

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA

Daňové raje a zneužívanie daňového systému

II. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW

Tax Heavens and Abuse of Tax System



KOŠICE 2018

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



II. SLOVENSKO-ČESKÉ
DNI DAŇOVÉHO PRÁVA

Daňové raje a zneužívanie daňového systému
Recenzovaný zborník vedeckých prác

Vladimír Babčák
Adrián Popovič
Anna Románová
(eds.)

Košice 2018

PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW



II. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW

Tax Havens and Abuse of Tax System
Reviewed proceedings of scientific papers

Vladimír Babčák
Adrián Popovič
Anna Románová
(eds.)

Košice 2018

Tento zborník vedeckých prác prezentuje príspevky z medzinárodnej vedeckej konferencie II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: *Daňové raje a zneužívanie daňového systému*, ktorá sa konala v dňoch 09. až 11. mája 2018 v Hornom Smokovci a vznikol ako čiastkový výstup z riešenia grantovej úlohy projektu APVV 16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

The Proceedings presents papers from international scientific conference II. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW: *Tax Havens and Abuse of Tax System* held on 09th - 11th May 2018 in Horný Smokovec and is published as a partial outcome of the implementation of the project APVV 16-0160 “Tax Evasion and Tax Avoidance (motivation factors, formation and elimination)” and VEGA No. 1/0375/15 “Tax evasion and tax frauds and possibilities of their prevention (by means of tax law, commercial law and criminal law)”.

Zostavovatelia/

Editors: prof. h.c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Anna Románová, PhD.

Recenzenti/

Reviewers: JUDr. Zdenka Papoušková, PhD.
Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta
doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.
Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2018

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovat', ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov práv.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system or transmitted in any form without the permission of the owners of the rights.

Za odbornú a jazykovú stránku tejto publikácie zodpovedajú autori. Rukopis neprešiel redakčnou ani jazykovou úpravou.

The authors are responsible for the professional and linguistic aspects of the publication. No editorial or linguistic revision has been made.

ISBN 978-80-8152-660-2

OBSAH / CONTENT

<i>EÚ A DAŇOVÉ RAJE I. (ZRODENIE DAŇOVÝCH RAJOV) EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS I. (THE FORMATION OF TAX HAVENS)</i>	<i>9</i>
Vladimír Babčák	
<i>EÚ A DAŇOVÉ RAJE II. (DAŇOVÉ RAJE DNEŠKA) EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS II. (TAX HAVENS OF TODAY).....</i>	<i>29</i>
Vladimír Babčák	
<i>EÚ A DAŇOVÉ RAJE III. (BUDÚCNOSŤ DAŇOVÝCH RAJOV) EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS III. (THE FUTURE OF TAX HAVENS)</i>	<i>61</i>
Vladimír Babčák	
<i>DAŇOVÉ PODVODY (A VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM) VE VÝUCE TAX FRAUDS (AND TAX AVOIDANCE) IN TEACHING.....</i>	<i>81</i>
Dana Bárková	
<i>O ZABRAŇOVANÍ ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO PRÁVA V MEDZINÁRODNOM ROZMERE - KLAUZULY O OBMEDZOVANÍ VÝHOD Z MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV A NIEKTORÉ SÚVISLOSTI (AJ) VO VZŤAHU K SLOVENSKEJ DAŇOVEJ POLITIKE PREVENTING TREATY ABUSE IN THE INTERNATIONAL CONTEXT - LIMITATION ON BENEFITS CLAUSES AND SOME OTHER REMARKS AROUND SLOVAK TAX TREATY POLICY</i>	<i>95</i>
František Bonk	
<i>DAŇOVÉ RAJE, SÚ V EURÓPE AKCEPTOVATELNÉ ALEBO ICH TREBA ZRUŠIŤ? ARE TAX HAVENS ACCEPTABLE IN EUROPE OR HAVE TO BE CANCELLED?</i>	<i>105</i>
Mária Bujňáková	
<i>SLOBODA POHYBU KAPITÁLU A BOJ PROTI PRESUNU ZDANITEĽNÉHO PRÍJMU DO RAJOV BEZ DANÍ THE FREEDOM OF MOVEMENT OF CAPITAL AND FIGHT AGAINST THE PROFIT SHIFTING INVOLVING TAX HAVENS</i>	<i>117</i>
Karin Čakoci - Jozef Sábo	
<i>EXISTENCIA DAŇOVÝCH RAJOV (VYBRANÉ ASPEKTY) EXISTENCE OF TAX HAVEN (ASSORTED ASPECTS).....</i>	<i>129</i>
Karolína Červená – Anna Románová	

**VYBRANÉ OTÁZKY (NIE LEN PRÁVNÝCH) LIMITOV DAŇOVÉHO
PLÁNOVANIA VO VZŤAHU K DAŇOVÝM RAJOM
SELECTED QUESTIONS ON (NOT ONLY LAW) LIMITS OF TAX PLANNING IN
RELATION TO TAX HAVENS.....147**

Dušan Hesek

**KRITICKÝ POHLED NA TRESTNOPRÁVNÚ ÚPRAVU PREMLČANIA
DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOV
A CRITICAL VIEW OF CRIMINAL ADJUSTMENT OF THE REDUCTION OF
TAX CRIMES.....165**

Štefan Hrčka

**ZŮŽENÍ POVINNOSTI MLČENLIVOSTI V ČESKÉM DAŇOVÉM PRÁVU
LIMITATION OF THE OBLIGATION OF SECRECY IN.....173**

Marie Karfíková

**ODHAĽOVANIE DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOV NA ZÁKLADE PODNETOV
DETERMINATION OF TAX CRIMES ON THE BASIS OF BUSINESS.....183**

Barbora Lamošová

**ODHAD OBJEMU SVETOVÉHO BOHATSTVA V DAŇOVÝCH RAJOCH
ESTIMATE OF GLOBAL WEALTH IN TAX HAVENS.....193**

Cecília Olexová

**EURÓPSKA DAŇ Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB AKO PROSTRIEDOK
ELIMINÁCIE ZNEUŽÍVANIA DAŇOVÝCH SYSTÉMOV V EÚ A JEJ
HODNOTENIE**

**EUROPEAN CORPORATE TAX AS A MEANS OF ELIMINATING THE ABUSE
OF TAX SYSTEMS IN THE EU AND ITS ASSESSMENT203**

Adrián Popovič

**SÚČASNÉ A MODERNÉ SPÔSOBY PÁCHANIA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH
ČINOV**

THE CURRENT AND MODERN WAYS OF INCIDENCE OF TAX CRIMES221

Marián Sabó

**POZITÍVNE A NEGATÍVNE ASPEKTY PODNIKANIA V DAŇOVÝCH RAJOCH
SO ZAMERANÍM NA ZAVÁDZANIE SANKCIÍ**

**POSITIVE AND NEGATIVE ASPECTS OF BUSINESS IN TAX HAVENS WITH A
FOCUS ON INTRODUCING SANCTIONS233**

Monika Stojáková

**ZNEUŽITÍ PRÁVA V KONTEXTU DAŇOVÉ LEGISLATÍVY A JUDIKATURY
ABUSE OF LAW IN THE CONTEXT OF TAX LEGISLATION AND JUDICATURE**

.....243

Taťána Špírková

ZNEUŽÍVANIE SYSTÉMU DANE Z PRIDANEJ HODNOTY - PERSPEKTÍVY A VÝZVY

ABUSE OF THE VALUE ADDED TAX SYSTEM - PERSPECTIVES AND CHALLENGES257

Miroslav Štrkolec

DAŇOVÝ RÁJ

TAX HAVEN271

Lenka Veselá

DAŇOVÉ RÁJE A JEJICH NEGATIVA A POZITIVA

TAX HAVENS AND THEIR NEGATIVE AND POSITIVE ASPECTS285

Roman Vybíral

DAŇOVÉ RAJE A UPLATŇOVANIE FINANČNÉHO TAJOMSTVA

TAX HAVENS AND FINANCIAL SECRECY EXERCISE293

Jozef Výrost

EÚ A DAŇOVÉ RAJE I. (ZRODENIE DAŇOVÝCH RAJOV)¹

EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS I. (THE FORMATION OF TAX HAVENS)

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa vo svojom príspevku o daňových rajoch zamýšľa na úvod otázkami, ktoré s problematikou daňových rajov veľmi úzko súvisia. Je to predovšetkým všeobecná téma, ktorú predstavuje zneužívanie daňového systému / daňových systémov v globálnom prostredí.

Za jednu z najzávažnejších otázok súčasnej vedy o daňovom práve v oblasti priameho zdaňovania považuje vymedzenie hraníc medzi stretom fiskálnych záujmov štátu a osobno-majetkovými záujmami daňových subjektov tak, aby tento potenciálny, často krát i skutočný konflikt nevytváral živnú pôdu pre rôzne formy zneužitia / zneužívania daňových systémov a celkovo daňového práva ako ich tvorcu a reprezentanta. Podľa autora súčasné daňové právo by jednoznačne malo medzi svoje základné funkcie zaradiť aj *funkciu tvorcu / tvorby daňovej morálky a daňovej kultúry vôbec*. V tejto súvislosti hľadá spojenie medzi daňovými rajmi a niektorými formami zneužívania daňového systému, najmä pokiaľ ide o daňové úniky a vyhýbanie sa daniam.

V ďalšej časti venuje pozornosť charakteristike daňových rajov, ich členeniu (predovšetkým na onshore a offshore) a podmienkam pre ich vznik. V tomto zmysle prechádza istým historickým prierezom ich vzniku a postupného rozvoja až po súčasnosť.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový raj, daňový únik a vyhýbanie sa daniam

Abstract in English language:

Author deals with questions that are strongly connected with issues of tax havens in this article. This is represented in particular because of the general topic which is the abuse of tax system / tax systems in the global environment.

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

One of the most topical issues in the contemporary tax law science is represented by limiting the boundaries between the collision of the fiscal interests of the state and personal interests of tax subjects so the potential conflict does not create a fertile ground for various forms of abuse of tax systems (and tax law as its creator and representative). Under author's view, the current tax law should certainly include the function of the creator /the creation of tax moral and tax culture rules at all. With this respect, the connection between tax havens and some forms of abuse of tax system with regard to tax evasions and tax avoidance have to be found.

In the next part author deals with the definition of tax havens, their division (mostly into onshore and offshore havens) and the conditions for their formation. Some historical overview and its gradual development up today will be presented with this respect.

Keywords in English language:

tax haven (tax paradise), offshore, onshore, tax evasion and tax avoidance

I. ÚVODNÉ ZAMYSLENIE

Od doby, kedy si prví ľudia začali uvedomovať sami seba, začali hľadať aj svoj pozemský raj. Netýkalo sa to však Adama ani Evy, pretože tí ho - podľa Biblie – už mali, avšak nezvládli sa správať podľa Božích pravidiel raja. V dôsledku toho boli z neho vyhnaní. Bez toho, aby som chcel personifikovať Európsku úniu (EÚ) a stotožňovať ju s Božskou autoritou, sa Únia o čosi podobné pokúša tiež; zatiaľ bez reálneho výsledku. Má záujem na tom, aby sa obchodné spoločnosti či podnikatelia, ale aj „vyvolené“ štáty a územia začali správať v duchu pravidiel ňou stanovených a teda, aby prestali zneužívať či využívať svoj pozemský raj, v tomto prípade svoj raj bez daní. Paradoxné na tom je to, že v povedomí EÚ sa samotný termín „raj“, ktorý každému z nás pripadá ako niečo čisté, priezračné, bez hany a bázne mení do podoby „biblického“ pekla, čo sa v pozemskom živote najnovšie prejavuje v čiernej farbe zoznamu jurisdikcií, ktoré nespolupracujú. Používajúc „biblický slovník“ sa tzv. šedý zoznam daňových rajov javí ako akýsi „očistec“, ktorým musia prejsť čiastočne nespolupracujúce jurisdikcie, aby sa stali „čistými“ a dôveryhodnými. Žiaľ, na niektoré členské štáty EÚ sa takýto „očistný kúpeľ“ nevzťahuje. A čo povedať úvodom na adresu niektorých štátov EÚ, ktoré s najväčšou pravdepodobnosťou z pozadia riadia a usmerňujú boj proti daňovým rajom zo strany OECD i EÚ najmä preto, lebo sa na ich území uplatňujú vysoké daňové sadzby? Vo vzťahu k daňovým rajom by sa k týmto štátom s vyspelou ekonomikou malo hodiť označenie „daňové peklo“. Je prirodzené a logické, že protipólom daňového raja by malo byť daňové peklo.

O tom, či EÚ myslí vážne vyhnanie daňových subjektov z raja bez ohľadu na to, či ide o tretie krajiny, závislé územia alebo aj niektoré členské štáty EÚ, nás presvedčí iba budúcnosť. Som v tomto ohľade realista, žiaľ, daňové raje v sebe inkorporujú také penzum politiky a politikum je v mojom vnímaní predovšetkým o finančných záujmoch, že s témou daňové raje sa budeme stretávať asi ešte veľmi, veľmi dlho.

Jednou z najzávažnejších otázok súčasnej vedy o daňovom práve v oblasti priameho zdaňovania je najsť odpoveď na otázku, ako vymedziť hranice medzi stretom fiskálnych záujmov štátu a osobno-majetkovými záujmami daňových subjektov tak, aby tento potenciálny, často krát i skutočný konflikt nevytváral živnú pôdu pre rôzne formy zneužitia / zneužívania daňových systémov a celkovo daňového práva ako ich tvorca a reprezentanta. K takémuto zneužitiu / zneužívaniu dochádza najmä cestou daňových únikov a vyhýbania sa daniam, ale aj s tým súvisiacimi ďalšími daňovými praktikami daňovej optimalizácie a škodlivej daňovej súťaže / agresívneho daňového plánovania. Treba zvýrazniť, že dôsledky týchto praktík sa prenášajú do príjmovej stránky štátneho rozpočtu konkrétnej krajiny, a to nielen v rovine negatívneho ovplyvňovania tak, že výsledkom je daňová medzera štátneho rozpočtu, ale aj pozitívne - vo vzťahu k štátnemu rozpočtu inej krajiny, ktorá - z pohľadu fiskálnych záujmov iných štátov - „garantuje“ škodlivú daňovú súťaž.

Problematika škodlivej daňovej súťaže / konkurencie bola ešte koncom minulého storočia / tisícročia analyzovaná najmä v OECD. Významné bolo v tomto smere Odporúčanie pre vlády členských štátov OECD², ktoré prijala Rada OECD dňa 9. apríla 1998 s tým, že požiadala Výbor pre fiskálne záležitosti³, aby pokračoval v práci a rozvíjal dialóg s nečlenskými štátmi týkajúci sa škodlivej daňovej súťaže⁴.

Je to iba jedna z alternatív, ktoré prichádzajú do úvahy v súvislosti s daňovými praktikami. „Neštandardné“ daňové praktiky sa totiž nemusia nevyhnutne týkať iba vzťahov medzi dvomi krajinami: tou, ktorá škodlivou daňovou súťažou získava viac príjmových zdrojov, než by jej malo patriť a tou, ktorá nedostatok príjmov v štátnom rozpočte kompenzuje zvýšením jestvujúcich daňových sadzieb alebo zavedením nových daní, príp. platieb pod iným označením, ktorých podstata je daňová. Typickým slovenským príkladom v tomto smere je napríklad osobitný odvod poistného vo výške 8% z vybraného poistného na životnom poistení, ktorý sa má v najbližšej budúcnosti transformovať na daň. Toto sa na Slovensku deje v čase, použijúc politický slovník, keď je ekonomika nášho štátu „v dobrej kondícii“. Logicky mysliaci človek by v takom prípade očakával niečo iné, než zavedenie novej dane.

² Ide o celý rad odporúčaní, napríklad týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností, pravidiel oceňovania prevodov, prístupu k bankovým informáciám na daňové účely, týkajúce sa daňových dohôd s daňovými rajmi atď.

³ OECD Committee on Fiscal Affairs (CFA).

⁴ Dňa 1. decembra 1997 Rada EÚ schválila balíček opatrení na boj proti škodlivej daňovej konkurencii za účelom napomôcť stlmiť nezrovnalosti v rámci jednotného trhu. Tento balík zahŕňa kódex správania pre zdaňovanie podnikov, zdaňovanie príjmov z úspor a otázku zrážkových daní zo zahraničných platieb úrokov a tantiém medzi spoločnosťami.

Kódex správania zahŕňa záväzok nezavádzania nových škodlivých daňových režimov a stiahnutia existujúcich režimov. Otázkou daňových rajov sa v roku 1999 zaoberalo aj Valné zhromaždenie OSN, ktoré bolo venované boju proti drogám, redukcii ponuky drog a boju proti praniu špinavých peňazí.

Z daňového hľadiska daňové raje spravidla fungujú na stanovení dvoch základných prvkov, prípadne ich vhodnej kombinácie, a to (1) sadzba dane a (2) konštrukcia základu dane. V podobe daňových rajov ide vo všeobecnosti o územia, na ktorých sa uplatňuje minimálne, resp. žiadne zdanenie príjmov / výnosov, ktoré navyše ponúkajú výhodné podmienky aj pre iné nevyhnutné zložky podnikateľskej činnosti, začínajúc jednoduchými požiadavkami na založenie spoločnosti, vedenie účtovníctva, kvalitu a úroveň bankových služieb a pod. Vyznačujú sa tiež jednoduchosťou a prehľadnosťou predpisov a inými, skôr účelovo vytvorenými výhodami, ktoré vedú k tomu, že sa z nich etablovali významné svetové finančné centrá. Ich význam s pokračujúcou liberalizáciou a globalizáciou svetovej ekonomiky rastie. Predovšetkým svetové korporácie, nadnárodné a holdingové spoločnosti sa registráciou v daňovom raji vyhýbajú daňovému zaťaženiu v krajine pôvodu. Vzrastá však aj snaha OECD a EÚ minimalizovať vplyv daňových rajov v rozvoji globálnej ekonomiky.

Hlavným atribútom, ktorý charakterizuje krajiny označované ako daňové raje, je v prvom rade nulové alebo minimálne zdanenie príjmov obchodnej spoločnosti alebo jednotlivca. Výhodou daňových rajov však nie je len minimalizovanie daňového zaťaženia, ale aj svojim spôsobom stabilita právneho systému všeobecne a osobitne vo vzťahu k daňovému systému daňového raja, k pravidlám podnikania, ochrany osobného vlastníctva a s tým spojenú ochranu majetku.

Daňový raj však nie je jediným problémom, ktorý musí EÚ „vyhnať“ prinajmenej z jedného svojho farebného zoznamu. Sú aj iné „pekelné“ témy, ktoré s rajom súvisia viac, ako to väčšinou vníma laická verejnosť a ktoré všeobecne možno označiť ako zneužívanie daňového systému. V tomto označení našli svoje „slnko v sieti“ (pokiaľ ide o priame zdaňovanie) také termíny, ako *daňový únik* („tax evasion“), *vyhýbanie sa daniam* („tax avoidance“), *daňová optimalizácia*, *optimálne / agresívne daňové plánovanie*, *škodlivá daňová súťaž* a podobné, aj protiprávne skutky. Nakoniec samotné daňové raje sú všeobecne považované za jednu z foriem medzinárodných daňových únikov.

V spojitosti s daňovými rajmi sa teda často používajú pojmy, ktoré sú síce veľmi blízke svojou podstatou, prejavmi ale i dôsledkami, avšak v žiadnom prípade o nich nemožno uvažovať ako o synonymných pojmoch. Je bežnou praxou, že sa zamieňajú, stotožňujú, nesprávne používajú z pohľadu jednotlivých skupín daní a pod. Súčasne je však potrebné poukázať aj na to, že niektoré z nich akoby boli živnou pôdou zrodu konkrétneho daňového raja.

Daňové úniky a súvisiace formy zneužívania daňového systému sú v EÚ – vzhľadom na súčasné prístupy členských štátov k zdaňovaniu príjmov (nielen odbornej verejnosti) – ťažko riešiteľný problém. Nijako tomu neprospieva, práve naopak, situáciu komplikuje nejednoznačný terminologický výklad súdnych orgánov (počnúc vnútroštátnymi všeobecnými súdmi a končiac Súdnym dvorom EÚ) týkajúci sa pojmového vymedzenia daňového úniku a súvisiacich termínov, ako sú vyhýbanie sa dani, daňová úspora, daňová medzera, daňová optimalizácia, (agresívne) daňové plánovanie a pod., čo sa následne môže negatívne premietat' i do rozhodovacej činnosti

orgánov daňovej správy. Rozhodnúť o tom, ktoré z týchto termínov škodia vnútroštátnym záujmom konkrétneho štátu a ich naplnenie vyvoláva právne dôsledky, ktoré z nich pri svojej praktickej realizácii sú „na hrane“ zákona a ktoré využívajú medzeru v zákone (úmyselnú či neúmyselnú), to je veľký problém. Asi však ťažko nesúhlasíť s názorom, že čo je škodlivé pre jeden štát a príjmovú stránku jeho štátneho rozpočtu, nemusí ešte znamenať škodlivosť aj pre štát, ktorý sa vlastne svojou škodlivou daňovou súťažou / konkurenciou podieľa na vyvolaní škodlivých dôsledkov dopadajúcich na prvý štát. K tomu musím dodať, že to ani zd'aleka neznamená, že tým škodcom musí byť nevyhnutne daňový raj. Na to, aby sa daňový subjekt vyhol plateniu dane alebo „realizoval“ daňový únik nemusí existovať žiadny „oficiálny“ daňový raj. Kde v tejto chúlостivej pozícii ostáva daňové právo a jeho veda, na to je veľmi ťažké hľadať odpoveď. Som pritom presvedčený, že súčasné daňové právo by jednoznačne malo medzi svoje základné funkcie zaradiť aj *funkciu tvorcu / tvorby daňovej morálky a daňovej kultúry vôbec*.

