Krajský súd konštatoval, že nemožno spochybníť, že správca dane má právo skontrolovať správnosť uplatneného nadmerného odpočtu a k tomu mu je poskytnutá primeraná lehota. V prípade, ak túto lehotu prekročí, musí daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať v období, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06. júna 2017 na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržavanej sumy nadmerného odpočtu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie až do jeho vrátenia.
12. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom vysloveným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/41/2017 zo dňa 27. februára 2019, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016, pretože rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 *Kovozber* má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z. z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016.
13. Krajský súd k argumentácii žalobcu dodal, že podmienky, za akých sa majú platiť úroky z omeškania, musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemohli výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili (uznesenie *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 35 a citovaná judikatúra). Podľa názoru krajského súdu nie je možné na daný prípad použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku, pretože takto upravený úrok je sankciou za oneskorené vrátenie daňového preplatku, teda za porušenie povinnosti stanovenej zákonom, naproti tomu je zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly, aj podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly však nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, ale musí rešpektovať zásadu daňovej neutrality. Tak ako v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu. Krajský súd dospel k záveru, že priznanie úrokov vo výške 10 % ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu, sa javí ako neprimeraná výhoda pre kontrolovaný daňový subjekt v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých kontrola vykonaná nebola. Zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10 % by totiž znamenalo ich také ekonomické zhodnotenie, ktoré by v danom čase nebolo možné na bankovom trhu dosiahnuť. Z tohto pohľadu sa krajskému súdu právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, účinná od 01. januára 2017 (úroková sadzba najmenej 1,5% ročne), javí ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH.
14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, o trovách konania rozhodol tak, že žiaden z účastníkov nemá nárok na trovy konania.
15. Žalovaný namietal, že krajský súd tým, že zrušil oznámenia žalovaného zo dňa 28. decembra 2017 a 20. februára 2018 vec nesprávne právne vyhodnotil, pretože daňový úrad postupoval v danej veci v zmysle zásady zákonnosti, uvedenej v článku 2 ods. 2 Ústavy SR a v § 3 ods. 1 daňového poriadku. Oznámenia, ktoré sú predmetom tohto súdneho konania žalovaný vydal v zmysle platných právnych noriem, pričom v danom prípade nemohol aplikovať postup v zmysle ust. § 79a zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. januára 2017.
16. Žalovaný poukázal na závery judikatúry SD EÚ, podľa ktorej straty na ujme zdaniteľnej osoby vyplývajúce z nemožnosti disponovať s peňažnými prostriedkami majú byť kompenzované zaplatením úrokov z omeškania v tom prípade, že dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty. Z uvedeného vyplýva, že správcovi dane musí prináležať určitá lehota na výkon kontroly, ktorou preverí oprávnenosť uplatneného nadmerného odpočtu. Až v prípade, že nadmerný odpočet bude vrátený po uplynutí primeranej doby, nastane titul na zaplatenie úrokov z omeškania. Vznik nároku na tieto úroky teda môže nastať až uplynutím takejto primeranej doby, pričom lehota na vykonanie daňovej kontroly je upravená v § 46 ods. 10 daňového poriadku je určená najviac na jeden rok. Dĺžka výkonu daňovej kontroly v danom prípade nebola v rozpore s lehotou určenou ustanovením § 46 ods. 10 daňového poriadku.
17. Žalovaný ďalej uviedol, že podľa Uznesenia SD EÚ vo veci C-120/15 *KOVOZBER s.r.o.* v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. V súlade s právnou úpravou platnou do 31. decembra 2016 nárok na úrok z omeškania upravovalo ust. § 79 daňového poriadku. Žalovaný zdôraznil, že nadmerný odpočet bol v danom prípade vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 daňového poriadku. Vzhľadom k absencii právnej úpravy vo veci úrokov z nadmerného odpočtu, nemohol byť žalobcovi nárok na vyplatenie úroku priznaný.
18. Pokiaľ ide o rozhodovaciu právomoc všeobecného súdu, vzhľadom na odporúčanie SD EÚ, podľa názorov Najvyššieho súdu SR prezentovaných v rozhodnutiach sp.zn. 3Sžf/27/2013 a 3Sžf/44/2013 zo dňa 01. augusta 2014 pri aplikácii v rozhodnutiach práva EÚ absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nielen v daňovom konaní, ale aj v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Pri absencii legislatívnej úpravy, v rámci záväzného právneho názoru má správny súd určiť daňovým orgánom procesný postup, ktorý majú v ďalšom konaní aplikovať. Najvyšší súd SR však nezistil, či vnútroštátny súd má rozhodnúť súdnym precedensom. Zásadnou otázkou preto zostáva, či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej právnej úpravy úrokov zo zadržavaného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly pred 31. decembrom 2016 stanovil primeraný právny režim úrokov vlastnou úvahou na základe analógie práva. Rozhodnutia všeobecných súdov nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku.