Aj napriek pokročilému výskumu v oblasti slovenského i českého daňového pojmoslovía⁵ možno konštatovať, že ešte stále sa vyskytuje nesúlad medzi tým, čo vyjadrujú vyššie vypočítané termíny a ich bežným používaním v daňovej praxi, ale žiaľ, aj v odbornej literatúre.

Áký je teda vzťah medzi pojmami daňový únik, vyhýbanie sa daniam, daňová optimalizácia a pod. na strane jednej a daňovým rajom? Veľmi všeobecne možno povedať, že daňové raje poskytujú dostatok príležitosti a možnosti pre naplnenie obsahu a podstaty týchto pojmov⁶. Nebolo by však správne, aby sme v každom prípade spájali

⁵ Možno to dokumentovať viacerými, verejnosti prístupnými zborníkmi vedeckých prác, napríklad zborník „Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky“ z roku 2015, zborník: I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“ z roku 2017 a pod.

⁶ V tomto smere však treba konštatovať, že pokiaľ ide o kvantifikáciu výpadkov na príjmoch z titulu dane z príjmov právnických osôb, presné čísla nie sú k dispozícii, iba ich odhady. Vzhľadom na nedostatok daňových a účtovných informácií (bez ohľadu na prameň / zdroj informácie = nadnárodné korporácie alebo daňové správy členských štátov EÚ) je takmer nemožné určiť, o aké daňové príjmy prichádzajú jednotlivé štáty. Viaceré analýzy a štúdie sa však zhodujú, že z globálneho hľadiska je reč o stovkách miliárd EUR ročne.

OECD po rozbere stoviek empirických analýz odhaduje ročné globálne straty štátnych rozpočtov len z narušania základu dane a presunov ziskov na 100 až 240 miliárd USD za rok. Odhady MMF sú ešte vyššie. Podľa pracovného dokumentu z októbra 2015 predstavujú daňové straty len pre krajiny OECD vyše 400 miliárd USD ročne. Výskum profesora R. Murphyho z roku 2012 („Closing the European Tax Gap“) odhaduje sumy ešte rádoovo väčšie, a to straty v rámci členských štátov EÚ vo výške vyše 860 mld. EUR ročne (pozri: http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf, s.2).

Z dostupných dát sú zrejme predovšetkým dva fakty, a to že (1) daňové úniky sú obrovským problémom pre štátne rozpočty, a že (2) ktorých skutočný rozmer je bez proaktívnych krokov smerom k transparentnosti prakticky nemožné ani len presne vyčíslieť. Údaje sú prevzaté z dokumentu: „*Boj proti daňovým únikom v EÚ*“ (poznámky k panelu 2), ktorý bol prezentovaný

existenciu daňových rajov s potenciálnymi daňovými únikmi či vyhýbaním sa daniam alebo inými, podobnými „aktivitami“ daňových subjektov.

II. CHARAKTERISTIKA A ČLENENIE DAŇOVÝCH RAJOV

Pre daňové raje sú charakteristické nasledovné znaky:

- výhodný daňový režim zväčša s vylúčením priameho zdanenia (príjmy pochádzajú predovšetkým z ciel),
- zdaňovanie podľa princípu teritoriálneho zdroja (zdaňované sú iba príjmy dosiahnuté na ich území - Hongkong, Panama, Libéria),
- vyňatie značnej časti príjmov zo zdanenia,
- nízke daňové sadzby (napr. Cyprus), resp. žiadne daňové povinnosti,
- prehľadný právny systém a politická stabilita (Gibraltár, Britské panenské ostrovy),
- vyspelosť krajiny pokiaľ ide o informačné technológie, dopravnú infraštruktúru atď.,
- diskretnosť s narábaním s finančnými informáciami (informácie o majiteľovi a o spoločnosti sú väčšinou nedostupné),
- nízke administratívne náklady spojené so založením spoločnosti, ako aj minimum časovej straty pri tomto založení,
- kvalitné bankové služby a ochrana bankového tajomstva⁷.

Odpoveď na možnú otázku, čo je to vlastne daňový raj je ťažšia, než sa to môže na prvý pohľad zdať. Všeobecne akceptovaná definícia tohto pojmu neexistuje. Nemám pritom na mysli nejakú nedostatočnú legálnu alebo rozporuplnú teoretickú definíciu, ktorá by nie celkom vyčerpávajúcim spôsobom vystihla všetky ťažiskové, podstatné charakteristické znaky tohto fenoménu. V tejto súvislosti možno formulovať záver, že ani EÚ doteraz nenašla „recept“ na vymedzenie tohto pojmu. Pritom napríklad Európsky parlament už v roku 2013 vyzval Komisiu, aby sformulovala jasnú definíciu daňového raja.

Pre každého člena spoločnosti, bez ohľadu na to, či je laikom alebo predstaviteľom odbornej / akademickej komunity, znamená / môže znamenať termín „daňový raj“ niečo iné. Nevyhýba sa to teda ani rozdielnemu ponímaniu tohto javu v odbornej komunite.

Daňové raje sa vo verejnosti považujú za územia s jurisdikciou, ktoré sú schopné financovať svoje verejné potreby bez toho, aby boli nútené vyberať daň z príjmov, alebo poskytovanie týchto potrieb zdaňujú len v minimálnej miere. Sami seba pritom prezentujú ako miesta, ktoré môžu nerezidenti využívať s cieľom vyhýbať sa zdaneniu v krajine, ktorá je ich daňovou jurisdikciou.

Krajiny označované ako daňové raje sú krajiny stabilné (ekonomicky ale i politicky) a vyznačujú sa pozitívnym vzťahom k zahraničnému kapitálu. Štandardne

na Medziparlamentnej konferencii o stabilite, hospodárskej koordinácii a riadení v Európskej únii v dňoch 16. - 18. októbra 2016 v Bratislave.

⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s.103.

majú nízku úroveň korupcie a silnú vymožitelnosť práva. Ide zvyčajne o malé krajiny, ako geograficky, tak aj úrovňou populácie.

V literatúre sa daňový raj poníma rôzne, napríklad ako krajina, „ktorej zákony a v niektorých prípadoch sústava zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje znížiť pre niektoré ekonomické subjekty ich celkovú daňovú záťaž“⁸. S trochu odlišnou a aj rozvinutejšou definíciou daňového raja (offshore centra) sa možno stretnúť v slovenskej odbornej literatúre, podľa ktorej „Offshore centrum označuje územie, zväčša ostrovného charakteru, ktoré ponúka daňové zvýhodnenie, resp. iné výhody spojené s podnikaním, s cieľom prilákať zahraničný kapitál do príslušnej oblasti“⁹.

Daňovým rajom však môže byť chápaný aj štát, ktorý sa síce doteraz neuvádza v oficiálnom zozname daňových rajov, ani sa pod týmto termínom nikdy nespomína, ktorý však - na rozdiel od prístupu k domácim, menej významným podnikateľským subjektom (z pohľadu predstaviteľov verejnej moci) - poskytne zahraničným investorom významné daňové úľavy, často krát aj neodôvodnene, s náznakom korupčného správania tých, ktorí o tom rozhodujú. Myslím si, že jedným z takýchto štátov by mohla byť aj Slovenská republika (ďalej aj „SR“), ktorá poskytuje daňové úľavy ako nepriamu formu štátnej pomoci alebo ako investičné stimuly, príp. stimuly pre výskum a vývoj, a to v pomerne veľkom rozsahu zahraničným podnikateľským subjektom, predovšetkým z oblasti automobilového priemyslu. Tieto stimuly sú podľa údajov, ktoré preniknú na verejnosť, väčšinou viazané na vytvorenie určitého množstva nových pracovných miest, žiaľ, prax na Slovensku je taká, že smerujú do oblastí, ktoré nemajú problém s vysokou nezamestnanosťou. Zverejňované údaje, ktoré majú skôr všeobecný a často krát aj nepresvedčivý a neprehľadný charakter svedčia o tom, že sú poskytované nad rámec efektu, ktorý by mali priniesť. Toto je odbornej verejnosti zrejme už v čase rozhodnutia o ich poskytnutí. V literatúre sa v tejto spojitosti objavuje označenie „**krajina s privilegovaným daňovým režimom**“¹⁰. Je istým paradoxom, že vláda SR v materiáli „Informácia o problematike daňových rajov“¹¹ uvádza znaky vedúce k označeniu krajiny s tzv. „**škodlivými zvýhodňujúcimi daňovými režimami**“, ktoré sú zamerané na prilákание zahraničných investorov, čo samo o sebe pripomína aj politiku Slovenska v tejto oblasti. Slovensko by však nemalo byť k takýmto štátom zaraďované (aj napriek predchádzajúcim myšlienkam o poskytovaných daňových úľavách), pretože daňové raje sú vnímané väčšinou ako územia s nízkou korupciou a silnou vykonateľnosťou práva.

Z môjho pohľadu pomenovanie *daňové raje* nie je celkom presné a výstižné. Pre tento globálny fenomén by sa skôr hodilo označenie *nedaňové raje*¹². Aký by však mal byť názov pre takéto územia, to ponechám na odborníkov najmä z oblasti jazykovedy,

⁸ PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. Praha: Akont, 1998, s. 423.

⁹ MEDVEĎ, J. a kol. *Banky – teória a prax. I. vyd.* Bratislava: Sprint dva, 2012, s. 432.

¹⁰ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996, s. 9.

¹¹ Dostupné na:

http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-81728?prefixFile=m_

¹² Niektorí autori v tejto súvislosti hovoria o *daňových oázach*. Pozri: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996, s. 13.

sémantiky a etymológie. V každom prípade, ako na to poukáže aj nasledujúci text, sa termín „daňový raj“ („tax haven“, „tax paradise“) spája s viacerými inými termínmi, ako je napríklad „offshore“, „offshore financial centre“ („OFC“), „onshore“. Pokiaľ by som chcel byť dôsledný, mal by som medzi týmito termínmi rozlišovať. Som však toho názoru, že termín daňový raj akoby predstavoval „vrchol pyramídky“, pod ktorým sú schované offshore spoločnosti (najmä medzinárodné obchodné organizácie, spoločnosti s ručením obmedzeným¹³), offshore finančné centrá, onshore spoločnosti a iné subjekty, ktoré spája „láska k daňovým rajom“.

Často krát je pojem daňový raj stotožňovaný s malými ostrovnými krajinami¹⁴, ktoré sú vzdialené od vyspelými štátni ponímanej civilizácie¹⁵. Odtiaľ pochádza aj slovo offshore, ktoré v preklade znamená „mimo pevniny“. V minulosti sa týmto slovom označovali menšie ostrovy, ktoré ležali blízko pobrežia vyspelých štátov. Tieto ostrovy ponúkali investorom rôzne daňové výhody s cieľom prilákať na svoje územie zahraničný kapitál.

Termín „offshore“ by nebolo správne stotožňovať (aj keď sa tak často deje) ani s termínom „offshore financial centre“ (offshore finančné centrum), ktorým sa v súčasnosti označujú krajiny, ktoré poskytujú investorom nielen rôzne daňové zvýhodnenia, ale navyše ešte spĺňajú množstvo ďalších podmienok podporujúcich rozvoj podnikania. V literatúre sa medzi tieto podmienky zaraďujú:

- prehľadný daňový systém,
- spoľahlivý bankový systém,
- funkčný súdny systém,
- kvalitná infraštruktúra,
- predpisy upravujúce oblasť obchodného práva¹⁶.

Termín daňový raj je všeobecné a vlastne do určitej miery aj pejoratívne, s istým ideologickým podfarbením, ponímané označenie ako *ostrovný raj len pre vyvolených*. Takéto vymedzenie malo svoje čiastočné odôvodnenie iba v prvopočiatočnej existencii daňových rajov. V súčasnosti toto ponímanie skôr vzbudzuje úsmev a do istej miery aj rozhorčenie chudobnejšej väčšiny každej spoločnosti. Už dávno sa nejedná iba

¹³ V podobe Limited Liability Company („LLC“), ktorá je najrozšírenejšia v ostrovnom štáte Nevis. Jej vznik upravuje Nevis Limited Liability Company Ordinance z roku 1995.

Dostupné na:

<http://www.companyformation.sk/zalozenie-firmy-v-anguille/>.

¹⁴ V 80. a 90. rokoch minulého storočia bolo napríklad na Kajmanských ostrovoch registrovaných vyše 550 bánk a 35 tis. spoločností. HDP na jedného obyvateľa v roku 1995 činil vyše 30 000 USD pri počte 30 tis. obyvateľov ostrova. Podobné to bolo i na Bahámach, Britských panenských ostrovoch atď.

¹⁵ Navyše sa tento pojem v súčasnosti spája aj s možnosťami pre zatajenie peňazí pochádzajúcich z trestnej činnosti, z čiernej či šedej ekonomiky, príp. s krajinami tzv. schránkových firiem (napr. Cyprus).

¹⁶ HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov. 1. vyd.* Žilina: Poradca podnikateľa, 2006, s.83.

o ostrovné entity, a pokiaľ ide o prívlastok „pre vyvolených“, v minulosti k ním mohli patriť najmä príslušníci rôznych šľachtických rodov. Bez toho, aby som sa chcel neúctivo vyjadriť o farbe ich krvi, reálny pohľad a štatistické údaje nasvedčujú, že k pôvodným tzv. vyvoleným by mali byť v súčasnosti priradení predovšetkým rôzni novodobí zbohatlíci a daňoví podvodníci, ale aj športovci, umelci a pod. „celebrity“.

Pokiaľ ide o členenie daňových rajov, toto je závislé od viacerých okolností, napríklad od toho, aký je v danej destinácii rozvinutý bankový sektor (zaručujúci anonymitu klientov s bankovým tajomstvom, ktoré chráni klientov pred zverejňovaním ich informácií tretím osobám), v akej výške a či vôbec sa uplatňuje zdanenie príjmov (prípadne sa daňová povinnosť nahrádza jednorazovou platbou alebo pravidelnou ročnou paušálnou sumou, ktorej výška ani zďaleka nezodpovedá sume dane, ktorú by daňový subjekt bol povinný odvieť v domovskom štáte) a pod.

Základné členenie daňových rajov je však na „**ONSHORE**“ a „**OFFSHORE**“ daňové raje.

Termín „**ONSHORE**“ označuje tzv. *krajiny daňových stimulov*. Vo viacerých prípadoch sú tieto krajiny súčasne členskými štátmi EÚ.

Termínom „onshore spoločnosti“ sú označované zahraničné spoločnosti so sídlom v krajinách s klasickým daňovým systémom, ktoré však ponúkajú rôzne výhody, ako napríklad:

- nižšie daňové zaťaženie, spojené aj s väčším množstvom daňovo uznateľných výdavkov, čo sa prejavuje v celkovo nižšom daňovom základe a teda aj v nižšej daňovej povinnosti,
- stabilné právne prostredie, ktoré podporuje a motivuje k podnikaniu,
- široko rozvinutý zmluvný systém týkajúci sa napríklad zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, zmlúv o ochrane a podpore investícií a pod.

K týmto výhodám možno zaradiť aj získanie lepšieho „image“ spoločnosti, teda lepšieho vonkajšieho pôsobenia na verejnosť.

V zásade platí, že onshore spoločnosti sú založené podľa práva štátu, ktorý je považovaný za onshore destináciu. V tomto zmysle sa im nekladú žiadne prekážky pre obchodovanie na medzinárodnom poli. Na území tohto štátu podávajú daňové priznanie a platia daň z príjmov, vedú účtovníctvo a predkladajú účtovnú dokumentáciu, podliehajú kontrole a auditu atď. Možno povedať, že uvedené spoločnosti nevzbudzujú žiadne väčšie podozrenie u obchodných partnerov alebo u finančných inštitúcií z rôznych nekalých praktík. Krajiny, pre ktoré je typický vznik onshore spoločností sú v európskych podmienkach napríklad Cyprus, Lichtenštajnsko, Malta, Veľká Británia, Švajčiarsko, no k takýmto štátom možno začleniť aj USA.

Skutočnosť, že existujú medzinárodné rozdiely v zdaňovaní, ktoré sa prejavujú predovšetkým v znížení daňovej povinnosti a v poskytovaní rôznych podpôr, vedie často daňové subjekty k odsunu majetku do zahraničia, kde možno očakávať využívanie takýchto možností. V niektorých prípadoch to prerastá do tzv. „**OFFSHORE**“ destinácií.

Ide o daňovo zvýhodnený teritoriálny priestor v rôznych lokalitách sveta, väčšinou na ostrovoch, ktorý najmä daňovou optimalizáciou, čiže hľadaním spôsobi, ako zaplatiť čo najnižšie dane, nízkym daňovým zaťažením finančného kapitálu, minimálnou, dokonca aj žiadnou kontrolou transakcií a vlastníckych vzťahov či pôvodu peňazí láka rôzne obchodné spoločnosti, aby si na nich otvorili svoje dcérske spoločnosti.

Offshore destinácie sú predovšetkým exotické destinácie, ktoré majú dosť benevolentný prístup k podnikateľskému prostrediu. Z tohto dôvodu vzbudzujú istú mieru nedôvery zo strany bánk a iných finančných inštitúcií, ale aj samotných obchodných partnerov. Vo vzťahu k bankám však tomu nemusí byť vždy, o čom svedčia viaceré kauzy spojené s niektorými medzinárodnými bankovými domami, napríklad s HSBC¹⁷. Navyše aj tie banky, s ktorými do týchto čias neboli spájané rôzne podvodné kauzy, sa nie vždy správajú v duchu transparentnosti a zverejňovania základných údajov. Svedčí o tom aj jedna štúdia¹⁸, síce ešte z roku 2011, avšak jej výpovedná hodnota nie je spochybniteľná ani v súčasnosti.

Termínom „offshore spoločnosti“ sú označované zahraničné spoločnosti so sídlom v krajinách, ktoré s ohľadom na právo, ktoré platí na ich území, ponúkajú predovšetkým:

¹⁷ V súvislosti s podvodmi / praním špinavých peňazí v tejto banke, boli zverejnené aj mená slovenských občanov, ktorí majú / mali otvorené účty vo švajčiarskej pobočke banky. Banka svojim klientom okrem iného pomáhala vyhnúť sa daňovým povinnostiam.

Dostupné na:

<https://finweb.hnonline.sk/financie-a-burzy/532238-slovaci-z-kauzu-hsbc-su-odhaleni-na-internete-je-cely-zoznam>.

Na Slovensku skončila pobočka tejto banky činnosť ku dňu 30.septembra 2012.

Dostupné na:

<http://www.kod-banky.sk/8300-hsbc-bank-plc/>.

¹⁸ Ide o štúdiu „Ekonomika v pohybu. Nadnárodné spoločnosti, daňové ráje a prelétavé bohatstvá“, ktorú zverejnil Pražský inštitút pro globálnu politiku – Glopolis, 2011.

V štúdiu sa uvádza, že čo do počtu dcérskych spoločností v daňových rajoch sú banky na absolútnej špičke. Z nemeckých bank je zďaleka najväčším klientom daňových rajov Deutsche Bank s celkom 446 dcérskymi spoločnosťami – a to má okrem toho ešte ďalších 632 dcérskych spoločností v Londýne a Delaware.

Medzi britskými firmami má Barclays 383 dcérskych spoločností v daňových rajoch (t.j. 36% zo všetkých ich dcér).

Francúzska skupina BNP - Paribas Group má 347 dcérskych spoločností v daňových rajoch, pričom je spojená s talianskou skupinou Unicredit a jej 345 dcérami.

V štúdiu sa ďalej uvádza, že popredné európske banky a poisťovne majú každá v priemere 25 dcérskych spoločností na Kajmanských ostrovoch, pričom na ich čele stojí Barclays, ktorá ich tam má dokonca 168.

Štúdia sa venovala aj otázke zverejňovania údajov nadnárodných spoločností o svojich dcérskych spoločnostiach. V tejto súvislosti, z 50 skúmaných európskych spoločností, neposkytujú dve (Lloyds a Bosch) dostatok informácií o umiestnení svojich dcérskych spoločností k tomu, aby bolo možné posúdiť, či sídlia v daňových rajoch alebo nie. Zostávajúcich 48 spoločností má v daňových rajoch zastúpenie, pričom dohromady priznávajú existenciu 4 748 dcérskych spoločností.

V súvislosti s daňovými rajmi a ich špecifickými podmienkami pre offshore spoločnosti nemožno opomenúť aj *offshore banky*, pre ktorých je typické pôsobenie v daňových rajoch.

Dostupné na: <http://financie.guru/podnikanie/offshore-spolocnosti-a-danove-raje/>.

- nulové alebo veľmi nízke zdanenie (väčšinou sa uplatňuje vo forme paušálneho ročného poplatku za licenciu a registračného agenta vo výške niekoľko sto EUR),
- vysokú mieru anonymity vlastníkov a riadiacich orgánov spoločnosti, nakoľko register spoločností nie je verejný. Odhaduje sa, že takmer viac ako 60% svetových peňazí je priamo alebo nepriamo „uložených“ v offshore destináciách,
- minimálne nároky spojené s minimálnymi nákladmi na založenie a riadenie spoločnosti.

Offshore spoločnosti sú využívané najmä za účelom legálnej daňovej optimalizácie, k vytváraniu štruktúr potrebných pre účinné fungovanie medzinárodných obchodných spoločností („IBC“)¹⁹ a ochrane majetku. Ide pritom o legálne entity, ktoré sú registrované podľa legislatívy daného offshore štátu.

V offshore destináciách okrem takmer nulového daňového zaťaženia sa uplatňujú obchodno-právne predpisy, pre ktoré je charakteristická pomerne vysoká liberalizácia podnikateľských pravidiel (napríklad pokiaľ ide o zápis do obchodného / iného registra). Hlavným dôvodom, ktorý motivuje obchodné spoločnosti rozhodnúť sa pre presun svojho sídla do offshore destinácie je, okrem minimálnych požiadaviek na plnenie daňových povinností a voľnosť obchodno-právnych predpisov, aj možnosť utajiť skutočného vlastníka firmy, to znamená anonymita majetku, v tom je zahrnutá aj anonymita vkladov.

Využitie offshore subjektov nielenže zníži daňovú záťaž, ale tiež umožňuje spoločnostiam dosiahnuť finančnú stabilitu na trhu. Riadenie takejto IBC je jednoduché, pričom sa nevyžaduje jej audit či predkladanie účtovných záznamov. Offshore krajiny podporujú podnikateľské aktivity priaznivými zákonmi a prostredím pre podnikanie. Práve vďaka týmto výhodám sú využívané najmä pri tvorbe holdingových štruktúr a s tým súvisiacou ochranou majetku, v medzinárodnom obchode, pri podnikaní na internete, obchodovaní na finančných trhoch a podobne.

V offshore krajinách väčšinou platia obmedzenia týkajúce sa miesta podnikania. Týmto miestom nemôže byť jurisdikcia, v ktorej je spoločnosť registrovaná. Spoločnosti nemôžu vykonávať niektoré obchodné aktivity, ako je napríklad bankovníctvo, poisťovníctvo a pod.

Medzi najvyužívanejšie offshore krajiny patria Anquilla, Bahamy, Belize, Dubaj, Gibraltar, Hong Kong, Maurícius, Panama, Seychely a Singapur.

Téma daňových rajov najmä v ostatných asi desiatich rokoch (viac ako v minulosti) priťahuje pozornosť politikov, médií, podnikateľov i odbornej verejnosti. V tej ostatnej spomínanej súčasne diferencuje odbornú komunitu na dve proti sebe stojace časti.

Jedna časť odborníkov z oblasti zdaňovania poníma existenciu daňových rajov veľmi negatívne, tieto regióny, resp. ich výhody kritizuje, ba až zavrhuje a dáva ich do

¹⁹ International Bussiness Company - v skratke „IBC“.

relácie s niečím nelegálnym / nezákonným, čo je v rozpore s požiadavkou na spravodlivé a rovnovážne možnosti pre podnikanie a zdaňovanie. Samotné termíny nelegálnosť či nezákonnosť sú pritom natoľko vágne, že ich nemožno z pohľadu celosvetového jednoznačne charakterizovať. Čitateľ bude možno so mnou súhlasiť, že čo je v jednom štáte nelegálne či nezákonné, to ešte z pohľadu iného štátu, ktorý je tak označovaný, nemusí byť takto ponímané.

Druhá časť, a k ním treba zaradiť najmä podnikateľské subjekty, ktoré využívajú daňové raje a možnosti, ktoré ponúkajú, stojí na opačnej strane prístupu k ich existencii. Tým, že dosiahnu daňovú úsporu z titulu nižšieho, ba až nulového daňového zaťaženia, nemajú žiadny morálny či etický problém vysporiadať sa s prenosom svojej daňovej rezidencie na územie daňového raja.

Porovnateľné s touto diferenciáciou je aj členenie súčasných štátov na štáty, ktoré poskytujú „štandardné“ podmienky zdaňovania bez ohľadu na to, či ide o tuzemské alebo zahraničné daňové subjekty a štáty, ktoré sú všeobecne označované za daňové raje, či zo strany EÚ „diplomatickým“ slovníkom za „nespolupracujúce jurisdikcie“. Práve takýto skôr lichotivý, ako hanlivý „image“ nie je podľa môjho názoru práve tým správnym a spravodlivým prístupom k štátom, ktoré sa všeobecne považujú za daňové raje. Navyše tento výraz evokuje, akoby za všetko zlo daňových rajov mal niesť zodpovednosť platný právny stav a nie štát, ktorý je jeho tvorcom. Je celkom dobre možné, že takáto dlhodobá politika vydláždila cestu k ich ďalšiemu rozkvetu. Nie je to prvý a žiaľ ani posledný príklad, ako predstavitelia inštitúcií EÚ svojou politikou politikárčenia, vlastne v uplynulých rokoch otvorili priestor pre nebyvalý rozkvet daňových rajov, čo dokazuje neustále sa zvyšujúci počet firiem sídliacich v krajinách, ktoré sa dajú považovať za daňový raj.

Až obrovské daňové škandály „rozhýbali“ letargiu ostatných rokov latentného obdobia Komisie, Rady i Európskeho parlamentu vo vzťahu k existencii daňových rajov, nevnímajúc z toho ani jednotlivé štáty.

Pokiaľ mám vyjadriť svoj osobný postoj k existencii daňových rajov, rád zostanem niekde na rozhraní názorov prvej i druhej skupiny, t.j. tých, ktorí odmietajú i zastávajú existenciu daňových rajov. Treba v tomto smere posudzovať obidva skupiny názorov z viacerých možných uhlov pohľadu, prečo sa to, ktoré územie či región stal, rozvíjal a udržal si svoje postavenie ako daňový raj.

Je prirodzené a pochopiteľné, že väčšinou bude záujem zo strany veľkých korporácií, nadnárodných spoločností, ale aj podnikateľov, ktorí sú z hľadiska svojich príjmov / ziskov, nad istým priemerným ukazovateľom úspešnosti sústredený skôr na využitie zákonných prostriedkov, ako minimalizovať svoju daňovú povinnosť, predovšetkým prostredníctvom daňových rajov. Existenciu daňových rajov však sprevádza aj temnejšia / tienistejšia stránka a to, že viaceré z nich napomáhajú prať špinavé peniaze z nelegálnych činností. Toto je už veľmi negatívny obraz ich existencie. Pranie špinavých peňazí, nech by bolo robené z akýchkoľvek subjektívnych pohnútok i objektívnych dôvodov, stále v sebe aspoň minimálne obsahuje aj možnosť financovania terorizmu a s tým spojenú zmenu globálneho usporiadania sveta.

Daňové raje sú dôsledkom konania a správania sa určitých štátov či regiónov, smerujúcich k vytvoreniu takého podnikateľského prostredia, ktoré priláka čo najviac podnikateľov. Asi ťažko proti tomu namietat'. V prenesenom slova zmysle príslušné štáty / regióny prebrali na seba postavenie a správanie sa tzv. obchodníkov, ktorí chcú privábiť čo najviac „kupujúcich“, teda daňové subjekty tým, že im poskytnú rôzne úľavy, predložia „akciové“ ponuky, vytvoria jednoduchý administratívny systém spojený so začatím podnikania a pod., a to nielen v oblasti daňovej, ale aj obchodnoprávnej, pracovnoprávnej atď. Otázka motivácie pre rozhodovanie sa takto týka nielen štátov, ktoré ponúkajú výhody, ale aj adresátov týchto výhod. Pokiaľ sa to deje v rámci akýchsi zvyklostí a obyčajov, asi ťažko formulovať proti tomu námietky. Problémom je nájst' hranice / medze, kedy sa z konkrétneho štátu uplatňovaného v rámci spravodlivej (zdarej) konkurencie či súťaže, stáva daňový raj na základe „daňového dampingu“, príp. iného porovnateľného zvýhodnenia.

Daňové systémy jednotlivých členských štátov EÚ sú, aj napriek jednotnému vnútornému trhu a pravidlám, ktoré pri obchodovaní na území Únie platia, rozdielne. Tieto rozdiely nie sú primárne spojené s rozdielnou výškou daňových sadzieb v jednotlivých štátoch, ale predovšetkým s výhodami či nevýhodami zdaňovania v nich. Pokiaľ sú daňovým subjektom poskytované výhody [napr. prostredníctvom oslobodenia niektorých druhov príjmov („exemption“)], ktoré prevyšujú celkovú sumu daňových nevýhod, znižuje sa im aj celková výška / miera efektívneho daňového zaťaženia („effective tax rate“). V opačnom prípade, to znamená pri nevýhodách konkrétneho daňového systému (napríklad nemožnosť zahrnúť niektorý výdavok do daňových výdavkov, ktorý je ale v domovskom štáte daňovníka uznávaný za daňový výdavok) vedie u daňovníka k voľbe daňovej jurisdikcie, v ktorej sa uplatní nižšia miera efektívneho daňového zaťaženia²⁰. Takéto situácie jednotlivé členské štáty prezentujú ako súčasť politiky daňovej konkurencie voči iným členským štátom a ich daňovým systémom.

Asi ťažko namietat' voči názoru, že určitý stupeň daňovej konkurencie môže prinášať pozitívne hospodárske dôsledky a navyše sa odbornou verejnosťou nebude posudzovať ako škodlivý. Súvisí to s tým, že hlavným cieľom každého daňového systému je zvýšiť daňové príjmy štátu tak, aby ich mohol následne využiť na financovanie verejných potrieb a statkov. Pokiaľ sa však tento cieľ dostáva do stretu so zvýšenými nákladmi (na strane daňovej správy a následne i daňových subjektov), ktoré sa negatívne odrazia napríklad v zníženej hospodárskej výkonnosti danej ekonomiky, potom sa spravodlivá (zdravá) daňová konkurencia stáva neefektívnou.

²⁰ Obdobne aj HUBA, P., SÁBO, J., ŠTROLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ, 2016, s. 16.

III. „ZRODENIE“ DAŇOVÝCH RAJOV

Kedy a prečo vôbec vznikli daňové raje? Na časť tejto otázky existuje veľmi jednoduchá odpoveď. Daňové raje „zrodili“ samotné dane (príp. platby síce pod iným označením, avšak podstatou zodpovedajúcou dnešným daniam), resp. ich zavedenie.

Jedna z prvých zachovaných zmienok, ktorú v súčasnosti môžeme spájať s existenciou daňových rajov, sa týka bezcolnéj zóny, ktorá sa rozprestierala na území ostrova Dilos (po starogrécky Délos). Za nadvlády Macedónskej ríše sa stal významným obchodným prístavom (od roku 166 pred n. l. bol z vôle Ríma opätovne pripojený k Aténam), bol vyhlásený za slobodný prístav ako vznikajúca konkurencia pre ostrov Rhodos, ktorý vzdoroval Rímu. Ostrov bol známy nielen z náboženského hľadiska, ale aj pre svoje neexistujúce dane, clá a poplatky. Obchodovalo sa tu s rôznymi komoditami, napríklad s obilím, olejom, vínom ale aj s otrokmi.

V neskoršom období sa stretávame s podobnými prístupmi v rôznych prístavoch a mestách (napríklad za daňový raj stredoveku by bolo možné určite považovať mesto Marseille, s jeho bezcolnou prístavnou zónou).

V odbornej literatúre sa poukazuje aj na to, že už antickí obchodníci používali ostrovčeky v okolí Atén ako prekladiská tovaru, aby sa vyhli dvojpercentnému clu, ktoré sa ukladalo na dovoz a vývoz tovaru do / z mesta. Tento trend vo využívaní rôznych úľav daňového / colného charakteru pokračoval aj v neskorších stáročiach. Výrazné zisky dosahovalo najmä v stredoveku nemecké mesto Hansa, ktoré profitovalo z daňových zmlúv (obdobných dnešným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia), ale aj obchodníci z Londýnskeho City. Títo uprednostňovali obchodovanie s vlnou v Holandsku alebo Belgicku, kde podliehali nižšiemu clu, pred obchodovaním na území dnešnej V. Británie²¹.

Takýto nebývalý rozkvet obchodu a z neho plynúcich ziskov a následne daňových a colných príjmov motivoval aj samotných panovníkov k tomu, aby poskytovali rôzne daňové a colné výhody obchodníkom, ktorí dávali prednosť obchodovaniu na ich území. Obdobné výhody však panovníci udeľovali (natrvalo alebo dočasne) aj mestám, šľachte a cirkvi v podobe rôznych regálnych oprávnení²², povoľovali vznik bezcolných zón a prekladísk tovaru atď. Už na prvý pohľad to možno hodnotiť ako zárodky kreovania súčasných osobitných ekonomických zón (typu EFTA, EHP a pod.) a myšlienke poskytovania tzv. daňových prázdnin.

Aj keď je súvislosť medzi takýmto prístupom zo strany panovníkov a vlastnou podstatou daňových rajov zrejme, bolo by asi zjednodušené tento trend hodnotiť ako prvopočiatky daňových rajov. Ostáva však bez akýchkoľvek pochybností, že prostredníctvom poskytovania rôznych výhod pre cudzích obchodníkov si panovníci zabezpečovali prílev kapitálu zo zahraničia, čím sa získavali neporovnateľne vyššie daňové príjmy, než ako by to bolo možné očakávať od domácich výrobcov a predajcov tovarov a služieb.

²¹ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996, s. 5.

²² Bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 18 a nasl.

Vznik daňových rajov, tých pôvodných, ale najmä súčasných, je teda v podstate výsledkom existencie *daňovej konkurencie* medzi jednotlivými štátmi, regiónmi či národmi. Daňová konkurencia predstavuje istý typ medzištátneho súťaženia s cieľom koncentrácie čo najvyššieho mobilného kapitálu a zvýšenia štátneho bohatstva. Daňová konkurencia je popritom determinovaná prirodzenou snahou daňových subjektov vyhnúť sa plateniu dane alebo svoju daňovú povinnosť aspoň minimalizovať, väčšinou v medziach zákona. Takáto snaha tu bola od nepamätí, možno ju prirodzene považovať za dôsledok zavedenia prvých daní.

Prvým územím daňových rajov (v dnešnom ponímaní) boli malé ostrovy pri európskom a severoamerickom pobreží. Živnú pôdu pre vznik prvopočiatkov daňových rajov poskytli zámorské objavy z konca 15.storočia, neskôr sprevádzané rozvojom kolonializmu, najmä zo strany európskych štátov, ktoré mali prístup k moru. Prvé reálne existujúce daňové raje tak začali pôsobiť ako malé zámorské a závislé územia, ktoré boli spravované z centra, vzdialeného niekoľko tisíc kilometrov. Panovníka na nich väčšinou zastupoval guvernér, ktorý často krát pôsobil ako neobmedzený vládca. Absencia priamej kontroly zo strany koloniálnej veľmoci viedla k zavedeniu rôznych relatívne nezávislých politických a ekonomických režimov, z ktorých sa postupne stávali ekonomicky a aj právne samostatné administratívne jednotky. Pravdepodobne to koloniálnym veľmociam aj vyhovovalo, podstatné bolo, že mali zaručený pravidelný príjem z nich.

Klasickým príkladom sú viaceré územia britského Commonwealthu (Ostrov Man, Normanské ostrovy, Guernsey, Jersey, Kajmanské ostrovy, Britské panenské ostrovy). Tým, že sa vyznačovali malou rozlohou a teda aj obmedzenými možnosťami na rozvoj hospodárstva, začali svoju legislatívu, existujúci daňový systém, neskôr aj vznikajúce finančné centrá a infraštruktúru prispôbovať na prilákanie kapitálu zo zahraničia, čím si zabezpečovali svoje daňové príjmy.

Daňové raje z minulosti zažili nebyvalý rozkvet počiatkom 20.storočia, kedy sa novými offshore centrami stali vznikajúce štáty, ako napríklad Lichtenštajnsko. Je to obdobie mocenských pohybov na európskom kontinente sprevádzané najmä prípravou viacerých európskych veľmocí na vojnu. Na jednej strane existovali štáty, ktoré ponúkali výhodný daňový režim pre zahraničný kapitál (pri absentujúcej kontrole jeho pohybu) a na strane druhej jestvovali štáty, ktoré aj cestou vysokých daní koncentrovali nevyhnutný kapitál na vedenie vojny. Proces liberalizácie pohybu kapitálu znamenal aj postupný rozvoj daňových rajov. Tejto ére na začiatku 20.storočia dominovalo navyše revolučné hnutie v niektorých, ešte feudálne zaostalých krajinách (napr. v Rusku, balkánskych štátoch) a napätie medzi „starými“ koloniálnymi mocnosťami (najmä Anglicko, Francúzsko a Holandsko) a tými, čo „prepásli“ svoju šancu na získanie kolónií a museli sa uspokojiť s ich zvyškami (Taliansko a Nemecko).

Po I. svetovej vojne²³ sa medzi daňové raje zaradili aj ďalšie štáty, napríklad Bermudy a Lichtenštajnsko, ktoré definovali offshore podnikanie aj so zodpovedajúcimi

²³ Pôvodne označovanej ako Veľká vojna.

daňovými predpismi. Poskytovali výhodnejšie daňové režimy, ako to bolo v prípade domovských krajín daňovníkov. Daňové zvýhodnenie ako lákadlo pre získavanie klientov z oblasti obchodu a poskytovania služieb bolo postupom času rozšírené o ďalšie výhody, ako bola ochrana majetku, anonymita a ochrana klientov, výhodnejšie podmienky pre investovanie a pod.

V roku 1929 zasiahla USA a následne vlastne celý svet, Veľká hospodárska kríza²⁴. Jej dôsledky v Európe využili vo svoj prospech niektoré štáty, pravda každý z nich v inom zmysle a s inými cieľmi. Napríklad Nemecko tlakom na revíziu Versailleskej zmluvy a na posilnenie nacionalistických tendencií, čo vyvrcholilo kreovaním fašistického režimu, obdobne tomu bolo aj v Španielsku a ešte skôr, v rokoch dvadsiatych, aj v Taliansku.

Na strane druhej sa výrazným spôsobom najmä na poli ekonomickom etablovalo ako neutrálny štát Švajčiarsko, ktoré síce nie celkom zodpovedalo všeobecne ponímanému označeniu daňový raj, avšak tým, že zaviedlo inštitút bankového tajomstva a zaručovalo teda anonymitu vkladov svojich klientov²⁵, sa stalo obľúbenou destináciou „horných desaťtisíc“ z okolitých štátov. Anonymita bankových služieb je aj v súčasnosti ponímaná ako jedna z požiadaviek na výhody, ktoré má poskytovať daňový raj.

Zásadné zmeny v geopolitickom usporiadaní sveta nastali v súvislosti s výsledkami II. svetovej vojny. Jedným z jej prejavov bola aj dekolonizácia závislých území. O svoje kolónie prišla najmä V. Británia, ale aj iné koloniálne veľmoci.

Sprievodným znakom bývalých kolónií sa stali i zmeny v právnom a daňovom systéme každého (bývalého) závislého územia. V oblasti podnikania a zdaňovania došlo k pomerne výraznej liberalizácii platných pravidiel. Rovnaké konštatovanie možno vzťahovať aj na systém poskytovaných bankových služieb a bankovú infraštruktúru, ktorá sa rozšírila aj smerom k zahraničiu, čo sa stalo sprievodným znakom pôsobenia daňových rajov. Nové pravidlá zavedené pre podnikanie a pre poskytovanie bankových služieb začali byť v oblasti zdaňovania dopĺňané nízkymi / nulovými sadzbami dane z príjmov.

V ďalšom vývoji sa tieto štáty stali zaujímavým útočiskom pre uschovanie a rozmnožovanie zahraničného kapitálu, nevynímajúc z toho ani peniaze pochádzajúce z nelegálnych zdrojov. Ruka v ruke s tým začalo dochádzať aj k prenosu sídla významných obchodných spoločností etablovaných na celkom svete. Takéto offshore destinácie začali brať vážne aj konzervatívne štáty, ako napríklad Švajčiarsko, ale aj

²⁴ Začala pádom burzy New York Stock Exchange na Wall Street dňa 24. októbra 1929.

²⁵ Na základe zákona Swiss Federal Act on Banks and Savings Banks z 8. novembra 1934. Švajčiarsky federálny zákon o bankách a sporiteľniach (v preklade) je zákon, ktorým sa riadi regulácia bánk vo Švajčiarsku. Vytvorila súčasný režim bankového tajomstva, ktorým sú švajčiarske banky známe.