19. Žalovaný dal do pozornosti, že žalobca sa postupne obrátil na Krajský súd v Trnave s viacerými žalobnými návrhmi, v ktorých namieta nesprávnosť označenia Oznamení vydaných žalovaným, ktorými žalovaný nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za rôzne zdaňovacie obdobia. Žalovaný podal dňa 24. januára 2019 návrh v zmysle ust. § 65 SSP, aby krajský súd spojil na spoločné konanie konania vedené pod sp. zn. 14S/30/2018, 14S/31/2018, 20S/44/2018, 20S/45/2018, 20S/46/2018, 20S/47/2018. Krajský súd sa predmetným návrhom vôbec nezaoberal, čím nepostupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 4 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok).

3.

20. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že rozhodnutia žalovaného (označované ako „oznamenia“) boli nezákonné a žalobcovi jednoznačne prislúcha úrok zo zadržávaného nadmerného odpočtu DPH. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu.
21. Žalobca uviedol, že aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou čl. 183 DPH smernice vyplývajúcej z judikatúry SDEÚ. Článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.
22. Žalobca ďalej konštatoval, že žalovaný nerozlišuje nárok na úrok za prekročenie 10- dňovej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počítanej od skončenia daňovej kontroly od odlišného a samostatného nároku, a to úroku zo zadržávaného nadmerného odpočtu za celé obdobie odo dňa, kedy by bol žalobcovi vrátený v prípade, ak by nebola začatá daňová kontrola. Práve tento druhý nárok si žalobca uplatňuje žalobou, keď žiada finančnú náhradu za dočasnú nemožnosť užívania svojich finančných prostriedkov v zmysle európskej judikatúry. Žalovaný bol na tento rozdiel upozornený opakovane, avšak rozdiel zjavne ignoruje a opakovane sa vyjadruje k nároku, ktorý ani nie je predmetom tohto konania. Žalovaný naďalej bezdôvodne stotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržávaných finančných prostriedkov, pričom takýto postup nevyplýva ani zo zákona o DPH ani z daňového poriadku a navyiac je v rozpore s judikatúrou SDEÚ citovanou i všeobecnými súdmi.
23. Odlišne od právneho názoru Krajského súdu v Trnave mal žalobca za to, že je oprávnený nie len na úrok 1,5% ročne v zmysle právneho záväzného názoru súdu uvedeného v rozsudku, ale v zmysle práva EÚ má nárok na zaplatenie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty daný už odo dňa, kedy mal byť nadmerný odpočet vrátený, ak by nebola vykonávaná daňová kontrola, a to vo výške 10% ročne zo sumy nadmerného odpočtu. Judikatúra v tejto oblasti je podľa názoru žalobcu ustálená a jednoznačná a potvrdzuje argumentáciu žalobcu vo veci jeho nároku na úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za dobu vykonávania daňovej kontroly v zmysle jeho žiadosti. Úrok 1,5% nezodpovedá ani približne trhovým podmienkam, obstaráť si náhradné zdroje financovania za uvedený úrok bol pre žalobcu nemožné. Strata, ktorú žalobca utrpel tým, že nemohol svoje finančné prostriedky používať je podstatne vyššia, čo vyplýva aj s obvyklou výškou marže a zisku žalobcu.