Podľa zákona je pre banku trestným činom odhalenie mena majiteľa účtu. Zákon pomohol Švajčiarsku, aby sa stalo prvým daňovým rajom pre cudzincov, pričom švajčiarske banky predstavovali približne 2,1 bilióna USD v offshore aktívach.

Verzia zákona datovaná k 1. januáru 2016 je dostupná na:

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/ch-banking-act-en.pdf>

Holandsko a Írsko, čoho dôsledkom boli zmeny v daňovom a finančnom systéme týchto krajín²⁶.

Je prirodzené, že zmeny v oblasti podnikania a zdaňovania sú nevyhnutne sprevádzané aj rastom finančného trhu, nielen vo vzťahu k domácim bankám, ale aj lídrom svetového bankovníctva, ako sú napríklad Bank of America, HSBC, Royal Bank of Scotland²⁷, Lloyds Banking Group a pod.

V polovici 80.rokov minulého storočia vznikol na území viacerých štátov označovaných za daňové raje nový typ organizačnej formy podnikania, ktorý už bol spomínaný v predchádzajúcom texte pod názvom „medzinárodné obchodné spoločnosti“ (IBC). Uvedená forma vychádzala z toho, že spoločnosť môže založiť daňový nerezident podľa platných pravidiel na území daného štátu s tým, že sa na neho vzťahuje zákaz podnikania na území štátu, na ktorom má daňový domicil.

Po roku 1984 sa medzinárodné obchodné spoločnosti začali „udomáčať“ najmä na území Britských panenských ostrovov. Ich rozvoju napomohol aj nástup diktátorského režimu v Paname, ktorá v tých časoch patrila k najvýznamnejším offshore centráram. Mimočodom, s touto destináciou je spojený aj jeden z najväčších daňových škandálov uplynulých rokov, známy pod označením Panama Papers²⁸.

V nasledujúcich rokoch si medzinárodné obchodné spoločnosti získali veľkú popularitu, čo sa stalo impulzom pre zavedenie obdobnej legislatívy aj v iných štátoch,

²⁶ Tieto zmeny nastali aj v Ázii, najmä v Hongkongu a Singapore.

²⁷ Podľa internetových zdrojov v auguste 2015 ukončila pobočka banky na Slovensku svoju činnosť.

Dostupné na:

<https://www.rbs.com/rbs/about/worldwide-locations/rbs-international-branch-network/slovakia-sk.html>.

²⁸ Kauza Panama Papers je považovaná za najväčší škandál s daňovými únikmi v histórii. Ide o 11,5 milióna dát alebo 2,6 terabajtov informácií o klientoch právnickej spoločnosti Mossack Fonseca. Mossack Fonseca poskytovala právne a daňové služby svojim klientom už od 70. rokov minulého storočia.

Dokumenty odhaľujú spôsob, ako viaceré známe osobnosti z celosvetového spoločenského diania ukrývali svoje zisky pred daňovými systémami svojich štátov na území tzv. offshore daňových rajov. Zapojené boli hlavne krajiny ako Bahamy, Britské Panenské ostrovy, Panama, Seychelly, Samoa a Niue.

Prvotný šok z úniku dát vyvolal otázky týkajúce sa budúcnosti daňových rajov. Po určitom čase, tak ako to väčšinou v podobných prípadoch býva, opadol záujem médií i verejnosti o kauzu a daňové raje uvedená kauza poznačila iba okrajovo a možno povedať, že aj menej než v prípade WikiLeaks, LuxLeaks, alebo úniku dát z finančných inštitúcií, napríklad Bank of America.

Podľa údajov len na Britských Panenských ostrovoch bolo založených vyše 100-tisíc spoločností, do ktorých boli presúvané zisky klientov spoločnosti Mossack Fonseca. Tými však väčšinou neboli priamo známe mená, ale sprostredkovatelia z Luxemburska, Švajčiarska, Spojených arabských emirátov, USA, Veľkej Británie a tiež aj z Číny a KĽDR.

Dostupné na:

<https://aktualne.centrum.sk/zahranicie/amerika/vsetko-co-ste-mali-vediet-panama-papers.html> alebo

https://kaminari.cz/offshore/danove-raje-po-kauze-panama-papers-63/?gclid=EAIaIQobChMIzZzMsqXl2QIVUW4bCh0uLADKEAAYASAAEglq3vD_BwE

príčom na ich území patrí uvedený typ spoločnosti k najpopulárnejším²⁹. Zásadný nesúhlas s existenciou takýchto spoločností však vyslovila OECD a tlakom na konkrétne daňové raje žiadala obmedziť ich výsady. V súčasnosti sa tieto spoločnosti využívajú predovšetkým pre poskytovanie poradenských služieb a najmä na správu investícií³⁰.

IV. NAMIESTO ZÁVERU

Minulosť, čo ako by bola naklonená myšlienke zrodenia daňových rajov, nebola natoľko previazaná s ich existenciou, ako je tomu v súčasnosti. Chýbali k tomu viaceré nevyhnutné predpoklady, ktoré sa postupnom čase vykryštalizovali do súčasnej podoby.

Predovšetkým to bola, v porovnaní s dneškom, relatívne nízka úroveň obchodných vzťahov medzi štátmi, colné tarify a daňové prekážky, iba začínajúca medzinárodná ekonomická integrácia atď.

V súčasnosti, kedy sú všetky oblasti života na Zemi pod „ochranným štítom“ globalizácie, sú vytvorené oveľa lepšie predpoklady pre fungovanie daňových rajov, ale aj pre boj štátov (ten skutočný alebo iba domnelý / fingovaný) voči nim. Napomáha tomu Industry 4.0 alebo štvrtá priemyselná revolúcia spojená predovšetkým s nebyvalým rozvojom informačných a komunikačných technológií, vysoká úroveň medzinárodného obchodu a podnikania, ktorej výsledkom sú spoločné / jednotné trhy, rozvinutá medzinárodná ekonomická integrácia, sofistikované obchodné praktiky, vytváranie nadnárodných spoločností ohromných rozmerov pôsobiacich prostredníctvom dcérskych spoločností súčasne vo viacerých štátoch a pod. Nárast svetového obchodu, tým pádom aj pohybov kapitálu len podporoval daňovú konkurenciu a rozvoj daňovo výhodnejších

²⁹ Napríklad:

Seychely (spoločnosti podliehajú International Business Companies Act z roku 1994). Právne predpisy zabezpečujú súkromie a anonymitu, keďže informácie o vlastníkoch nie sú verejne prístupné. Spoločnosti na Seychelách neplatia žiadne dane.

Belize (spoločnosti podliehajú International Business Companies Act z roku 1990 a upravenému v roku 2000). Právne predpisy zabezpečujú súkromie a anonymitu, keďže informácie o vlastníkoch nie sú verejne prístupné. Spoločnosti na Belize neplatia žiadne dane.

Svätý Vincent a Grenadiny (spoločnosti podliehajú International Business Companies Act z roku 1996). Spoločnosti nemajú povinnosť platiť dane.

Dominika (bývalá britská kolónia). Spoločnosti podliehajú International Business Companies Act z roku 1996. Zákon zaručuje súkromie akcionárov. Spoločnosti nemajú povinnosť platiť dane, čo garantuje vláda na 20 rokov od založenia spoločnosti.

Britské Panenské ostrovy (spoločnosti podliehajú International Business Companies Act a neplatia dane).

Anguilla (spoločnosti podliehajú International Business Companies Act z roku 2000). Spoločnosti neplatia dane.

Dostupné na:

<http://www.companyformation.sk/zalozenie-firmy-v-anguille/>.

³⁰ Akont.cz: Jak dlouho bude možné využívat daňových rájů?

Dostupné na:

https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_656-jak-dlouho-bude-mozne-vyuzivat-danovych-rajou-/1.

jurisdikcií po celom svete, čo v konečnom dôsledku viedlo v ďalších rokoch aj k rozvoju daňových rajov.

POUŽITÉ LITERÁRNE A INÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.
2. HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. 1. vyd. Žilina: Poradca podnikateľa, 2006.
3. Kol.: *Ekonomika v pohybu. Nadnárodné spoločnosti, daňové ráje a prelétavé bohatstvá*, Pražský inštitút pre globálnu politiku – Glopolis, 2011.
4. LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996.
5. MEDVEĎ, J. a kol. *Banky – teória a prax*, I. vyd. Bratislava: Sprint dva, 2012.
6. PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. Praha: Akont, 1998.
7. Internetové zdroje.

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

vedúci Katedry finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska ul. č.26

040 75 Košice

EÚ A DAŇOVÉ RAJE II. (DAŇOVÉ RAJE DNEŠKA)¹

EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS II. (TAX HAVENS OF TODAY)

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa vo svojom príspevku zaoberá súčasným stavom, týkajúcim sa existencie a rozvoja daňových rajov v Európe a vo svete. Súčasťou tohto záujmu je najmä boj jednotlivých inštitúcií EÚ (predovšetkým Komisie a Európskeho parlamentu) ale i OECD proti ich existencii. Vychádza pritom z existujúcich dokumentov Komisie, najmä najvýznamnejších oznámení, ale aj z uznesení, ktoré prijal Európsky parlament v boji proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa daniam a daňovým rajom.

V súvislosti s charakteristikou súčasných / moderných daňových rajov odkazuje na závery OECD týkajúce sa identifikácie daňových rajov. Podľa OECD daňové raje súčasnosti charakterizujú tri typické stránky. Všetky tri predstavujú absenciu dôležitého prvku potrebného na zdravú hospodársku súťaž. Sú to:

1. absencia účinnej výmeny informácií,
2. absencia transparentnosti a
3. absencia požiadavky vykonávať významné činnosti.

V ďalšom texte analyzuje najvýznamnejšie dokumenty Komisie a závery zasadnutí Európskeho parlamentu, ktoré boli venované škodlivej daňovej konkurencii a existencii daňových rajov a nevyhnutnosti boja proti nim.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový raj, daňový únik a vyhýbanie sa daniam

Abstract in English language:

The author of this article examines actual state and likely development of tax havens that exist in Europe and around the world. The research focuses on the initiatives adopted by EU (primarily by EU Commission and European Parliament) as well as OECD to fight tax havens. The research is based on official documents of Commission and the most

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

important resolutions and reports adopted by European Parliament that aim to tackle tax avoidance, tax evasion and tax heavens.

With respect to specific features of current/modern tax heavens, the article draws on work of OECD concerning criteria for identifying and listing of tax heavens. According to OECD, tax heavens are jurisdiction that have three main features. Therefore, these jurisdictions lack fair conditions for economic competition. Thus, main features that characterize tax heaven are:

1. the absence of effective exchange of relevant information,
2. lack of transparency and
3. the absence of a requirement that the activity be substantial.

Further in the text, we analyse the most important documents of EU Commission and conclusions of European Parliament concerning harmful tax competition and tax heavens (concerning conditions affecting their existence and various ways to fight their negative impact).

Keywords in English language:

tax haven (tax paradise), offshore, onshore, tax evasion and tax avoidance

I. NAMIESTO ÚVODU

Daňové raje sú už dlhšiu dobu predmetom záujmu tak OECD, ako aj EÚ a iných, celosvetovo etablovaných inštitúcií. Aj z toho vidieť, že problém existencie daňových rajov sa stal globálnym fenoménom súčasnosti a najmä že nezodpovedá predstavám týchto inštitúcií o budúcom smerovaní vývoja svetovej ekonomiky.

Daňové raje sú všeobecne považované za jednu z foriem medzinárodných daňových únikov. K tomu sa však žiada dodať, že nie všetkým štátom či územiám (v tom aj ich vládam a podnikateľom) celosvetová pozornosť vyhovuje. Týka sa to predovšetkým samotných štátov či území (pridružených / závislých), ktoré sú označované ako nespolupracujúce jurisdikcie, ale aj tých, ktoré sa zatiaľ z rôznych subjektívnych či objektívnych dôvodov, do takejto „vysokej spoločnosti“ nedostali.

Osobne som rád, že daňové raje začali byť predmetom intenzívnejšieho záujmu oveľa viac, než tomu bolo v minulosti. Ani nie tak z dôvodu toho, že by som bol zásadne proti ich existencii, ako z iných pohnútok. Aj keď to môže znieť paradoxne a v istom zmysle i nevierohodne, myslím si, že boj proti daňovým rajom, bez ohľadu na silu jeho účinkov, môže napomôcť dosiahnuť istú, vyššiu mieru spravodlivejšieho a transparentnejšieho zdaňovania príjmov v rámci členských štátov EÚ, a možnože aj v celosvetovom meradle. Môže totiž motivovať samotné štáty a ich vlády, aby sa vážnejšie začali zamýšľať nad dôvodmi, pre ktoré daňové subjekty uprednostňujú daňové raje pred svojou doterajšou daňovou destináciou. Inými slovami vyjadrené, samotné štáty, ktoré sa na jednej strane stávajú „rukojemníkmi“ daňových rajov, budú možno nútené hľadať predovšetkým vo svojich daňových systémoch a svojich legislatívnych krokoch v tejto oblasti korene vzniku problému, proti ktorému bojujú / chcú bojovať.

Skutočnosť, že daňové rajy by sa mohli stať významným prostriedkom vyrovnávania, resp. odstraňovania rozdielov medzi daňovými systémami jednotlivých štátov, predovšetkým tých, ktoré sú členmi EÚ, by bolo možno hodnotiť aj v duchu známej Machiavelliho tézy, že „účel svätí prostriedky“².

V tomto príspevku sa chcem zaoberať súčasnou existenciou daňových rajov, avšak ich prežitie (podľa môjho skromného odhadu), bude siahť ďaleko do budúcnosti.

II. DAŇOVÉ RAJE DNEŠKA

Medzi najvýznamnejšie daňové rajy súčasnosti patria Barbados, Bermudy, Cyprus, Kajmanské ostrovy, Malta, Monako či Panama.

Daňové rajy dneška - pre záujmy EÚ a treba veriť, že to možno vzťahovať aj na jej členské štáty (aspoň väčšinu z nich) - sú problémom zviazaným s uplatňovaním priameho zdaňovania. Toto konštatovanie však neplatí absolútne, nie ku všetkým priamym daniam, ale iba k tým, ktoré zdaňujú príjmy podnikateľských subjektov. Existencia daňových rajov v zásade nepodkopáva pôsobenie nepriamych daní, pretože tieto sú v EÚ harmonizované (bez ohľadu na ťažkosti, ktoré uplatňovaný systém harmonizácie v súčasnosti spôsobuje). Prípadná harmonizácia zdaňovania príjmov by však úplne nevyriešila problém existencie daňových rajov, avšak by vniesla do systému zdaňovania príjmov podnikateľských subjektov v EÚ toľko očakávanú vyššiu mieru rovnováhy.

Priame dane podľa Zmluvy o EÚ patria do právomoci členských štátov. Daňová suverenita príslušného členského štátu sa všeobecne považuje za súčasť štátnej suverenity. Jej rozsah, hĺbka i miera závisí na tom, či sa daný štát dobrovoľne vzdal časti svojej suverenity v prospech nejakého vyššieho záujmu, ktorý reprezentuje začlenenie štátu do vyššieho integračného politicko-ekonomického a právneho zoskupenia (napríklad v prospech EÚ) alebo či svoju daňovú suverenitu uplatňuje na svojom území v plnom rozsahu ako jediný a výlučný suverén, ktorého všetky daňovo-právne akty treba považovať za rozhodnutia suverénneho štátu.

V súčasnej realite, ktorej sme svedkami i aktérmi, by asi nebolo celkom správne tvrdenie, že v prípade priamych daní ide o výlučnú kompetenciu členských štátov, skôr sa de facto jedná o spoločnú pôsobnosť a právomoc členských štátov a EÚ s tým, že jej vykonávanie zo strany EÚ podlieha v zásade požiadavke jednomyselnosti v Rade³. Toto má za následok, že v doterajšom vývoji EÚ neboli presadené žiadne významnejšie rozhodnutia v oblasti zdaňovania príjmov, najmä právnických osôb (pokiaľ sa nebudeme

² Táto myšlienka pochádza od Niccolò Machiavelliho, ktorý vychádzal z toho, že politika sa odohráva v reálnom svete a nie vo svete morálnom. Znamená to, že machiavelizmus v tejto myšlienke uznáva, že v snahe dosiahnuť všeobecne prospešný cieľ (fungujúci silný štát) je prípustné aj morálne pochybné konanie.

³ Bližšie pozri: BABČÁK, V. Úvahy o daňových oprávneniach Európskej únie. In: *Implementacja Prawa unijnego do systemów prawa krajowego w Polsce i na Słowacji po dziesięciu latach członkowszta w Unii Europejskiej*. Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2015, s. 9-33.

zaoberať iniciatívami typu CCCTB či CCTB⁴), ktoré by mohli byť posudzované ako dôležitý predpoklad harmonizácie priameho zdanenia. Je to v istom protirečení s tým, že v rámci politiky vnútorného trhu, ktorá je jednotná v celej EÚ a s ním súvisiacimi ďalšími oblasťami, na ktoré sa vzťahujú právne akty EÚ, ako sú napríklad medzinárodné obchodné dohody, zásady a právne predpisy týkajúce sa boja proti praniu špinavých peňazí, myšlienka jednotnej meny atď. sa uplatňuje spoločná, vo viacerých smeroch až výlučná kompetencia EÚ.

Jednotná politika vnútorného trhu, s ktorou vyslovili súhlas všetky členské štáty EÚ, je však sprevádzaná paradoxnou situáciou, na ktorú poukázal v jednom zo svojich uznesení⁵ aj Európsky parlament, keď konštatoval, že slobodná súťaž medzi členskými štátmi v daňových záležitostiach má za následok protisúťažné správanie a narušenia hospodárskej súťaže. Pritom pre bezproblémové fungovanie jednotného vnútorného trhu je v súčasnom konkurenčnom prostredí mimoriadne dôležitá aj rovnováha medzi daňovými a obchodnými opatreniami zo strany jednotlivých členských štátov.

Tým, že možnosť uplatniť právo veta v daňovej oblasti vyžaduje jednotnosť pri prijímaní právne záväzných aktov EÚ zo strany každého členského štátu v Rade nemotivuje členské štáty byť viac ústretoví na rozvoj spolupráce pri zdaňovaní príjmov. Aj z tohto dôvodu je proces boja proti existencii a pôsobeniu daňových rajov jednak zdĺhavý, často nesystémový, niekedy aj rozporný, a plný politických dohadovaní sa. Pokiaľ je v Únii skutočný záujem na eliminovaní významu daňových rajov, potom by všetky členské štáty mali konať rozhodnejšie a spolupracovať pri riešení problému daňových únikov a vyhýbania sa daniam, ktorý bezprostredne súvisí aj s existenciou daňových rajov.

Ako na to poukázal svojho času Európsky parlament⁶, niektoré členské štáty majú tendenciu mať ambivalentný postoj k vyhýbaniu sa plateniu daní, pričom sa na jednej strane sťažujú na narušanie ich vnútroštátneho základu dane a zároveň sú zodpovedné za podobu súčasných národných a medzinárodných daňových systémov, ktoré ho umožňujú a stále bránia akémukoľvek vývoju svojich daňových systémov smerom ku koordinovanejšiemu riešeniu.

Aj napriek predchádzajúcim poznámkam presadila EÚ niekoľko dôležitých opatrení legislatívnej povahy, ktoré sa týkajú priameho zdaňovania a ktoré do istej miery „narúšajú“ predstavu o tom, že problematika priameho zdaňovania je mimo sféry vplyvu EÚ. Realizované opatrenia sa pritom priamo a bezprostredne premietajú do uplatňovania jednotných pravidiel spojených s vnútorným trhom EÚ.

Pokiaľ by som mal spomenúť aspoň niektoré z legislatívnych opatrení prijatých na úniovej úrovni, ktoré do istej miery možno hodnotiť aj ako prejav približovania sa

⁴ Common Consolidated Corporate Tax Base (Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb) a Common Corporate Tax Base (Spoločný základ dane z príjmov právnických osôb).

⁵ Uznesenie z 25.novembra 2015.

⁶ Pozri uznesenie Európskeho parlamentu z 25.novembra 2015 (Ú. v. EÚ C 366/2015 z 27.10.2017).

právných úprav priameho zdaňovania v európskej „dvadsať osmičke“, potom by to mohlo byť napríklad:

- vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2378 z 15. decembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušuje vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1156/2012,
- smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS⁷,
- smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie)⁸,
- 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 trhu⁹ a pod.

Legislatívnym základom poskytujúcim oporu daňovým rajom v priestore EÚ však aj naďalej ostávajú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

V priebehu doterajšieho vývoja, od kedy sú daňové raje predmetom bližšieho záujmu svetových či európskych inštitúcií, sa pre daňové raje zaužívali viaceré označenia, ako napríklad daňové oázy, (kooperujúce, nekooperujúce) daňové raje, offshore destinácie, onshore destinácie, jurisdikcie tretích krajín, ktoré nespolupracujú v daňových otázkach a pod. Takéto rôznorodé označovanie (aj s príslušnými prívlastkami), ktoré obsahujú odborné publikácie, ale i právne či nelegislatívne akty EÚ a jej členských štátov sa odrazilo aj v tom, že sa doteraz nepodarilo žiadnym relevantným inštitúciám sformulovať všeobecne platné a uznávané členenie daňových rajov, ale ani definícia toho fenoménu, ktorý sa najčastejšie spomína pod označením daňový raj.

Prvú spomínanú poznámku (týkajúcu sa absencie akceptovaného členenia daňových rajov) možno objektívne pripočítať na vrub rôznorodým vlastnostiam každého z nich.

⁷ Zmenená smernicou 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, smernicou 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 a smernicou 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.

⁸ Zmenená smernicou Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch a smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

⁹ Zmenená smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.

Pokiaľ ide o definíciu daňového raja, v rámci EÚ, príp. aj v širšom priestore ohraničenom členstvom v OECD nie je doteraz známa žiadna definícia tohto pojmu¹⁰. Bolo by však zavádzajúce tvrdenie, že sa takáto požiadavka na úrovni EÚ v doterajšom vývoji ešte neformulovala a dokonca neopakovala. Napríklad Európsky parlament vo svojom uznesení z 21.mája 2013 vyzval Komisiu, aby prijala jasnú definíciu daňového raja a spoločný súbor kritérií s cieľom odhaľovať daňové raje. Európsky parlament pritom navrhol, aby definícia daňového raja vychádzala z noriem OECD o transparentnosti a výmene informácií, ako aj zo zásad a kritérií kódexu správania (zdaňovanie podnikov)¹¹. V júli 2015 svoju požiadavku zopakoval s tým, aby bolo do konca roku 2015 sformulované medzinárodne dohodnuté vymedzenie daňových rajov¹². V novembri 2015 Európsky parlament vyzval Komisiu, aby pokračovala vo svojej práci na vývoji a prijatí **európskeho vymedzenia pojmu daňový raj**, spoločného súboru kritérií na identifikáciu daňových rajov, a čo treba zdôrazniť, **bez ohľadu na ich umiestnenie**¹³.

Každý štát, ktorý je vo svete vnímaný ako daňový raj, charakterizuje istá geografická poloha, znásobená jeho doterajším vývojom, ako aj zvláštnosťami / osobitosťami daňového systému, ktorý sa v ňom uplatňuje. Krajiny, ktoré sa všeobecne považujú za daňové raje, možno členiť predovšetkým z geografického aspektu, ale aj z hľadiska príslušnosti k istému politicko-ekonomickému zoskupeniu.

Do **európskeho prostredia**, v ktorom sa môžeme stretnúť so štátmi všeobecne (aj keď nie v každom prípade aj oficiálne) považovanými za daňové raje patria: Andorra, Cyprus, Holandsko, Gibraltár, Guernsey, Jersey, Lichtenštajnsko, Luxembursko, Monako, Ostrov Man a Švajčiarsko. Už na prvý pohľad je zřejmé, že sú medzi nimi štáty, ktoré by málokto zo širšej (laickej) verejnosti považoval za daňový raj; navyše, ak sú

¹⁰ Obdobne sa to týka aj legálnej definície dane, ktorá v práve EÚ absentuje. Táto skutočnosť má / môže mať za následok (v niektorých prípadoch) nejasnosti týkajúce sa výkladu príslušného právneho aktu, najmä z pohľadu toho, či sa jeho pôsobnosť vzťahuje na dane alebo na iné podobné platby. Na rozdiel od teoretických prístupov k chápaniu pojmu daň, poplatok a pod., sa v aplikačnej praxi rozdiely medzi jednotlivými povinnými platbami skôr stierajú, ako zvyrazňujú.

¹¹ Pozri bod 66 uznesenia Európskeho parlamentu z 21. mája 2013 o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom (2013/2060(INI)).

Kódex správania pre zdaňovanie podnikov bol prijatý 1. decembra 1997 (publikovaný v Ú. v. ES C 2, 6.1.1998, s. 1 až 6) na zasadnutí Rady za účasti zástupcov vlád členských štátov. Následne, dňa 9.marca 1998 (Ú. v. ES C 99, 1.4.1998, s. 1 a 2) bola zriadená skupina pre kódex správania, ktorej úlohou je posudzovať daňové opatrenia, na ktoré sa kódex vzťahuje, a dohliadať na poskytovanie informácií o týchto opatreniach. Skupina je zložená zo zástupcov členských štátov a jej úlohou je zaoberať sa škodlivou daňovou súťažou v EÚ nezáväzným spôsobom a na základe vzájomného tlaku.

Dostupné na:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#code_conduct.

¹² Pozri bod 10 uznesenia Európskeho parlamentu z 8. júla 2015 o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam a daňových únikoch ako výzvach pre riadenie, sociálnu ochranu a rozvoj v rozvojových krajinách [2015/2058(INI)].

¹³ Pozri bod 149 uznesenia Európskeho parlamentu z 25. novembra 2015 o daňových rozhodnutiach a ďalších opatreniach podobného charakteru alebo účinku [2015/2066(INI)].

súčasne členmi EÚ. Patria k nim Cyprus, Holandsko, Luxembursko a štáty z EFTA, ako je napríklad Lichtenštajnsko či Švajčiarsko.

Medzi tzv. „európskymi daňovými rajmi“ sa nachádzajú aj ostrovné štáty, ktoré sú považované za pridružené / závislé územia európskych štátov. Slovenská republika (v ďalšom „SR“) má, resp. mala s týmito štátmi / územiami uzavreté dvojstranné medzištátne daňové dohody, predovšetkým o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. K 1. januáru 2018 sa však platnosť viacerých z nich ukončila¹⁴.

Príčiny, ktoré vedú odborníkov k tomu, že sa niektoré európske, ekonomicky vyspelé štáty s dlhoročnou demokratickou tradíciou považujú za daňové raje, sú rôzne. Súvisia s tradičným daňovým systémom, snahou po dosiahnutí ekonomických výhod a pod. Napríklad Holandsko môže svojim zaradením do systému daňových rajov prekvapíť, avšak iba na prvý pohľad. Aj napriek pomerne vysokým daňovým sadzbám¹⁵, vzhľadom na pravidla účtovníctva a zdaňovania platnými v Holandsku, formy podnikania vhodnými na daňovú optimalizáciu a v nadväznosti na zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia môže daňový subjekt nakoniec zaplatiť pomerne nízku daň. Podporuje to aj relatívne vysoký podiel holandského kapitálu na Slovensku¹⁶. Obdobná situácia sa týka aj Cypru.

Významná oblasť daňových rajov je koncentrovaná v **karibských štátoch**, ako sú Anguilla, Bahamy, Barbados, Belize, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Dominikánska republika, Holandské Antily, Kajmanské ostrovy, Panama, Svätý Krištof a Nevis, Svätý Vincent a Grenadiny. Aj medzi nimi sa vyskytujú ostrovné štáty, ktoré sú považované za

¹⁴ Týka sa to napríklad zmluvy s Jersey: podľa oznámenia č.211/2017 Z. z. dňa 14.novembra 2016 na základe vypovedania Jersey sa skončila platnosť Dohody o zdaňovaní príjmu z úspor medzi Slovenskou republikou a Jersey.

Na základe oznámenia č.210/2017 Z. z. sa dňa 13.novembra 2016 na základe vypovedania Guernsey skončila platnosť Dohody o zdaňovaní príjmu z úspor medzi Slovenskou republikou a Guernsey.

¹⁵ Daň z príjmu právnických osôb v Holandsku má dve sadzby: prvá sadzba je vo výške 20% a platí pre právnické osoby so zdaniteľným príjmom za zdaňovacie obdobie do výšky 200.000 EUR.

Druhá sadzba je zvýšená, a to vo výške 25,5%, ktorá sa uplatňuje pri zdaniteľnom príjme nad spomínanú hranicu. Od dane sú ale oslobodené napríklad zisky z predaja podielov (dividendy) a kapitálové zisky z predaja akcií v zahraničných dcérskych spoločnostiach. Prijaté dividendy však podliehajú zrážkovej dani vo výške 15%.

Čo sa týka fyzických osôb, v Holandsku je zavedená progresívna daň z príjmu, pričom existujú viaceré sadzby dane – 33,1% v prípade základu dane do 18.495 EUR, 41,95% pri základe dane do 33.863 EUR, 42% pri základe dane do 56.491 EUR a 52% pre vyšší základ dane.

Dostupné na: <https://podnikam.webnoviny.sk/dane-v-holandsku/>.

¹⁶ Holandsko je krajina, ktorá je, okrem iného, považovaná za jeden z najobľúbenejších daňových rajov pre slovenské firmy (a nielen pre slovenské). Na Slovensku kontroluje kapitál vo výške viac ako 5 miliárd EUR. Z hľadiska kapitálu, ktorý na Slovensku ovládajú zahraniční vlastníci, vedie podľa dostupných údajov práve Holandsko. Počet jeho firiem na Slovensku je / bol 940.

Dostupné na:

https://finweb.hnonline.sk/galeria/4389-zahranicny-kapital-vslovenskychfirmach/b4328fce7e6974541db1882_f72602_a16.

pridružené / závislé územia európskych štátov, pričom SR má, resp. mala s týmito štátmi / územiami uzavreté dvojstranné medzištátne daňové dohody, napríklad o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. V roku 2017 však došlo k ukončeniu platnosti niektorých z nich, ktoré mala SR uzavreté so spomínanými regiónmi¹⁷.

Tretiu skupinu daňových rajov tvoria štáty, ktoré môžeme účelovo terminologicky označiť ako **ostatné daňové raje**. Z geografického pohľadu je pre ne typické to, že sa nachádzajú tak v Afrike, príp. v Perzskom zálive (Bahrajn, Dubaj, Libéria), ako aj v Ázii (Brunej, Hongkong, Malajzia, Maldivy, Marshallove ostrovy, Samoa, Seychely, Singapur, Šalamúnove ostrovy, Vanuatu), príp. v pacifickej oblasti.

Práve druhá a tretia skupina štátov reprezentuje tzv. **tradičné daňové raje**. Popri nich sa bežne v médiách píše alebo hovorí o tzv. **moderných daňových rajoch**. K týmto rajom by bolo zasa možné zaradiť napríklad Cyprus, Dubaj, Holandsko, Hongkong, Lichtenštajnsko, Luxembursko, Monako, Nový Zéland, Singapur a Švajčiarsko.

III. EÚ A BOJ PROTI DAŇOVÝM RAJOM

EÚ podľa môjho názoru dlhodobo podceňovala, resp. nebrala do úvahy ako jeden z problémov globálneho sveta existenciu daňových rajov, ani otázku dôsledkov z toho vyplývajúcich pre štandardné / tradičné ekonomiky. Vážnejšie sa nezaoberala ani prípravou a presadzovaním opatrení ako bojovať proti hrozbe daňových rajov. V tomto smere sa viac angažovalo OECD.

Až začiatok dvadsiateho prvého storočia znamenal silnejúci tlak na daňové raje zo strany medzinárodných organizácií, predovšetkým OECD. Dlhodobejšie sa to prejavuje v zmene národných legislatív v smere zabezpečenia väčšej transparentnosti daňových systémov jednotlivých štátov. Došlo aj k prísnejšej regulácii v oblasti offshore bankovníctva a finančných služieb a zvýšenému dohľadu nad offshore bankovým sektorom. Odrazilo sa to v istej, síce len dočasnej, ale predsa len stagnácii rozvoja daňových rajov. Vtedajší vývoj viedol dokonca k tomu, že viaceré územia označované ako daňové raje, začali rezignovať z tohto svojho označenia a volili skôr premenovanie na medzinárodné finančné centrá, čo bolo vlastne iba formálnou záležitosťou.

Pokiaľ ide o iniciatívy EÚ týkajúce sa aj pôsobenia daňových rajov, prvý významnejší podnet v tomto smere predstavovalo oznámenie Komisie „**O prevencii a boji proti nezákonným firemným a finančným praktikám**“¹⁸ z roku 2004. V tomto oznámení Komisia zdôraznila, že je potrebné uľahčiť prístup k informáciám o finančných tokoch medzi spoločnosťami a ich výmenu, v záujme čoho bude dlhodobo (spolu s

¹⁷ Napríklad 1.januára 2018 sa podľa oznámenia č.209/2017 Z. z. na základe vypovedania Holandského kráľovstva skončila platnosť Dohovoru medzi SR a Holandským kráľovstvom vzhľadom na Holandské Antily týkajúceho sa automatickej výmeny informácií ohľadom príjmu z úspor vo forme výplat úroku.

¹⁸ KOM (2004) 611 konečné znenie z 27. septembra 2004. Toto a aj ďalšie oznámenia boli / sú adresované Európskemu parlamentu a Rade, v niektorých prípadoch aj ďalším orgánom, ako je napríklad Európsky hospodársky a sociálny výbor.

členskými štátmi) skúmať možnosť využitia jediného identifikačného čísla spoločností pri priamom zdaňovaní.

Samotné oznámenie bolo podľa môjho názoru „inšpirované“ daňovými škandálmi dvoch významných nadnárodných spoločností, a to Parmalat-u¹⁹ a Enron-u²⁰, ktoré nepriamo umožnila v tom čase platná smernica 77/799/EHS²¹. Uvedená smernica nezaväzovala žiadny členský štát na vyšetrovanie alebo poskytovanie informácií, ak by členský štát, ktorý by mal informácie dodať, bol v tomto smere obmedzený vlastnými zákonmi alebo administratívnymi postupmi.

Škandál sa prejavil zásadnými konzekvenciami. Napríklad tržobná hodnota Parmalatu (podľa údajov z tohto oznámenia) sa len v rozpätí troch mesiacov znížila o viac než 90%. Vyšetrovanie postupne odhalilo zložitú sieť účtovných manipulácií a podvodov, ktoré sa realizovali najmä prostredníctvom dcérskych spoločností v daňových rajoch, kedy zakladatelia a vlastníci spoločnosti presúvali desiatky až stovky miliónov USD do daňových rajov.

V oznámení sa konštatovalo aj to, že Enron, Parmalat a aj iné spoločnosti využívali a naďalej budú využívať zložitú a neprehľadnú štruktúru, vrátane pobočiek v zahraničných finančných centrách daňových rajov, účelovo vytvorené firmy²² a zložitú finančnú transakciu, často so spoluúčasťou tretích strán, aby znížili transparentnosť svojich činností voči investorom s tým, že je potrebné znížiť riziko takýchto nezákonných firemných a finančných praktík.

Podľa môjho názoru by bolo možné oznámenie z roku 2004 považovať aj za prvú tehlíčku stavby záujmu EÚ (zatiaľ nie boja) o daňové rajy. V tom čase ešte neboli ani známe (aspoň v nezáväzných dokumentoch EÚ alebo OECD, nielen v právne záväzných aktoch EÚ²³) definície daňového podvodu a daňového úniku a vyhýbania sa daniam na účely priameho zdaňovania, ani nedošlo na medzinárodnej scéne k ich oficiálnemu sformulovaniu a zakotveniu do medzinárodných zmlúv.

Oznámenie poukázalo aj na to, že požiadavka transparentnosti finančných tokov medzi spoločnosťami v rôznych štátoch a výmena informácií o týchto tokoch môžu byť neúčinné pri absencii možnosti uplatňovať dohodnuté pravidlá aj za hranicami EÚ, t. j. vzťahovať možnosť ich uplatňovania aj na *tretie štáty, závislé územia alebo pridružené*

¹⁹ Ide o taliansky potravinársky gigant a jedného z najväčších svetových spracovateľov mlieka a mliečnych výrobkov. Okrem toho sa zaoberala aj výrobou a predajom ďalších potravinárskych výrobkov, ako sú napríklad ovocné šťavy, pekárenské výrobky a pod. Celkové dlhy Parmalatu sa v tom čase odhadovali na 13 mld. EUR.

Ku kauze pozri napr.:

<https://dennik.hnonline.sk/podniky-a-trhy/99470-sec-parmalat-bol-najnehoraznejši-podvod-alebo>
https://ekonomika.idnes.cz/skandal-parmalat-zatceno-osm-manazeru-dxt-/ekonomika.aspx?c=A040101_213830_ekonomika_mad.

²⁰ Počas jediného roka akcionári Enron-u stratili okolo 67 mld. amerických dolárov.

²¹ Pozri čl.8 ods.1 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní.

²² Special purpose vehicle („SPV“).

²³ V tom druhom prípade to tak nie je ani doposiaľ.

územia. Preto oznámenie zdôraznilo nutnosť *dôslednejšej konzistencie* pri definovaní opatrení EÚ *voči kooperatívnym a nekooperatívnym daňovým rajom*. Toto je prvý dokument Komisie, ktorý začal vo vzťahu k daňovým rajom diferencovať medzi „*kooperujúcimi*“ a „*nekooperujúcimi*“ daňovými rajmi. Do toho času takéto rozlišovanie nebolo známe²⁴. Sprievodným znakom ďalšieho postupu medzi členskými štátmi EÚ a kooperujúcimi (spolupracujúcimi) daňovými rajmi sa stala nutnosť uzatvárať bilaterálne dohody o výmene informácií s jednotlivými členskými štátmi OECD²⁵.

V roku 2009 Komisia predložila oznámenie „*Podpora dobrej správy v daňových záležitostiach*“²⁶. Na obsahu pojmu „dobrá správa ...“ sa dohodli ministri financií členských štátov EÚ na zasadnutí Rady ECOFIN dňa 14. mája 2008. Na tomto zasadnutí vymedzili pojem „*dobrá správa v oblasti daní*“ ako *zásady transparentnosti, výmeny informácií a spravodlivej daňovej súťaže*. Som toho názoru, že práve termín „dobrá správa v daňových záležitostiach“ sa stal pre budúce smerovanie úsilia EÚ o presadzovanie svojich zámerov v daňovej oblasti ako nejaké „perpetuum mobile“²⁷, ako vedúci motív, predpoklad i výsledok hodnotenia tej – ktorej krajiny, ktorá bude alebo nebude považovaná za daňový raj. Tak, ako má uvedený termín svoje zásady, na ktorých je vybudovaný (transparentnosť, výmena informácií a spravodlivá daňová súťaž), tak sa aj budúcnosť smerovania boja EÚ voči daňovým rajom sústredila práve na to, či tieto zásady príslušné štáty či územia dodržia.

V zmysle spomínaného dokumentu sa členské štáty dohodli na celom rade opatrení, ktoré majú podporiť lepšiu správu v oblasti daní v EÚ. Tieto opatrenia sa týkajú najmä:

- *administratívnej spolupráce, vrátane výmeny informácií* medzi jednotlivými štátmi;
- *škodlivej daňovej súťaže*. V kódexe správania sa vymedzujú škodlivé daňové opatrenia ako opatrenia (vrátane administratívnych postupov), ktoré majú / môžu mať výrazný vplyv na výber miesta obchodných aktivít vo vtedajšom Spoločenstve a ktorých dôsledkom je podstatne nižšia úroveň zdanenia, ako je úroveň bežne uplatňovaná v dotknutom členskom štáte. Podľa kódexu, ktorý platí v členských štátoch, ako aj v ich závislých a pridružených územiach, sa posúdilo vyše 400 opatrení na zdanenie podnikov, z čoho viac ako 100 bolo posúdených ako škodlivé a následne sa zrušili alebo zmenili a doplnili;

²⁴ K tomu sa žiada dodať, že v ďalšom vývoji už inštitúcie EÚ, predovšetkým Komisia, začala používať vo vzťahu k daňovým rajom diplomatické označenie „jurisdikcie, ktoré nespolupracujú“, príp. „jurisdikcie, ktoré nie sú v súlade s minimálnymi normami dobrej správy v daňových záležitostiach, medzi ktoré patria jurisdikcie vo všeobecnosti považované za daňové rajy“ (pozri: oznámenie COM (2012) 722 final zo 6. decembra 2012, s.5).

²⁵ Jedná sa o Dohody TIEA (Tax Information Exchange Agreements), ktorými sú dvojstranné medzinárodné dohody o výmene informácií v daňových otázkach medzi daňovými rajmi a ďalšími krajinami.

²⁶ KOM (2009) 201 v konečnom znení.

²⁷ Podľa sémantiky toho pojmu má ísť o hypotetické zariadenie, ktoré v skutočnosti nemožno skonštruovať. Tým však v žiadnom prípade nechcem naznačiť, že už principiálne nemôže reálne fungovať v oblasti daní.

- štátnej pomoci a transparentnosti (podnikov a finančnej transparentnosti)²⁸.

Dobrá správa v daňových záležitostiach sa v súčasnom globálnom svete nemohla sústrediť iba na vnútorný priestor EÚ. V tejto súvislosti smerovala snaha Komisie aj k tomu, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach, pričom vzala na vedomie potrebu na čo najširšej geografickej základni podporovať tieto zásady bez ohľadu na to, či ide o ich uplatňovanie vo vnútri EÚ alebo aj za hranicami Únie. V nadväznosti na to Rada ECOFIN požiadala, aby sa do príslušných dohôd, ktoré uzatváralo vtedajšie Spoločenstvo a jeho členské štáty s tretími krajinami alebo zoskupeniami tretích krajín, doplnilo ustanovenie o dobrej správe v oblasti daní. Cieľom toho bolo dosiahnuť dohodu o spoločných zásadách spolupráce a transparentnosti s čo najväčším počtom tretích krajín a nie „zamerat’ sa na daňové oázy ako také“ (s.8).