4.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).
25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.
26. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
27. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.
28. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.
29. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.
30. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015, uplatneného v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 podanom dňa 25. januára 2016 vo výške 9,256,98 €. Daňová kontrola začala dňa 22. marca 2016 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102751622/2016 zo dňa 16. marca 2016 a bola ukončená dňa 04. júla 2016, doručením protokolu z daňovej kontroly č. 103397137/2016 žalobcovi. Na základe výsledkov daňovej kontroly nebol zistený rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Nadmerný odpočet v sume 9.256,98 € bol vrátený žalobcovi dňa 14. júla 2016.
31. Dňa 29. novembra 2017 doručil žalobca žalovanému žiadosť o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2015. Správca dane oznámením č. 102642849/2017 zo dňa 28. decembra 2017 žalobcovi oznámil, že jeho podanie považuje za neopodstatnené, pretože zákon o DPH ani daňový poriadok neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016, a teda nemá zákonnú možnosť na priznanie takéhoto úroku. Žalovaný uviedol, že nadmerný odpočet bol vrátený v súlade s ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly vo výške vyrubenej podaním daňového priznania, teda bol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Poukázal i na novelu zákona o DPH (zákon č. 298/2016 Z.z.), ktorou sa s účinnosťou od 01. januára 2017 zaviedlo ustanovenie § 79a upravujúce náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktoré sa však v zmysle prechodného ustanovenia § 85ke zákona

o DPH neuplatní, pretože daňová kontrola bola v prípade žalobcu ukončená do 31. decembra 2016.

32. Po odvolaní žalobcu proti Oznámeniu č. 102642849/2017 zo dňa 28. decembra 2017 vydal žalovaný Oznámenie č. 100419560/2018 zo dňa 20. februára 2018, v ktorom okrem iného uviedol, že skoršie oznámenie o nepriznaní úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 nie je rozhodnutím v zmysle ustanovenia 63 daňového poriadku a preto nie je možné proti nemu podať odvolanie podľa § 72 ods. 1 daňového poriadku.
33. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/47/2018-127 zo dňa 03. júla 2019, ktorým súd zrušil opatrenia žalovaného (Oznámenie č. 102642849/2017 zo dňa 28. decembra 2017 a č. 100419560/2018 zo dňa 20. februára 2018) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

34. Podľa článku 1 ods. 1 Ústavy SR, Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.
35. **Podľa článku 7 ods. 2 Ústavy SR, Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.**
36. Podľa § 79 ods. 2 daňového poriadku (v znení účinnom v čase vydania opatrení žalovaného), ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1 alebo uplatniť postup podľa odseku 9 alebo odseku 10, správca dane na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatený preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, ak je väčší ako 5 eur; daňový preplatok na dani z príjmov a na dani z motorových vozidiel za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitných predpisov, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Ak správca dane žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva.
37. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10%. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.
38. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v čase vydania opatrení žalovaného), ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Ak platiteľovi vznikne nadmerný odpočet v poslednom zdaňovacom období, v ktorom prestal byť platiteľom, nadmerný odpočet daňový úrad vráti do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.
39. Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac, b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov.
40. Podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH platiteľ, ktorý spĺňa podmienky podľa odseku 2, vyznačí túto skutočnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.
41. Podľa § 79 ods. 5 zákona o DPH ak platiteľ uplatňuje nadmerný odpočet alebo zvyšuje nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním podaným po podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom tento nadmerný odpočet vznikol, daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak po vrátení nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 platiteľ zvýši nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním, daňový úrad vráti sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu je zaslaná výzva na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom daňovom priznaní alebo na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu neplynie odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov.
42. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote na vrátenie nadmerného odpoč-

tu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom šiesteho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

- 43. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01. 01. 2017, ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu“) podľa odseku 2.**
- 44. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01. 01. 2017, platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5%, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5%. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.**
- 45. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 01. 01. 2017 o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi zaplatí do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.**
- 46. Podľa § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017 platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.**
- 47. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak a doplnení niektorých zákonov.**
- 48. Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.**

6.