Oznámenie o *podpore dobrej správy v daňových záležitostiach* malo teda význam aj vo vzťahu k problematike daňových rajov. V oznámení sa zdôrazňuje myšlienka spoločného postupu EÚ a OECD v oblasti boja proti škodlivej daňovej súťaži. OECD pritom svoju prvú správu o „škodlivej daňovej súťaži“²⁹ uverejnila už v roku 1998. Jej vypracovaniu predchádzala o dva roky skôr žiadosť tých členských štátov, u ktorých sa uplatňovala vysoká miera zdanenia príjmov, ktorá sledovala jednoznačne obmedziť slobodu pohybu kapitálu obmedzením úlohy daňovej súťaže, vrátane dôsledkov pre vnútroštátne daňové základne.

Po tejto správe prijala OECD odporúčanie o "boji proti škodlivým daňovým praktikám" (dvaja zakladajúci členovia organizácie, Švajčiarsko a Luxembursko, sa zdržali hlasovania)³⁰.

Úsilie OECD bolo okrem snahy o odstránenie preferenčných daňových režimov svojich členov, zamerané aj na tzv. daňové oázy. Oznámenie uvádza, že od 35 z týchto území sa získali politické záväzky iniciovať skutočnú spoluprácu s členmi OECD v oblasti transparentnosti a výmeny informácií v daňových záležitostiach.

Dňa 2.apríla 2009 sa konalo zasadnutie štátov G20 v Londýne. V bode 14 komuniké zo zasadnutia sa uvádza, že štáty G20 vydali vyhlásenie o posilnení finančného systému s tým, že okrem iného súhlasia (bod 15), aby podnikli kroky proti nespolupracujúcim jurisdikciám, vrátane daňových rajov. Štáty G20 na samite prezentovali aj svoju pripravenosť zaviesť sankcie na ochranu verejných financií a finančných systémov.

Počas samitu G20 vystupovala OECD opäť na podporu toho, aby sa vypracoval zoznam krajín, ktoré vo svojich právnych predpisoch uznávajú práva občanov na

²⁸ Bližšie pozri: BABČÁK, V. *Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia)*. In: *Ius et Administratio*, 1/2015. Rzeszów: Uniwersytet Rzeszowski, 2015, s. 4-46.

²⁹ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (Škodlivá daňová súťaž: narastajúci celosvetový problém), OECD report, 1998.

³⁰ K tomu pozri: BESSARD, P. *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*. Institut Constant Lausanne, june 2009, s. 6.

dôvernosť ich bankových informácií. Komuniké zo samitu v tejto súvislosti zdôraznilo, že „Obdobie bankového tajomstva sa skončilo“ a že štáty G20 berú na vedomie zverejnenie zoznamu krajín hodnotených Globálnym fórom z pohľadu dodržiavania medzinárodných štandardov pre výmenu daňových informácií³¹.

Vzhľadom na očakávania týkajúce sa zostavenia zoznamu území, ktoré neurobili dostatočný pokrok pri realizácii všeobecne uznaných medzinárodných daňových štandardov, ktoré vypracovala OECD, niekoľko území sa takisto v tom čase zaviazalo tieto štandardy dodržiavať, vrátane Andorry, Belgicka, Čile, Hongkongu, Lichtenštajnska, Luxemburska, Macaa, Monaka, Rakúska, Singapúru a Švajčiarska. Závazky sa do veľkej miery týkali dodržiavania medzinárodných štandardov OECD, podľa ktorých sa vyžaduje výmena informácií na požiadanie pri všetkých daňových záležitostiach na administratívne účely a na účely zabezpečenia dodržiavania domácich daňových zákonov, a to bez ohľadu na požiadavky podmienené domácimi záujmami alebo na bankové tajomstvo na daňové účely v dožiadanej krajine.

Ako to už vyplynulo aj z predchádzajúceho textu, oznámenie používalo ešte starší termín „daňová oáza“³². Pokiaľ ide o faktory rozhodujúce o tom, či dané územie je daňovou oázou, OECD podľa predmetného oznámenia uvádzalo štyri faktory:

- 1) územie neukladá žiadne alebo iba nominálne dane,
- 2) nedostatok transparentnosti,
- 3) na území platia zákony alebo administratívne postupy, ktoré bránia účinnej výmene informácií na daňové účely s inými vládami o daňovníkoch profitujúcich z nominálneho alebo neexistujúceho zdanenia,
- 4) nie je ustanovená žiadna požiadavka, aby činnosť bola podstatná³³.

Oznámenie sa v časti „*Medzinárodná koordinácia daňovej politiky*“ sústredilo na dve otázky (problémové okruhy):

1. do akej miery sa zásady dobrej správy v oblasti daní zhodujú s vlastnými daňovými politikami členských štátov, vrátane dvojstranných daňových dohôd s tretími krajinami;
2. nutnosť jednotnejšieho postupu členských štátov voči tretím krajinám, v závislosti od toho, či uplatňujú zásady dobrej správy v oblasti daní alebo nie. Podľa toho napríklad tretia krajina dodržiavajúca tieto zásady by sa mohla vyškrtnúť z „čiernych listín“ jednotlivých členských štátov, aby sa na ňu nevzťahovali opatrenia boja proti zneužívaniu v súvislosti s dotknutým daňovými praktikami. Naopak, voči územiám, ktoré nerealizujú aspekty dobrej správy v oblasti daní uspokojivým spôsobom v tých

³¹ Pozri: G20 Communique: London Summit – Leaders’ Statement, 2 April 2009. Dostupné na: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf.

³² Termín „daňová oáza“ bol prevzatý zo správy „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“. Pozri s. 7.

³³ Tamtiež, s. 7.

oblastiach, v ktorých ich uplatňujú členské štáty EÚ, by členské štáty mohli prijať koordinované protiopatrenia.

Na uvedené oznámenie nadväzovalo oznámenie „*Dane a rozvoj. Spolupráca s rozvojovými krajinami na podpore dobrej správy v daňových záležitostiach*“³⁴. Toto oznámenie deklarovalo potrebu boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daniam na čo najširšom geografickom základe³⁵.

Oznámenie tiež zdôraznilo (s.9), že medzinárodné finančné inštitúcie musia vykonávať rozsiahlu hĺbkovú analýzu, aby zabránili, že akékoľvek finančné prostriedky EÚ sa použijú priamo alebo cez sprostredkovateľov v offshore finančných centrách, tzv. daňových rajoch alebo v akýchkoľvek iných jurisdikciách s cieľom uniknúť plateniu dane v daných prijímajúcich krajinách a členských štátoch EÚ alebo v súvislosti s prípadmi daňových únikov a vyhýbania sa daniam.

Pomerne veľký kvalitatívny posun, obrazne vyjadrené až „bod zlomu“ v otázke prístupu EÚ voči daňovým rajom, nastal v roku **2012**.

Rok 2012 je rokom „veľkého obratu“ v otázke boja proti daňovým rajom najmä tým, že Komisia predložila **dve** zásadné oznámenia, od ktorých sa začal odvíjať postupný, na intenzite nabieraný boj proti daňovým únikom, vrátane boja proti daňovým rajom.

Predovšetkým Komisia vo svojom oznámení „*O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*“³⁶ nielenže prvýkrát definovala termíny *daňový podvod* a *daňový únik*³⁷, ale zdôraznila aj rozsah problému týkajúceho sa tohto protispoločenského konania, keď konštatovala, že podľa odhadov veľkosť tieňovej ekonomiky v EÚ dosahuje takmer jednu pätinu HDP a desiatky miliárd EUR navyše ostávajú v daňových rajoch často nenahlásené a nezdanené, čo má negatívny dopad na daňové príjmy jednotlivých štátov. V tejto súvislosti poukázala (síce nie po prvýkrát³⁸) aj na to, že posilnenie boja proti

³⁴ KOM(2010)163 v konečnom znení z 21. apríla 2010.

³⁵ Tento cieľ je aj v súlade s vyhláseniami z Monterrey (Konferencia v Monterrey o financovaní rozvoja, 2002) a Dohy (Konferencia v Dohy o financovaní rozvoja, 2008), v ktorých boli úniky kapitálu a nezákonné finančné toky výslovne označené za hlavné prekážky v mobilizácii domácich príjmov na rozvoj. Podľa nórskej vládnej komisie predstavovali nezákonné toky peňazí z rozvojových krajín 641 až 979 miliárd USD v roku 2006, čo v tomto období bolo prinajmenšom sedemkrát viac než oficiálna rozvojová pomoc (s. 2).

³⁶ COM (2012) 351 final z 27. júna 2012.

³⁷ Pozri s. 2. K tomu sa žiada dodať, že sa tak stalo iba v rámci marginálnej poznámky.

³⁸ Bolo to už skôr, napríklad keď konštatovala, že „Medzery medzi daňovými systémami v dôsledku nedostatočnej koordinácie môžu viesť tiež k neúmyselnému nezdaneniu alebo poskytovať priestor pre zneužívanie. Nezdanenie a zneužívanie škodia záujmom vnútorného trhu rovnako, pretože narušujú spravodlivosť a vyváženosť daňových systémov členských štátov“ [pozri: Oznámenie „*Koordinácia daňových systémov členských štátov na vnútornom trhu*“ KOM (2006) 823 v konečnom znení z 19. decembra 2006, s. 6].

V nasledujúcom roku toto konštatovanie (takmer v nezmenenej podobe) bolo implementované aj v jednom z ďalších oznámení Komisie pod názvom „*Uplatňovanie opatrení na zabránenie*

daňovým podvodom a únikom nie je len otázkou príjmov, ale aj otázkou spravodlivosti. Preto Komisia zdôraznila, že daňovníci, ktorí si plnia svoje daňové povinnosti by nemali čeliť ďalšiemu zvyšovaniu daní, ktoré má slúžiť na kompenzáciu strát príjmov spôsobených tými, ktorí sa dopúšťajú daňových podvodov a únikov.

V bode 4 (Súdržná politika vo vzťahu k tretím krajinám) sa Komisia oveľa detailnejšie, než tomu bolo predtým, venovala aj spôsobom, ako riešiť otázku daňových rajov a agresívneho daňového plánovania.

Podľa Komisie, OECD identifikovala tri typické stránky, ktoré charakterizujú daňový raj. Všetky tri predstavujú absenciu dôležitého prvku potrebného na zdravý hospodársku súťaž. Sú to:

1. absencia účinnej výmeny informácií,
2. absencia transparentnosti a
3. absencia požiadavky vykonávať významné činnosti.

Okrem toho daňové raje často ponúkajú preferenčné daňové zaobchádzanie nerezidentom s cieľom prilákať investície z iných krajín. Tým sa dopúšťajú nespravodlivej hospodárskej súťaže a sťažujú krajinám, ktoré nie sú daňovými rajmi, vybrať spravodlivú výšku daní od ich rezidentov. Čo je, resp. aká by mala byť spravodlivá výška dane, tak touto otázkou sa už Komisia nezaoberala.

V oznámení Komisia konštatovala značné úsilie o odstránenie mnohých škodlivých prvkov daňových rajov a aj úspechy v tejto oblasti (napríklad prijatie prísnych pravidiel o výmene informácií na požiadanie a o transparentnosti). Tieto úspechy nadväzovali na opätovné spustenie Globálneho fóra OECD pre transparentnosť a výmenu informácií na daňové účely. K týmto pozitívnym krokom zaradila aj záväzok mnohých daňových rajov dodržiavať tieto zásady, pričom Komisia vo vzťahu k nim už vychádzala z toho, že ide o „bývalé“ daňové raje, i keď ešte nemala žiadne informácie o tom, či tieto záväzky aj zaviedli do praxe. Podľa Komisie navyše Globálne fórum nepovažuje otázku „spravodlivej daňovej súťaže“ za zásadu, ktorú EÚ obhajaže vo svojom rámci prostredníctvom kódexu správania.

Koniec roka 2012 bol poznamenaný predložením oznámenia Komisie pod názvom „**Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“³⁹. K jeho prijatiu sa zaviazala Komisia v predchádzajúcom oznámení⁴⁰.

Cieľom Akčného plánu bolo stanoviť súbor opatrení, postupov a nástrojov koordinovaného konania proti krajinám, ktoré sa dopúšťajú nespravodlivej daňovej súťaže, ako aj opatrenia pre tieto krajiny stimulujúce k tomu, aby takéto praktiky ukončili. Tento plán sa Komisia zaviazala predložiť spolu s iniciatívou týkajúcou sa daňových rajov a agresívneho daňového plánovania s tým, že sa v Akčnom pláne stanovujú konkrétne kroky na posilnenie administratívnej spolupráce a podporí sa ním

zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami“ [KOM (2007) 785 v konečnom znení z 10. decembra 2007, s. 6].

³⁹ COM(2012) 722 final zo 6. decembra 2012.

⁴⁰ Pozri s.12 oznámenia COM (2012) 351 final z 27. júna 2012.

rozvoj existujúcej politiky dobrej správy, ako aj širšie otázky interakcie s daňovými rajmi a riešenia problému agresívneho daňového plánovania.

Treba však konštatovať, že samotný Akčný plán výrazný prelom do pôsobenia daňových rajov neprinesol, čo dokladoval aj ďalší vývoj. Uvádza iba (v rámci nových iniciatív⁴¹) *odporúčania na opatrenia, ktorých cieľom je podporovať tretie krajiny, aby uplatňovali minimálne normy / štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach* (t. j. aby išli nad rámec výmeny informácií a transparentnosti a aby zahrnuli spravodlivú daňovú konkurenciu / súťaž a účinné zdaňovanie). V tomto odporúčaní sa ustanovujú kritériá umožňujúce určiť tretie krajiny, ktoré nedodržiavajú minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Zároveň sa v ňom uvádza súbor opatrení, ktoré môžu členské štáty prijať vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré nedodržiavajú dané štandardy, a v prospech tretích krajín, ktoré ich spĺňajú. Celkové ťažisko boja proti daňovým rajom však Akčný plán akoby ponechával aj naďalej na jednotlivé členské štáty.

Ďalší vývoj preukázal nedostatočnosť takýchto krokov zo strany Komisie. Pokračoval presun sídla veľkých obchodných spoločností, ale aj menej významných daňových subjektov do štátov s výhodnými daňovými podmienkami, pričom sa to netýkalo iba štátov mimo EÚ. V dôsledku toho dochádzalo k deformácii pôsobenia vnútorného trhu EÚ a k nespravodlivým konkurenčným podmienkam.

V oznámení „**O daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**“⁴² z marca 2015 sa Komisia zaviazala aj na podanie správy o pokroku členských štátov pri vykonávaní odporúčania o daňových rajoch⁴³ (ktorým sa stanovujú minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach), ako aj odporúčania týkajúceho sa agresívneho daňového plánovania⁴⁴). Na základe tejto správy mala Komisia posúdiť, či nebudú potrebné ďalšie opatrenia na zabezpečenie koherentnej a konzistentnej politiky EÚ v oblasti daňovej transparentnosti voči tretím krajinám⁴⁵.

V oznámení „**Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať**“ zo dňa 17. júna 2015⁴⁶ boli určené ďalšie opatrenia na boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a na posilnenie prístupu EÚ voči daňovým rajom (podľa oznámenia voči „jurisdikciám nespolupracujúcim v daňových otázkach“).

V nadväznosti na to Komisia uverejnila **celoeurópsky zoznam** jurisdikcií tretích krajín nespolupracujúcich v daňových otázkach, ktorý bol vytvorený z nezávislých

⁴¹ Pozri s. 5 oznámenia COM (2012) 722 final zo 6. decembra 2012.

⁴² COM (2015) 136 final z 18. marca 2015.

⁴³ Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach (2012/771/EÚ).

⁴⁴ Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ).

⁴⁵ Pozri s.4 a n. COM (2015) 136 final z 18. marca 2015.

⁴⁶ COM (2015) 302 final.

vnútroštátnych čiernych zoznamov členských štátov (zoznamy spĺňali ich definíciu jurisdikcií nespolupracujúcich v daňových otázkach). O týchto zoznamoch sa diskutovalo v rámci Platformy pre dobrú správu v daňových záležitostiach⁴⁷ v decembri 2014 s tým, že v zozname sú uvedené tie jurisdikcie, ktoré určilo minimálne 10 členských štátov. Členské štáty používali na určenie týchto jurisdikcií rôzne kritéria, medzi ktoré patrila najmä nedostatočná transparentnosť a výmena informácií, prítomnosť škodlivých daňových opatrení a uplatňovanie nízkych alebo žiadnych daňových sadzieb.

Zoznam bol uverejnený na webovom sídle Komisie⁴⁸, ale aj ako príloha k oznámeniu COM (2015) 302 final. Komisia sa zaviazala tento zoznam pravidelne upravovať s cieľom premietnuť zmeny vo vnútroštátnych zoznamoch členských štátov. Podľa dostupných informácií išlo na úrovni EÚ o prvý takýto zoznam týkajúci sa daňových rajov (i keď takto nenazvaných). Vo vzťahu k tomuto zoznamu Komisia poukázala aj na to, že skupina pre kódex správania, vzhľadom na svoje skúsenosti, by mala plniť významné úlohy pri preverovaní tretích krajín, pokiaľ ide o dodržiavania štandardov dobrej správy v daňových záležitostiach⁴⁹. Činnosť skupiny sa mala zacieliť na preverovanie štátov, ktoré sa v zoznamoch jednotlivých členských štátov týkajúcich sa nespolupracujúcich jurisdikcií objavujú najčastejšie, s cieľom pomôcť im pri zlepšovaní ich štandardov dobrej správy⁵⁰.

Podľa prílohy k oznámeniu COM (2015) 302 final boli v tomto zozname uvedené štáty Andora**, Anguilla*, Antigua a Barbuda**, Bahamy**, Barbados*, Belize**, Bermudy*, Britské panenské ostrovy*, Brunej**, Kajmanské ostrovy*, Cookove ostrovy, Grenada**, Guernsey*, Hongkong**, Libéria, Lichtenštajnsko***, Maldivy, Marshallove ostrovy**, Maurícius*, Monako**, Montserrat*, Nauru, Niue*, Panama, Svätý Vincent a Grenadiny**, Svätý Krištof a Nevis**, Seychely*, Ostrovy Turks a Caicos*, Americké Panenské ostrovy a Vanuatu⁵¹. Čo je dôležité a v prílohe je to uvedené malými písmenami na jej konci je to, že vzhľadom na skutočnosť, že členské štáty môžu

⁴⁷ Vznikla na základe rozhodnutia Komisie z 23. apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie (2013/C 120/07).

⁴⁸ Dostupné na:

http://ec-europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_en.htm.

⁴⁹ Napríklad sa to týkalo priebehu a ukončenia dialógu so Švajčiarskom o problematike dane z príjmov právnických osôb, ktorého výsledkom bolo zrušenie piatich švajčiarskych daňových režimov, ktoré sa považovali za škodlivé. Podobný dialóg sa následne začal aj s Lichtenštajnskom a Mauríciom.

⁵⁰ Práca skupiny mala byť dokončená do 24 mesiacov.

⁵¹ Jednou hviezdíčkou sú označené jurisdikcie, ktoré nový celosvetový štandard pre automatickú výmenu informácií prijali skôr, prvé výmeny realizovali v roku 2017.

Dvomi hviezdíčkami sú označené jurisdikcie, ktoré sa zaviazali prijať nový celosvetový štandard pre automatickú výmenu informácií, prvé výmeny v roku 2018.

Tromi hviezdíčkami sú označené jurisdikcie, ktoré nový celosvetový štandard pre automatickú výmenu informácií prijali skôr, prvé výmeny realizovali v roku 2017. V súčasnosti sú zapojené so skupinou pre kódex správania do dialógu o zdaňovaní spoločností.

použiť na posúdenie jurisdikcií nespolpracujúcich v daňových otázkach rad rôznych kritérií, nie je jasné, ako prijatie celosvetového štandardu pre vykazovanie niektorými jurisdikciami ovplyvní v budúcnosti tento zoznam. Takýto zoznam sa však netýkal štátov, ktoré sú členmi EÚ. Tieto štáty akoby stáli mimo „záujmu“ EÚ o to, či náhodou nespĺňajú kritéria pre zaradenie do takéhoto alebo obdobného zoznamu.

Okrem zverejnenia celoeurópskeho zoznamu, ktorý Komisia považovala za prvý krok v riešení problému „nespolpracujúcich daňových jurisdikcií“ sa ako druhý krok v predmetnom oznámení spomína odhodlanie koordinovať možné protiopatrenia voči jurisdikciám nespolpracujúcim v daňových otázkach, čím by sa mala podľa názoru Komisie vyriešiť situácia nedodržovania súladu so zásadou dobrej správy v daňových záležitostiach⁵².