- 49. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočne právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a obmedzí sa iba na doplnenie svojich právnych názorov.**



V zmysle
čl. 7 odsek 2
Ústavy Slovenskej
republiky má
prednosť
právo EÚ pred
vnútroštátnym
právom

- 50. Kasačný súd v prvom rade upozorňuje na nutnosť tzv. eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá interpretuje článok 183 Smernice o DPH. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sú bezpochyby právne záväzným výkladom Smernice o DPH a sú prameňom práva na území všetkých členských štátov EÚ. V zmysle čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora) sú orgány verejnej moci povinné vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z právneho poriadku EÚ, pričom právo EÚ má v prípade kolízie jeho právnych noriem s právnymi normami členského štátu prednosť pred vnútroštátnymi právnymi normami. Kasačný súd po oboznámení sa s odôvodnením napadnutého rozsudku konštatuje, že krajský súd dostatočným spôsobom odôvodnil prednosť práva EÚ pred vnútroštátnym právom, ako aj povinnosť eurokonformného výkladu a správne tiež poukázal na relevantnú judikatúru SD EÚ a slovenských súdov.**

- 51. Krajský súd v bode 52. rozsudku správne konštatoval, že „Vo vzťahu k právnomu posúdeniu veci správny súd uvádza, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zákona o DPH bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t. j., ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01. 01. 2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 1. 1. 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. 12. 2016.“**
- 52. Z uvedeného vyplýva, že zákon o DPH platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu a následného vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. V čase rozhodovania správcu dane (v danom prípade posudzovania žiadosti žalobcu o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu) už zákon o DPH obsahoval ustanovenie § 79a, v zmysle ktorého má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu vo forme úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej**

sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, až do jeho vrátenia. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

53. V tejto súvislosti krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky po prijatí novely zákona o DPH, ktorá reagovala na rozhodnutie SDEÚ vo veci C-120/15 Kozovber zo dňa 21. 10. 2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania a výšku úroku. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku stotožnil s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/41/2017 z 27. februára 2019, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016, nakoľko rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kozovber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z. z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016.

54. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom stotožnil a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za nevyhnutné poukázať na Stanovisko Správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56: „Ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok). Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017) v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“, nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kozovber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

55. Kasačný súd súčasne poukazuje i na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/75/2017 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn. 1Sžfk/24/2018 zo dňa 30. júla 2019 v ktorých

bola prijatá aplikácia ust. § 79a zákona o DPH. K aplikácii tohto ustanovenia sa prikláňa aj rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/4/2019 zo dňa 17. apríla 2019, ktorý v bodoch 24 a 25 odôvodnenia uvádza, že „problém pre správcu dane a žalovaného teda spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. 12. 2016 vrátane. Úloha (resp. povinnosť) je teraz na zákonodarcovi, pretože tieto prípady nemožno ignorovať s poukazom na judikatúru SD EÚ. Čo sa týka spôsobu výpočtu úrokovej sadzby, kasačný súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu o použití trojnásobku základnej úrokovej sadzby ECB platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mal byť daňový



Problém pre správcu dane spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1,2 alebo ods. 5 zákona o DPH bola skončená do 31. 12. 2016 vrátane

preplatok vrátený, resp. ak základná úroková sadzba nedosahuje 10%, použije sa ročná úroková sadzba 10%. Novela zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinná od 01. 01. 2017 v § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a priznáva platiteľovi nárok na úrok z nadmerného odpočtu (najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň) až od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Kompenzáciu, ktorá patrí daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlíšiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého si žalobca úrok vypočítal“.

56. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred orgánom verejnej správy nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval ods. val vecne správne, keď zrušil opatrenia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S poukazom na vyššie uvedené právne závery kasačný súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní bude úlohou orgánu verejnej správy opätovne

posúdiť žiadosť žalobcu zo dňa 27. novembra 2017 o náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015 v zmysle § 79a zákona o DPH, a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti predjednávanej veci rozhodnúť o nároku žalobcu formou rozhodnutia podľa § 63 daňového poriadku.

7.

57. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

58. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne. ■

Z činnosti metodicko- -legislatívnych komisií SKDP Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

V oblasti dane z pridanej hodnoty bola na programe diskusia k zmenám, ktoré prináša novela zákona o DPH. Vládna novela zákona schválená 5. novembra 2020 zavádza zmeny s účinnosťou od 1. januára a s účinnosťou od 1. júla 2021. Najzásadnejšia zmena od 1. januára sa týka problematiky úpravy základu dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky. Nejasnosti a otázky metodického charakteru, ktoré sa diskutovali na decembrovom zasadnutí komisie aj v nadväznosti na webinár zorganizovaný pre členov komory 30. novembra 2020 k novele zákona, členovia sformulovali a adresovali MF SR. Členovia komisie sa zapojili do legislatívneho procesu a pripomienkovali predbežnú informáciu k pripravovanému novému zákonu o zasielaní údajov finančnej správe z faktúr daňových subjektov. Aktuálne diskutovanými témami sú odpočítanie a uplatnenie dane pri bezodplatne odovzdávaných vyvolaných investíciách a otázka

lehoty na zánik práva vyrubiť daň. Dlhodobo diskutovanou témou je prechod ekonomického vlastníctva a dokladovanie prepravy pri intrakomunitárnych dodávkach tovaru s oslobodením od DPH.

V rámci prípravy tradičného diskusného podujatia komory, Metodického dňa, sa komisia priebežne venuje zostaveniu programu, navrhuje a aktualizuje témy za oblasť DPH a vedie k nim odbornú diskusiu. Diskutujú a zbierajú sa tiež námety ku školeniam a klubovým stretnutiam zameraným na špecifické oblasti DPH.

V roku 2020 sa uskutočnilo šesť zasadnutí komisie. V roku 2021 je plánovaných deväť zasadnutí. Metodické podnety, otázky z aplikácie praxe a témy na odbornú diskusiu v rámci zasadnutí, ktoré aj v tomto roku prebiehajú v online režime, sú vítané zo strany všetkých členov komory.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

MLK pre DPPO sa zaoberala najmä podnetmi od členov komisie, predmetom diskusie bola téma Oceňovací rozdiel pri downstream zlúčení, ktorú už diskutovala aj MLK pre účtovníctvo. Diskutovalo sa aj o praktických skúsenostiach členov v súvislosti s predávkami na daň z príjmov právnických osôb; uplatňovaní postupu podľa § 19 ods. 2 písm. l) zákona o dani z príjmov vzhľadom na absenciu prechodného ustanovenia; o úprave základu dane v nadväznosti na § 25a zákona o dani z pridanej hodnoty; o problematike mikrodaňovník a kontrolo-

vané transakcie; o posúdení splatnosti záväzku a o zmenke na úhradu z nehnuteľného majetku. Členovia komisie aktuálne pripravujú podnet v súvislosti s podmienkami oslobodenia príjmov pri predaji akcií podľa § 13c zákona o dani z príjmov. Komisia sa aktívne zapojila aj do výzvy MF SR na zasielanie návrhov na Legislatívnu úpravu v daňových zákonoch. Aktuálne sa venujeme aj príprave pripomienok v súvislosti s Legislatívnym zámerom rekodifikácie práva obchodných spoločností.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO sa na posledných zasadnutiach venovali problematike dotácií v súvislosti s § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov. Základná problematika sa týkala situácie z praxe, keď daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva nepostupoval v minulosti správne, zahrnul dotáciu na obstaranie dlhodobého hmotného majetku do výnosov v celej výške pri jej prijatí a následne pri daňovej kontrole správca dane neakceptoval rozhodnutie daňovníka uplatniť postup podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov. Na februárovom

zasadnutí sa členovia komisie zaoberali problematikou komanditných spoločností v súvislosti s § 16 ods. 3 zákona o dani z príjmov; spätným dorubením odvodov do Sociálnej poisťovne v SR v prípade, ak sa poisťenec nevie preukázať A1; prepočítavaním nákladov na dopravu v súvislosti s § 5 ods. 7 písm. m) zákona o dani z príjmov; ročným zúčtovaním dane zamestnancov, ktorí v roku 2020 pracovali na home office v AT a vysielaním zamestnancov z pohľadu DAC6.

Vedúca: PhDr. Lubica Dumitrescu

MLK PRE SPRÁVU DANÍ

V roku 2020 sa uskutočnili štyri zasadnutia komisie, na ktorých sa diskutovali aktuálne praktické otázky v období pandémie. Aktuálne sa zbierajú návrhy a námety týkajúce sa dočasnej úpravy práv a povinností počas lockdownu a na legislatívnu úpravu k pripra-

vovanej novele daňového poriadku. Za komisiu sa priebežne navrhujú a pripravujú témy z oblasti správy daní na odprezentovanie a diskusiu v rámci plánovaného Metodického dňa.

Vedúci: JUDr. Juraj Vališ

Stretnutie dvoch prezidentov

Dňa 25. januára 2021 sa stretol prezident Finančnej správy SR - pán Jiří Žežulka so zástupcami SKDP - prezidentom Jozefom Danisom a viceprezidentkou Miriam Galandovou. S pánom prezidentom sa dohodli na úzkej spolupráci medzi FS SR a SKDP a na pravidelných kvartálnych stretnutiach na úrovni prezidenta FS SR, generálneho riaditeľa Sekcie daňovej, prezidenta SKDP a viceprezidenta SKDP.

Pán prezident zároveň deklaroval, že chce budovať dôveryhodnú inštitúciu a stotožňuje sa s víziou ministra financií o finančnej správe dvoch tvárí – „*Láskavej k poctivým občanom a nekompromisnej pre ľudí, ktorí neodvádzajú dane a okrádajú všetkých občanov.*“ Finančná správa SR sa v nadchádzajúcom období plánuje venovať nasledovným nosným cieľom:



- a. „*real time invoicing*“ – teda projektu zasielania faktúr FS SR, pričom sa plánuje zrušenie kontrolného výkazu,
- b. indexu daňovej spoľahlivosti a
- c. (v spolupráci s MF SR) komplexnej novelizácii Daňového poriadku.

Finančná správa SR tiež plánuje zjednotiť podmienky pre registráciu platiteľov DPH. V najbližšej dobe pošlú svoj návrh na pripomienkovanie SKDP, ktorý bude posunutý na našu MLK pre DPH.

Tešíme sa na spoluprácu ■

Stretnutie so štátnym tajomníkom



29. januára hovoril prezident SKDP – Jozef Danis so štátnym tajomníkom Ministerstva financií SR – pánom Ľubošom Jančíkom. Diskusia sa venovala najmä témam:

1. návrh SAS na zrušenie povinného členstva v Slovenskej komore daňových poradcov
2. daňová reforma
3. CFC pravidlá – pracovná skupina