Obidva kroky Komisie sa stali súčasťou osobitného bodu (4.1.) pod názvom „Zabezpečenie jednotného prístupu k jurisdikciám z tretích krajín nespolpracujúcich v daňových otázkach“.

Obdobnú povahu mali *dve oznámenia Komisie* z 28. januára 2016⁵³. Ich podstata sa dotýkala spoločnej vonkajšej stratégie pre účinné zdaňovanie, ktorá musí byť založená na jasných, koherentných a medzinárodne uznávaných kritériách dobrej správy v daňových záležitostiach, ktoré sa konzistentne uplatňujú aj vo vzťahu k tretím krajinám.

Cieľom prvého oznámenia „*Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ*“⁵⁴ bolo dosiahnuť „spravodlivejšie, jednoduchšie a efektívnejšie zdaňovanie príjmov právnických osôb v EÚ“. Oznámenie obsahuje kroky na koordinovanejší prístup EÚ k tretím krajinám v daňových záležitostiach. Skúmalo sa v ňom, ako môže EÚ lepšie presadzovať medzinárodné štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach na celosvetovej úrovni a ďalej podporovať tretie krajiny v dodržiavaní týchto štandardov. Jeho cieľom je zlepšiť využívanie medzinárodných dohôd EÚ v záujme podpory dobrej správy daňových záležitostí a zasadiť sa za väčšiu podporu rozvojových krajín v oblasti zdaňovania právnických osôb.

V súlade so záväzkom prijatým v Akčnom pláne z júna 2015 sa v oznámení zároveň podrobnejšie uvádza nový proces na úrovni EÚ na posudzovanie tretích krajín a ich zaradovanie do zoznamov na daňové účely. Odzrkadľuje to mnohé z opatrení, ktoré Výbor pre hospodárske a menové veci („ECON“⁵⁵) a Osobitný výbor pre daňové rozhodnutia a ďalšie opatrenia podobného charakteru alebo účinku („TAXE Committee“) Európskeho parlamentu označili za nevyhnutné na boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu, do ktorého sú zapojené tretie krajiny.

⁵² Pozri s.13 oznámenia COM (2015) 302 final.

⁵³ COM (2016) 23 final a COM (2016) 24 final.

⁵⁴ COM (2016) 23 final.

⁵⁵ Committee on Economic and Monetary Affairs.

Druhé oznámenie „*O vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie*“⁵⁶ deklarovalo potrebu spoločnej vonkajšej stratégie pre účinné zdaňovanie, pričom poukázalo na to, že účinné zdaňovanie vo vzťahu k tretím krajinám sa zatiaľ rieši najmä prostredníctvom vnútroštátnych opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré sa významne líšia. Medzi rôzne vnútroštátne prístupy patria biele, šedé alebo čierne zoznamy, osobitné ustanovenia týkajúce sa jurisdikcií s nízkymi / nulovými daňami alebo individuálne ustanovenia proti zneužívaniu.

Vzhľadom na globálnu povahu škodlivej daňovej konkurencie a agresívneho daňového plánovania Komisia preto konštatovala, že je potrebná *jednotná pozícia* EÚ týkajúca sa medzinárodných daňových dohôd a rozhodnejší postoj voči daňovým rajom. Takúto požiadavku vznesol voči Komisii aj Európsky parlament. Na tomto základe sa Únia pustila do cieľavedomého programu reforiem s cieľom zabezpečiť spravodlivé a účinné zdaňovanie právnických osôb na jednotnom trhu. Výrazným spôsobom k tomu prispela aj správa OECD z roku 2013 s názvom „*Riešenie narúšania daňových základov a presunov zisku*“⁵⁷, ako aj závery Rady ECOFIN zo 14.mája 2013 o daňových únikoch a daňových podvodoch.

Svoj postoj k problematike daňových rajov vyjadril Európsky parlament vo viacerých svojich uzneseniach. K najvýznamnejších z nich možno zaradiť

- uznesenie z 10.februára 2010 o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach [2009/2174(INI)],
- uznesenie z 21. mája 2013 o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom [2013/2060(INI)],
- uznesenie z 8.júla 2015 o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam a daňových únikoch ako výzvach pre riadenie, sociálnu ochranu a rozvoj v rozvojových krajinách [2015/2058(INI)],
- uznesenie z 25.novembra 2015 o daňových rozhodnutiach a ďalších opatreniach podobného charakteru alebo účinku [2015/2066(INI)].

Uznesenie Európskeho parlamentu z **10.februára 2010** o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach⁵⁸ považuje dobrú správu v daňových záležitostiach, chápanú v zmysle transparentnosti, výmeny informácií na všetkých úrovniach, efektívnej cezhraničnej spolupráce a spravodlivej hospodárskej súťaže v daňovej oblasti, za kľúčový prvok v obnove svetového hospodárstva po finančnej kríze, ktorej začiatky sa datujú do roku 2008.

Uznesenie Európskeho parlamentu z **21.mája 2013** obsahuje celý rad krokov a opatrení zameraných proti daňovým rajom, napríklad⁵⁹:

⁵⁶ COM (2016) 24 final.

⁵⁷ Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

⁵⁸ (2010/C 341 E/07).

⁵⁹ Bolo by možné spomenúť aj ďalšie uznesenia, napríklad uznesenie z 25. marca 2015 o výročnej správe o daniach [2014/2144(INI)], v ktorom je celá jedná časť vyčlenená ako „Boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom, agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým rajom“. Z tejto

- žiada členské štáty (spolu s Komisiou), aby prijali okamžité a koordinované opatrenia proti daňovým rajom a agresívnemu daňovému plánovaniu (bod 1),
- požaduje spoločný prístup EÚ k daňovým rajom (bod 64),
- vyzýva Komisiu (bod 66), aby **prijala jasnú definíciu daňového raja**. Navrhol pritom, aby definícia daňového raja vychádzala z noriem OECD o transparentnosti a výmene informácií, ako aj zo zásad a kritérií kódexu správania. Európsky parlament uviedol, že o daňový raj by malo ísť vtedy, ak je splnených niekoľko z nasledujúcich ukazovateľov:
 - výhody sú poskytované len pre nerezidentov alebo vo vzťahu k transakciám vykonaným s nerezidentmi,
 - výhody sú úplne izolované od domáceho trhu tak, aby neovplyvňovali daňový základ v danej krajine,
 - výhody sa poskytujú aj bez reálnej hospodárskej činnosti a podstatnej hospodárskej prítomnosti v rámci jurisdikcie, ktorá takéto daňové výhody ponúka,
 - pravidlá pre stanovenie zisku v súvislosti s činnosťami v rámci nadnárodnej skupiny spoločností sa líšia od medzinárodne uznávaných zásad, najmä pravidiel, na ktorých sa dohodlo v rámci OECD,
 - daňovým opatreniam chýba transparentnosť,
 - jurisdikcia neukladá žiadne, alebo iba minimálne dane z príslušného príjmu,
 - v jurisdikcii existujú zákony alebo administratívne postupy, ktoré bránia účinnej výmene informácií na daňové účely s inými vládami o daňovníkoch, ktorí využívajú žiadne alebo len minimálne zaťaženie,
 - jurisdikcia vytvára netransparentné a utajené štruktúry, ktorými sa vytváranie a fungovanie registrov spoločností a registrov koncernov a nadácií stáva neúplné a netransparentné,
 - jurisdikcia je vedená na zozname nespolupracujúcich krajín a území Finančnej akčnej skupiny („**FATF**“⁶⁰);

časti je mimoriadne zaujímavá požiadavka (bod 49) adresovaná Komisii, aby navrhla spoločnú pozíciu EÚ a rozšírený súbor podrobných kritérií pre vymedzenie daňových rajov a koordinovaných sankcií, ktoré sa majú ukladať nespolupracujúcim jurisdikciám, a jednotlivé členské štáty vyzývajú, aby sa na nich dohodli s tým, že požaduje, aby bola do 30. júna 2015 vypracovaná čierna listina (zoznam) takýchto daňových rajov a krajín narúšajúcich hospodársku súťaž výhodnými daňovými podmienkami, vrátane tých, ktoré sú v EÚ.

Svoju dôležitosť malo aj uznesenie zo dňa 12. decembra 2013 o výzve na prijatie merateľného a záväzného cieľa v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ [2013/2963(RSP)], ktoré poukázalo predovšetkým na to, že podľa odhadov sa každý rok v EÚ v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam stráca 1 bilión EUR bez toho, aby sa na tento jav reagovalo prijatím akýchkoľvek hmatateľných opatrení (s. 1).

⁶⁰ Financial Action Task Force.

- žiada Komisiu, aby *do 31. decembra 2014* zostavila a vytvorila **verejnú európsku čiernu listinu daňových rajov** (bod 67).

Uznesenie zo dňa **8.júla 2015** vo vzťahu k problému daňových rajov predovšetkým poukázalo na to, že **daňové raje a jurisdikcie s utajenými operáciami**, ktoré umožňujú utajovanie bankových alebo finančných informácií, v kombinácii so systémami nulovej dane na prilákanie kapitálu a príjmov, ktoré by mali byť zdanené v iných krajinách, vytvárajú škodlivú daňovú súťaž, oslabujú spravodlivosť daňového systému a deformujú obchod a investície a obzvlášť postihujú rozvojové krajiny s odhadovanou stratou daňových príjmov vo výške 189 miliárd USD ročne (s.2). V tejto súvislosti Európsky parlament akoby začal rozlišovať medzi daňovými rajmi a jurisdikciami s utajenými operáciami, pričom samotný termín „jurisdikcie s utajenými operáciami“ nie je v uznesení bližšie obsahovo charakterizovaný. Vágnosť tohto termínu vyplýva aj z toho, že samotný daňový raj môže postupovať v zmysle utajovania operácií.

V uznesení sa pod bodom „O“ poukazuje aj na to, že v posledných rokoch došlo k zvýšeniu počtu daňových zmlúv medzi rozvinutými a rozvojovými krajinami, ktoré boli použité na zníženie daní v cezhraničných finančných prevodoch. Tým sa vytvorili cesty, ktorými sa nadnárodné spoločnosti môžu vyhnúť zdaneniu. Zistilo sa pritom, že holandský daňový systém umožňoval vyhýbať sa plateniu zrážkovej dane, čo v rozvojových krajinách viedlo k strate dividend a úrokov z príjmov zo zrážkovej dane v rozpätí od 150 - 550 miliónov EUR ročne.

Uznesenie ďalej zdôraznilo, že EÚ by mala prevziať vedúcu úlohu v riadení medzinárodného úsilia v boji proti daňovým rajom, daňovým podvodom a daňovým únikom. V záujme dosiahnutia tohto cieľa by mala spolupracovať s rozvojovými krajinami a regionálnou daňovou správou, ako sú Africké fórum pre daňovú správu a Medziamerické centrum daňových správ v boji proti agresívnym praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam zo strany niektorých nadnárodných spoločností. Európsky parlament formuloval aj požiadavku na vypracovanie a predloženie *Akčného plánu na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom v rozvojových krajinách*.

Vo vzťahu k predmetnému akčnému plánu obsahuje uznesenie celý rad iniciatív a opatrení, ktoré musia byť vykonané, najmä na úrovni Komisie. Napríklad Európsky parlament:

- (v bode 6) žiadal, aby boli informácie o skutočnom vlastníctve spoločností, koncernov a iných inštitúcií verejne sprístupnené, aby sa zabránilo využívaniu anonymných fiktívnych spoločností a podobných právnych subjektov na pranie špinavých peňazí, financovanie nelegálnych alebo teroristických činností a iných protispoločenských skutkov;
- (v bode 7) vo vzťahu k rôznym daňovým výnimkám a zvýhodneniam poskytnutých zahraničným investorom prostredníctvom dvojstranných daňových zmlúv zdôraznil, že ide o nespravodlivú konkurenčnú výhodu v porovnaní s domácimi podnikmi, najmä s malými a strednými podnikmi;

- (v bode 9) týkajúcom sa mechanizmu automatickej výmeny informácií, ktorý je základným nástrojom na podporu celosvetovej transparentnosti a spolupráce v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom zdôraznil, že je dôležité zabezpečiť, aby nový globálny štandard OECD pre automatickú výmenu informácií obsahoval prechodné obdobie pre rozvojové krajiny, pretože tieto potrebujú trvalú podporu vzhľadom na financie, technickú expertízu a čas, aby boli schopné budovať potrebné kapacity na zasielanie a spracúvanie informácií;
- (v bode 10) žiadal, aby bolo **do konca roku 2015** sformulované medzinárodne dohodnuté vymedzenie daňových rajov, sankcií voči subjektom, ktoré ich využívajú, a čiernej listiny krajín vrátane krajín EÚ, ktoré nebojujú proti daňovým únikom alebo ich akceptujú;
- (v bode 12) žiadal Komisiu a všetky členské štáty, aby podľa vzoru niektorých členských štátov vykonávali posúdenie vplyvu európskych daňových politík na rozvojové krajiny a zlepšovali súčasné postupy;
- (v bode 15) žiadal Komisiu, Radu a partnerské vlády, aby zabezpečili, že daňové stimuly nebudú znamenať dodatočné možnosti na vyhýbanie sa daňovým povinnostiam;
- (v bode 16) vyzval EIB, EBOR a rozvojové finančné inštitúcie členských štátov, aby sledovali a zabezpečovali, že spoločnosti alebo iné právne subjekty, ktoré dostávajú podporu, sa nezúčastňujú na daňových únikoch a nevyhýbajú sa daňovým povinnostiam⁶¹ prostredníctvom interakcie s finančnými sprostredkovateľmi v daňových rajoch alebo uľahčovaním nelegálnych tokov kapitálu, a aby rozšírili svoju politiku transparentnosti, napríklad zverejnením všetkých svojich správ a vyšetrení.

⁶¹ Obdobný návrh formuloval aj Európsky hospodársky a sociálny výbor vo svojom stanovisku na tému „Daňové a finančné raje: hrozba pre vnútorný trh EÚ (stanovisko z vlastnej iniciatívy)“ z 31. júla 2012. K tomu pozri bod 3.19, v ktorom sa konštatuje, že „už v prísnom rámci právomocí Európskej únie je nutné prijať ad hoc záväzné sekundárne právne predpisy, ktoré by zahŕňali okrem iného ustanovenia zakazujúce všetkým fyzickým a právnickým osobám, ktoré kontrolujú fondy alebo subjekty so sídlom v daňových a finančných rajoch, byť prijímateľmi verejnej pomoci“.

V roku 2009 bol podľa odhadov OECD v týchto rajoch uložený kapitál vo výške od 1 700 do 11 000 mld. USD, a vytvorený zoznam príslušných krajín poslúžil skupine G20 ako základ na podniknutie rozhodných krokov voči štátom, ktoré neuplatňovali žiadne alebo uplatňovali len niektoré medzinárodné dohovory v oblasti bankovej, resp. daňovej transparentnosti. Správa OECD následne vyvolala vlnu protestov najmä vo Švajčiarsku, Luxembursku a Uruguaji, ale aj v štáte Delaware (USA).

Delaware je daňovým rajom. Približne polovica spoločností kótovaných na burze na Wall Street a zahrnutých do indexu Nasdaq má sídlo v tomto štáte, aby platili menej miestnych daní, keďže zisk nie je zdaňovaný. Delaware poskytuje takéto veľké výhody pre *offshore* spoločnosti a ponúka alternatívu ku Kajmanským ostrovom alebo Bermudám. Zisk spoločností so sídlom v Delaware sa pripisuje v otázkach transparentnosti vlastníkom, ktorí nepodliehajú zdaneniu v USA, ak nie sú americkými občanmi a ak spoločnosť vykonáva svoju činnosť mimo USA (pozri body 3.20 a 3.21 stanoviska EHSV).

Mimoriadne rozsiahle bolo aj uznesenie Európskeho parlamentu z **25. novembra 2015**⁶² (celkom 177 bodov). Venovalo sa daňovým rozhodnutiam a ďalším opatreniam podobného charakteru alebo účinku. Veľká časť uznesenia bola zameraná na problematiku daňových rajov a agresívneho daňového plánovania.

Predmetné uznesenie⁶³ bolo reakciou na viaceré kauzy, ku odhaleniu a zverejneniu ktorých došlo v ostatnom období. Predovšetkým to bol škandál LuxLeaks, ktorý vypukol 5. novembra 2014⁶⁴. LuxLeaks odhalil pochybné daňové praktiky, ktoré podporovali účtovnícke spoločnosti v Luxembursku. V zozname firiem sa vtedy objavili spoločnosti Apple, Amazon, Axa, Ikea, Fiat, McDonald's či Pepsi.

Napríklad talianska spoločnosť Fiat vďaka daňovému zvýhodneniu v Luxembursku od roku 2012 neoprávnene znížila svoje daňové povinnosti o 20 až 30 miliónov EUR. V tomto zmysle došlo k selektívnemu daňovému zvýhodneniu spoločnosti Fiat Finance and Trade. Luxembursko prostredníctvom svojich daňových úradov vydalo záväzné daňové stanovisko v prospech menovanej spoločnosti, ktoré jej umožnilo znížiť svoju daňovú povinnosť.

Výšetovania Komisie a činnosť vykonávaná Európskym parlamentom prostredníctvom osobitného výboru (TAXE) ukázali, že škandál LuxLeaks nepredstavuje ojedinelý prípad. Prijímanie daňových opatrení na zníženie celkových daňových povinností niektorých veľkých spoločností s cieľom umelo zvýšiť základ dane v krajine na úkor iných krajín, z ktorých niektoré podliehajú úsporným opatreniam, v Európe i za jej hranicami je bežným postupom. V dôsledku toho dochádza k oddeleniu miesta, kde

⁶² Pozri: Ú. v. EÚ C 366/2015 z 27. októbra 2017.

⁶³ V nadväznosti na toto uznesenie Európsky parlament dňa 16. decembra 2015 predstavil kroky v právnej oblasti, ktoré sú nevyhnutné na posilnenie transparentnosti, koordinácie a únieového zblížovania politík v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb. Snahou Európskeho parlamentu bolo presvedčiť členské štáty, aby zakročili proti agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým únikom nadnárodných spoločností v EÚ. Aj toto uznesenie vychádzalo z odhalení pochybných dohôd medzi Luxemburskom a týmito spoločnosťami známymi ako škandál LuxLeaks.

⁶⁴ Daňový systém v Luxembursku sa dostal na pretras „zásluhou“ Medzinárodného združenia investigatívnych novinárov (ICIJ), ktoré uverejnilo približne 28 000 strán dôverných dokumentov uvádzajúcich viac ako 500 súkromných daňových dohôd medzi luxemburskou daňovou správou a viac ako 300 nadnárodnými spoločnosťami v rokoch 2002 až 2010. Dohody im umožňovali platiť nižšie dane. Škandál odhalil rozsah využívania tajných dohôd s komplexnými finančnými štruktúrami, ktorých cieľom bolo získať drastické zníženie daní, pretože dcérske spoločnosti v Luxembursku spravujúce podnikové transakcie v objeme stoviek miliónov EUR majú v Luxembursku len malé pobočky a vykonávajú len málo hospodárskej činnosti.

S tým súvisí aj informácia z denníka Financial Times, podľa ktorej sieť rýchleho občerstvenia McDonald's odvádzala luxemburskému finančnému úradu za posledných sedem rokov na dani priemerne 1,49 percenta zo zisku.

Luxembursko však od januára 2017 zaviedlo prísnejšie pravidlá, podľa ktorých budú finančné toky medzi dvoma rôznymi divíziami jednej spoločnosti rovnako posudzované ako transakcie medzi dvoma samostatnými podnikmi. Tým sa Luxembursko dalo na cestu opustenia vo verejnosti označovanej „nálepkou“ daňový raj.

Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/415653-svet-ma-o-jeden-danovy-raj-menej/>.

sa vytvára hodnota od miesta, na ktorom sa zdaňujú zisky. Realizuje sa to cestou celého radu škodlivých daňových praktík (teda nie je obmedzené iba na daňové rozhodnutia), ktoré sú vykonávané prostredníctvom národných daňových správ v rámci EÚ, ale aj mimo nej.

V nadväznosti na to sa uznesenie dotýkalo viacerých oblastí, medzi ktorými však možnorobiť deliacu čiaru snád' iba v abstraktnom a čisto formálnom slova zmysle. Okrem kauzy LuxLeaks, to boli aj otázky týkajúce sa prístupu členských štátov ku zdaňovaniu právnických osôb, ďalej daňové rozhodnutia a škodlivé daňové praktiky, práca osobitného výboru (TAXE)⁶⁵, prehľad praktík zdaňovania právnických osôb v členských štátoch, nástroje agresívneho daňového plánovania a ich vplyv, súčasný stav a hodnotenie právnych predpisov EÚ a medzinárodných a vnútroštátnych opatrení atď.

V bode „N“ Európsky parlament poukázal na paradoxnú situáciu v EÚ, kedy slobodná súťaž medzi členskými štátmi v daňových záležitostiach má za následok protisúťažné správanie a narušenia hospodárskej súťaže.