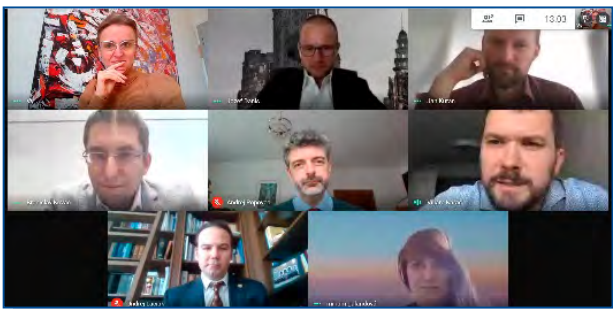
Prezident SKDP objasnil pozíciu daňových poradcov na trhu služieb, ako aj oficiálny postoj SKDP k tejto otázke. Následne bolo pánovi Jančíkovi doručené oficiálne stanovisko

SKDP k zrušeniu povinného členstva v komore zhrňujúci naše argumenty pre zachovanie povinného členstva.

Pokiaľ ide o daňovú reformu, MF SR aktuálne formuluje jej základné princípy a bude hľadať dohodu v rámci koalície. Následne sa vytvorí a začne na reforme pracovať odborná pracovná skupina. SKDP sa do práce v tejto skupine aktívne zapojí.

K problematike CFC pravidiel sa začiatkom januára vytvorila pracovná skupina, ktorá pracuje na novelizácii pravidiel pre kontrolovateľné zahraničné spoločnosti týkajúcej sa fyzických osôb. Za daňových poradcov sú členmi tejto skupiny: Jozef Danis, Miriam Galandová, Michal Antala a Silvia Hallová. ■

Stretnutie SAK a SKDP

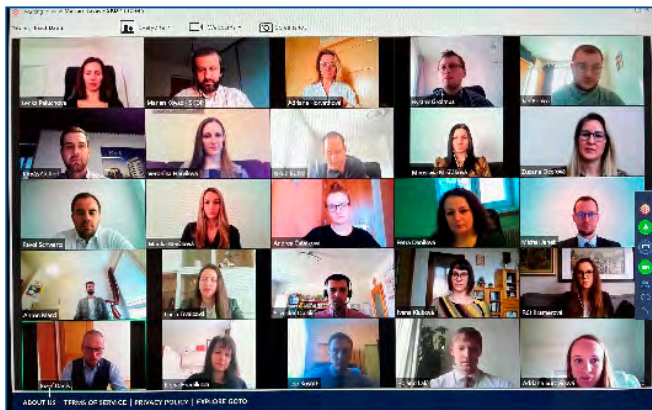


22. januára formou video konferencie rokovali zástupcovia predsedníctva Slovenskej advokátskej komory a prezidia Slovenskej komory daňových poradcov. Diskusia sa venovala najmä nasledovným témam:

- zrušenie povinného členstva v profesijných komorách,
- povinné zverejňovanie zmlúv v centrálnom registri zmlúv,
- súbežný výkon advokácie a daňového poradenstva.

Vo všetkých otázkach prítomní našli spoločné ciele a zdieľali spoločné názory. ■

Noví daňoví poradcovia



V decembrovom termíne skúšok daňových poradcov sa skúšok zúčastnilo 57 účastníkov. V radoch daňových poradcov sme formou on-line slávu 12. januára 2021 privítali 25 z nich. Prajeme im úspešný výkon činnosti daňového poradenstva. ■

Tax advisers award



Ocenenia TAX ADVISORS AWARD, ktoré každoročne udeľuje Slovenská komora daňových poradcov sú snahou o prepojenie odbornej praxe a školského systému, kde v spolupráci s univerzitami oceňujeme najlepšie práce súvisiace s daňami a daňovým systémom. Ocenení študenti každoročne získajú možnosť zúčastniť sa vzdelávacích podujatí, ktoré organizuje

Akadémia daňových poradcov, ako aj možnosť prezentovať sa pred našimi členmi. Tento rok sme museli z dôvodu pandemickej situácie upustiť od osobného odovzdania ocenení, veríme však, že sa v odbornej praxi ešte stretne ocenenými študentmi, ktorým prajeme mnoho pracovných aj osobných úspechov. Tento rok sme ocenili:

| Škola/Fakulta | Katedra | Autor | Názov práce | Vedúci záverečnej práce |
|----------------------|---|--------------------------------------|---|----------------------------------|
| EUBA PHF Košice | Katedra finančného riadenia podniku | Ing. Lukáč Jozef | Hodnotenie finančnej výkonnosti podnikov podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania | doc. Ing. Eva Manová, PhD. |
| EUBA PHF Košice | Katedra finančného riadenia podniku | Bc. Lívia Csizmadiová | Komparácia daňového a odvodového zaťaženia v SR a vo vybraných krajinách EÚ | Ing. Jana Simonidesová, PhD. |
| PF UPJŠ v KE | Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie | JUDr. Monika Stojáková | Trendy vývoja colného práva na Slovensku a v EÚ spojené s globalizáciou svetového obchodu a podnikania. | doc. JUDr. Karin Cakoci, PhD. |
| PF UPJŠ v KE | Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie | Mgr. Marko Putera | Kryptomeny a ich využitie pri zdaňovaní | JUDr. Jozef Sábo, PhD. |
| EUBA NHF | Katedra financií | Ing. Kristína Šulajová | Boj proti stratégiám vyhýbania sa daňovej povinnosti – OECD BEPS | Ing. Marcela Rabatinová, PhD. |
| EUBA NHF | Katedra financií | Ing. Jaroslava Šepelová, PhD. | Hodnotenie firiem vo vzťahu k plateniu daní | Prof. Ing. Anna Schultzová, PhD. |
| UK Právnická fakulta | Katedra finančného práva | Mgr. Mária Kvočáková | Právne aspekty zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia | Mgr. Andrea Koroncziová, PhD. |
| EU BA FHI | Katedra účtovníctva a audítorstva | Dalma Mihalovičová | Vývoj minimálnej mzdy a jej daňového a odvodového zaťaženia v SR | Ing. Zuzana Kubaščíková, PhD. |
| EU BA FHI | Katedra účtovníctva a audítorstva | Bc. Igor Rusnák | Medzinárodné zdaňovanie v podmienkach Slovenskej republiky | Ing. Martina Mateášová, PhD. |
| UMB EF | Katedra financií a účtovníctva | Denisa Mlynárová | Environmentálne dane ako nástroj environmentálnej politiky a ich efekty | Prof. Ing. Marta Orviská, PhD. |
| UNIZA PEDAS | Katedra ekonomiky | Ing. Peter Pobeha | Earnings management v podmienkach krajín V4 | Prof. Ing. Tomáš Klieštík, PhD. |
| UNIZA PEDAS | Katedra ekonomiky | Roman Blažek | Kreatívne účtovníctvo ako nástroj daňovej optimalizácie | Prof. Ing. Tomáš Klieštík, PhD. |
| TU KE EF | Katedra financií | Dominika Dzurňáková | Daňovo uznateľné náklady pre prenájme nehnuteľností u fyzickej osoby | doc. Ing. Anna Bánociová, PhD. |
| TU KE EF | Katedra financií | Ing. Dominika Adamčíková | Predaj podniku z pohľadu účtovníctva a daní | doc. Ing. Anna Bánociová, PhD. |

Daňoviny

– DAŇOVÉ NOVINY



V januári 2021 zamestnanci SKDP pripravili pre členov SKDP a pre odbornú verejnosť prvé číslo Daňovín – daňových novín. Obsahovo sú zamerané na prehľad legislatívnych zmien. Budeme Vám ich prinášať na mesačnej báze.

PRIHLÁSTE SA NA ODBER



skdp.sk

Vydavateľ:

Slovenská komora daňových poradcov,
Trnavská cesta 74A, 821 02 Bratislava,
IČO SKDP: 17060273,
IČ DPH: 2021085968,
IBAN: SK25 0900 0000 0004 2345 9067,
BIC: GIBASKBX

ISSN 2644-688X



9 772644 688012