V bode „P“ Európsky parlament konštatoval, že skúsenosti ukazujú, že orgány EÚ, ktoré by mali zabrániť zavedeniu nových škodlivých daňových opatrení (napríklad skupina pre kódex správania alebo Komisia ako strážkyňa zmlúv) sa ukázali ako neschopné bojovať proti tomuto neželanému vývoju, pretože niekedy reagujú neúčinným spôsobom alebo na základe príliš obmedzeného mandátu, pričom v EÚ bolo zavedených množstvo nových a často agresívnych opatrení alebo dohôd na vyhýbanie sa plateniu daní (napríklad sa to týka zavádzania režimov pre zdaňovanie príjmov z práv duševného vlastníctva – tzv. patentových kolóniek).

V tomto bode Európsky parlament ďalej poukázal na to, že nadnárodné spoločnosti sa spoliehajú na znalosti dobre organizovaného a znalého odvetvia daňových poradcov a iných poskytovateľov finančných služieb pri vypracúvaní svojich systémov na vyhýbanie sa plateniu daní. Toto odvetvie je zároveň zastúpené v orgánoch poskytujúcich poradenstvo vládam a verejným inštitúciám v daňových otázkach, ako napríklad v platforme EÚ pre riadnu správu daní. Z toho vyplývajú obavy týkajúce sa konfliktov záujmov.

V bode 20 Európsky parlament zobral na vedomie výskum MMF, ktorý sa týkal 51 krajín a dospel k záveru, že presun ziskov medzi daňovými jurisdikciami má za následok priemernú stratu príjmov v objeme približne 5% súčasných príjmov z dane z príjmu právnických osôb, ale takmer 13% v krajinách, ktoré nie sú členmi OECD⁶⁶.

⁶⁵ Bol zriadený 26. februára 2015, pričom činnosť tohto osobitného výboru skončila 30. novembra 2015. Okrem neho ako dočasný osobitný výbor Európskeho parlamentu pre daňové rozhodnutia a ďalšie opatrenia podobného charakteru alebo účinku pôsobil aj TAXE2 (jeho činnosť skončila 2. augusta 2016).

⁶⁶ Európsky parlament zdôraznil aj skutočnosť, že podľa jednej štúdie sa odhaduje, že každoročne potenciálne dochádza k strate daňových príjmov vo výške 1 bilión EUR v dôsledku kombinovaného účinku daňových podvodov, daňových únikov vrátane tieňového hospodárstva a vyhýbania sa daňovým povinnostiam v EÚ, a že odhady poukazujú na ročné straty pre vnútroštátne rozpočty vo výške približne 50 – 70 miliárd EUR v dôsledku vyhýbania sa plateniu

V uvedenom bode Európsky parlament poukázal aj na závery Komisie OSN pre obchod a rozvoj, ktorá vypočítala, že rozvojové krajiny prichádzajú ročne o príjmy približne v objeme 100 miliárd USD v dôsledku vyhýbania sa daňovým povinnostiam zo strany nadnárodných spoločností.

Vo vzťahu k tretím krajinám Európsky parlament konštatoval (bod 74), že na základe údajov MMF prichádzajú rozvojové krajiny v relatívnom vyjadrení o trikrát viac príjmov v dôsledku agresívneho daňového plánovania ako rozvinuté krajiny.

Hneď v nasledujúcom bode (bod 75) poukázal na to, že krajiny s veľmi atraktívnymi daňovými politikami v rámci EÚ a mimo nej, sa zároveň vyznačujú niektorými neprímeranými ekonomickými základmi vzhľadom na ich veľkosť a skutočnú hospodársku činnosť (napríklad vzhľadom na počet spoločností so sídlom v danom štáte na obyvateľa, výšku pripísaného zisku vygenerovaného v zahraničí, priame zahraničné investície alebo odchádzajúce finančné toky v porovnaní s HDP). V tejto súvislosti konštatoval, že to poukazuje na umelý charakter ich daňového základu a prichádzajúcich finančných tokov a odpojenia miesta, kde sa vytvára hodnota, od miesta, kde sa zdaňujú zisky.

V bode 76 Európsky parlament zdôraznil, že daňová konkurencia sa zďaleka neobmedzuje na členské štáty vrátane ich závislých alebo pridružených území a že väčšina skúmaných praktík má medzinárodný rozmer, pričom k nim dochádza prostredníctvom presunu ziskov do jurisdikcií s nízkymi alebo nulovými daňami alebo do utajených jurisdikcií, v ktorých sa často nevykonáva žiadna podstatná hospodárska aktivita.

V súvislosti so zverejnením zoznamu jurisdikcií z tretích krajín nespolupracujúcich v daňových otázkach, ktoré boli stanovené v nadväznosti na prijatie prístupu spoločného menovateľa na základe zoznamov existujúcich na národnej úrovni Európsky parlament poukázal na to (bod 78), že **práca OECD na predchádzajúcom zozname nespolupracujúcich daňových rajov bola založená na politickom procese**, čo viedlo k svojvoľným kompromisom už pri stanovovaní kritérií pre zoznamy, ako napríklad k požiadavke uzavrieť dohody o daniach s 12 ďalšími krajinami, v dôsledku čoho na zozname nebola uvedená žiadna jurisdikcia ako nespolupracujúci daňový raj.

V bode 80 Európsky parlament vyslovil presvedčenie, že s ohľadom na daňové sadzby, ktoré sú v pôsobnosti členských štátov, zabezpečenie spravodlivej hospodárskej súťaže na vnútornom trhu a ochrana daňových základov členských štátov veľmi závisí od riešenia vzájomného vzťahu s daňovou jurisdikciou, ktorá ponúka nízke alebo nulové daňové sadzby. Ide o najslabší článok v systéme vzťahov s týmito jurisdikciami, ktorý vzhľadom na existenciu tzv. daňovej „vstupnej brány“⁶⁷ (napríklad žiadna zrážková daň) do tretích krajín, značne zvyšuje možnosti vyhýbania sa daňovým povinnostiam v EÚ.

daní, a že tieto straty príjmov v celej EÚ by v skutočnosti mohli predstavovať približne 160 – 190 miliárd EUR, ak by sa vzali do úvahy osobitné daňové režimy, nedostatky v zbere informácií a iné súvisiace aktivity.

⁶⁷ Gateway.

V bodoch 82 a 83 bola pozornosť venovaná úsiliu o podpísanie dohôd o výmene informácií v oblasti daní s krajinami EFTA a s ďalšími štátmi. Európsky parlament pritom poukázal na to, že by sa tým mala zlepšiť spolupráca s týmito krajinami, ako aj na prípad Švajčiarska, s ktorým bola dohoda podpísaná 27. mája 2015⁶⁸ po dlhom „prechodnom“ období, počas ktorého Švajčiarsko ako dôležitý obchodný partner EÚ využíval privilegovaný prístup k jednotnému trhu (Švajčiarsko však pritom nespolupracovalo v iných oblastiach, najmä v oblasti daní). Konštatoval aj absenciu pokroku v otázke podpísania podobných dohôd o spolupráci s Andorrou, Lichtenštajnskom a San Marínom⁶⁹.

⁶⁸ Európska komisia oznámila, že EÚ a Švajčiarsko podpísali 27. mája 2015 historickú dohodu o novej daňovej transparentnosti, ktorá sa týka automatickej vzájomnej výmeny informácií o finančných účtoch rezidentov krajín EÚ a Švajčiarska. Dohoda má znamenať koniec švajčiarskeho bankového tajomstva pre obyvateľov krajín EÚ.

Dostupné na:

<https://euractiv.sk/section/all/news/eu-a-svajciarsko-maju-dohodu-o-danovej-transparentnosti-proti-danovym-pododovodom/>.

Podľa agentúry SITA (správa zo 14. júla 2016) EÚ podpísala zmluvu s Monackým kniežactvom o výmene informácií na daňové účely. Zmluva by mala prispieť k boju proti daňovým únikom, nakoľko zavádza povinnú automatickú výmenu informácií o finančných účtoch medzi EÚ a Monakom.

Dostupné na:

<http://www.epi.sk/clanok-z-titulky/eu-a-monako-podpisali-zmluvu-o-vymene-danovych-informacii-spravodajstvo-7-2016.htm>.

⁶⁹ Dohody so zmienenými štátmi predstavujú zložitejší problém, než sa na prvý pohľad môže zdať. Pôvodne tzv. savings dohody s uvedenými štátmi boli podpísané ešte začiatkom tretieho tisícročia (v rokoch 2004 a 2005) a týkali sa zdaňovania príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. Boli reakciou na uplatňovanie smernice Rady 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov, najmä v smere rozšírenia uplatňovania ustanovení smernice aj na tieto nečlenské štáty.

V nadväznosti na zrušenie uvedenej smernice a zapracovanie spoločného OECD štandardu oznamovania do práva EÚ smernicou Rady 107/2014/EÚ udelili členské štáty Komisii mandát na vyjednávanie pozmeňujúcich protokolov k tzv. savings dohodám, ktoré by odrážali medzinárodný vývoj v automatickej výmene informácií a ktoré by zaviedli výmenu podľa jednotného štandardu oznamovania medzi členskými štátmi a uvedenými štátmi.

Európska komisia k tzv. savings dohodám dojednala pozmeňujúce protokoly tak, aby boli v súlade s novelou smernice o administratívnej spolupráci v oblasti daní (smernica Rady 2011/16/EÚ v znení smernice Rady 2014/107/EÚ).

Dohody v znení Protokolu predpokladajú, že zmluvná strana notifikuje druhej zmluvnej strane niektoré skutočnosti (napr. zoznam neoznamujúcich finančných inštitúcií, zoznam vylúčených účtov, zoznam zúčastnených jurisdikcií).

Problematikou podpísania dohôd o spolupráci s týmito štátmi sa zaoberalo aj oznámenie Komisie „*Vzťahy EÚ s Andorrským kniežatstvom, Monackým kniežatstvom a Sanmarínskou republikou. Možnosti užšej integrácie s EÚ*“. Pozri COM (2012) 680 final/2 zo dňa 11. januára 2013.

Dňa 20. septembra 2016 schválila Rada uzavretie dohody s Andorrou zameranej na zlepšenie dodržiavania daňových predpisov zo strany súkromných sporiteľov. Dohoda má pomôcť obmedziť daňové úniky, a to tým, že sa na jej základe bude od členských štátov EÚ a Andorry vyžadovať automatická výmena informácií. Tým sa ich daňovým správam poskytne zlepšený

Vo vzťahu k daňovým rajom Európsky parlament predovšetkým zdôraznil (bod 149) požiadavku **spoločného prístupu** EÚ k daňovým rajom a vyzval najmä Komisiu, aby pokračovala vo svojej práci na vývoji a prijatí európskeho vymedzenia pojmu **daňový raj**, spoločného súboru kritérií na identifikáciu daňových rajov **bez ohľadu na ich umiestnenie** a primeraných sankcií pre krajiny, ktoré s nimi spolupracujú. Európsky parlament vychádzal pritom z už spomínaného odporúčania Komisie z decembra 2012 v súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Tieto opatrenia zahŕňajú okrem iného: (1) pozastavenie alebo ukončenie platnosti existujúcich dohôd o dvojitom zdanení s tými jurisdikciami, ktoré sa nachádzajú na čiernom zozname, (2) zákaz prístupu k verejnému obstarávaniu tovarov a služieb EÚ pre spoločnosti, ktoré majú sídlo v určených jurisdikciách a zamietli im udelenie štátnej pomoci, (3) zákaz finančným inštitúciám a finančným poradcom v EÚ zakladať alebo udržiavať dcérske spoločnosti a pobočky v jurisdikciách na čiernom zozname a zväziť odňatie licencií európskym finančným inštitúciám a finančným poradcom, ktorí udržiavajú pobočky a naďalej fungujú v takýchto jurisdikciách, (4) zavedenie osobitného poplatku na všetky transakcie do jurisdikcií na čiernom zozname alebo z nich, (5) preskúmanie viacerých možností, kedy sa v rámci EÚ neuzná právne postavenie spoločností zriadených v nespokupracujúcich jurisdikciách, (6) uplatňovanie colných prekážok v prípadoch obchodovania s nespokupracujúcimi jurisdikciami atď.

V bode 150 svojho uznesenia Európsky parlament vyzval Komisiu, aby začlenila do európskeho čierneho zoznamu tie územia, ktoré poskytujú fiskálne výhody subjektom bez požadovania významnej hospodárskej činnosti v krajine, príp. poskytujú výrazne nízke reálne zdanenie a nezaručujú automatickú výmenu daňových informácií s inými jurisdikciami.

vzájomný cezhraničný prístup k informáciám o finančných účtoch rezidentov oboch zmluvných strán.

Dostupné na:

<http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2016/09/20/andorra/>.

Európsky parlament dňa 2. decembra 2015 odobril dohodu medzi EÚ a Lichtenštajnskom, ktorá od roku 2018 zavádza automatickú výmenu informácií medzi členskými štátmi Únie a kniežatstvom o bankových účtoch svojich občanov. Dohoda zodpovedá globálnemu štandardu OECD pre automatickú výmenu informácií o finančných účtoch z roku 2014.

Dostupné na: <https://finweb.hnonline.sk/financie-a-burzy/510625-skryvaniu-tajnych-uctov-v-lichtenstajnsku-je>

koniec-rozhodol-brusel.

Dňa 8. decembra 2015 uzavreli EÚ a San Maríno dohodu zameranú na zlepšenie daňovej disciplíny súkromných sporiteľov. Dohodou sa má prispieť k úsiliu obmedziť daňové úniky, a to tým, že sa od San Marína a členských štátov EÚ bude vyžadovať automatická výmena informácií. Tým sa umožní, aby ich daňové správy mohli mať zlepšený vzájomný cezhraničný prístup k informáciám o finančných účtoch svojich obyvateľov.

Dostupné na:

<http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2015/12/08/ecofin-eu-san-marino-taxation-agreement/>.

Pokiaľ ide o zabránenie úniku nezdanených ziskov z územia EÚ, Európsky parlament zdôraznil (bod 151) najmä potrebu zabezpečiť, aby odchádzajúce finančné toky príslušný členský štát zdaniť aspoň raz, napríklad uložením zrážkovej dane alebo rovnocennými opatreniami.

V záujme toho, aby sa odstránilo obrovské množstvo jednotlivých dvojstranných daňových dohôd EÚ / dohôd tretích jurisdikcií Európsky parlament vyzval Komisiu, aby pracovala na rozvoji spoločného rámca EÚ pre dvojstranné dohody v daňových záležitostiach, čím by postupne nahradzovali takýto nežiaduci stav v daňovej oblasti (bod 151). Tým by sa zaviedol najpriamejší prostriedok na riešenie praktík účelového vyhľadávania výhodných zmlúv (tzv. treaty-shopping).

V bode 153 Európsky parlament vyzval orgány EÚ, aby nespolupracovali s tými jurisdikciami, ktoré sa považujú za nespolupracujúce v daňových záležitostiach, ani so spoločnosťami usvedčenými z daňových podvodov, daňových únikov a agresívneho daňového plánovania. Obdobnú požiadavku vzniesol aj vo vzťahu k EIB a EBOR.

V bode 161 Európsky parlament de facto odsúdil pochybný stav, keď tie isté spoločnosti poskytujú daňové poradenstvo a vykonávajú auditorské a poradenské činnosti určené pre daňové správy na jednej strane (napríklad o návrhoch daňových systémov alebo zlepšovaní výberu daní) a na strane druhej poskytujú nadnárodným spoločnostiam služby daňového plánovania, pričom môžu využívať slabé stránky vnútroštátnych daňových zákonov.

Nielen Komisia a Európsky parlament v ostatných rokoch začali zaujímať zodpovednejší prístup k otázke existencie daňových rajov. Sú to aj iné orgány, môžeme napríklad spomenúť Európsky hospodársky a sociálny výbor (v ďalšom aj „EHSV“), ktorý sa 14. júla 2011 rozhodol podľa článku 29 ods. 2 rokovacieho poriadku vypracovať stanovisko z vlastnej iniciatívy na tému „*Daňové a finančné rajy: hrozba pre vnútorný trh EÚ*“⁷⁰. Toto stanovisko časovo zodpovedá obdobiu zmien v EÚ týkajúce sa pozornosti daňovým rajom. Prinieslo viaceré konštatácie, závery a odporúčania.

V stanovisku sa predovšetkým zdôrazňuje, že EÚ musí všetkými možnými prostriedkami zintenzívniť svoje úsilie v rámci skupiny G20, OECD a Finančnej akčnej skupiny (FATF), s cieľom v krátkom čase skončiť s netransparentnými jurisdikciami v daňovej oblasti a prinútiť členské štáty, aby bojovali proti trestnej činnosti, ktorá má svoju základňu na územiach mnohých z nich.

V bode 1.3 EHSV vyzýva inštitúcie EÚ, aby prijali opatrenia, ktorými sa zabráni zneužívaniu tzv. zásady trvalého sídla fiktívnymi systémami sídiel a vlastníctiev, ktoré umožňujú holdingovým spoločnostiam bez podnikateľskej činnosti alebo fiktívnym spoločnostiam chrániť skutočných vlastníkov pred platením daní vo svojej krajine bydliska. V tejto súvislosti EHSV privítal rozhodnutie Komisie predložiť do roka nový návrh týkajúci sa daňových a finančných rajov a dúfa, že sa prekoná nevôľa niektorých členských krajín zaujať účinný a rozhodný postoj voči činnosti, ktorej cieľom je

⁷⁰ Stanovisko EHSV na tému „Daňové a finančné rajy: hrozba pre vnútorný trh EÚ“ (stanovisko z vlastnej iniciatívy). (2012/C 229/02) Ú. v. EÚ z 31. júla 2012.

obchádzať daňové povinnosti alebo unikať povinnosti prispievať do národných daňových systémov.

V bode 1.5 poukázal na známu skutočnosť, že daňové raje zahŕňajú veľký počet území (spolu 44)⁷¹, ktoré sú buď zvrchovaným štátom, alebo podliehajú jurisdikcii zvrchovaného štátu. Aj v prípade, že nie sú zvrchovaným štátom, požívajú rozsiahlu mieru administratívnej autonómie, uplatňujú režimy daňových úľav alebo oslobodení, je pre ne príznačná netransparentnosť v súvislosti s údajmi o vlastníctve a pôvode kapitálu a fungovaní finančných subjektov a obchodných spoločností so sídlom na ich území.

Podľa názoru EHSV (bod 2.2) k problematike daňových rajov treba pristupovať analýzou jej troch hlavných aspektov, ktorými sú:

- daňový režim a následná možnosť daňových únikov,
- vytvorenie medzier v štruktúre finančných predpisov, a tým možnosti ohroziť finančnú stabilitu,
- nedostatočné poskytovanie informácií umožňujúce vytvoriť v daňových rajoch oporný bod pre tretnú činnosť.

Odstránenie alebo obmedzenie neprehľadnosti údajov by umožnilo značne zmenšiť problémy a hrozby finančných rajov. V tejto súvislosti EHSV vyslovil obavu, že vzniká reálne riziko, že dôjde k dohode na príliš slabých a zložitých normách, len aby sa uspokojila verejná mienka (tzv. *window dressing*). EHSV podčiarkol, že najjednoduchším riešením na zvládnutie týchto problémov by bola automatická výmena informácií.

V ďalšom EHSV (bod 3.4) požadoval odsúdenie takzvaných „nespolupracujúcich jurisdikcií“, vrátane všetkých daňových a finančných rajov, ako aj predloženie návrhov na unilaterálne, bilaterálne a multilaterálne sankcie, a postupné odstránenie bankového tajomstva, ako aj periodické zverejňovanie zoznamov území, ktoré nespĺňajú stanovené požiadavky. Ako však vyplynulo z nasledujúceho textu, mnohé oblasti prišli o hodnotenie „nespolupracujúcich jurisdikcií“ jednoduchým uzavretím aspoň 12 bilaterálnych daňových dohôd, ktoré sa uplatňujú medzi nimi navzájom (napríklad dohoda medzi Lichtenštajnskom a Monakom). Potvrdila to aj správa, ktorú zverejnila sieť pre daňovú spravodlivosť 4. októbra 2011 a v ktorej sú takmer všetky bilaterálne dohody uzavreté od roku 2009 považované za zbytočné. Táto organizácia potom vypracovala ukazovateľ daňovej netransparentnosti založený na dvoch kritériách: (1) prekážky kladené do cesty žiadostiam zodpovedných orgánov iných krajín o informácie a (2) vplyv jurisdikcií podozrievaných z daňovej netransparentnosti na svetovom trhu.

⁷¹ Odhaduje sa, že len v takzvaných daňových, finančných rajoch a rajoch pre obchodné spoločnosti nachádzajúcich sa na celom európskom kontinente bolo vytvorených 1 000 000 spoločností a dvojnásobný počet trustov. Raymond Baker, riaditeľ Global Finance Integrity, sa nazdáva, že len na Panenských ostrovoch je zaregistrovaných 619 916 spoločností, 20 na obyvateľa (pozri bod 2.4. stanoviska).

V bode 3.32 EHSV prezentoval názor, že rámec OECD na boj proti daňovým rajom je nepostačujúci, pretože je potrebné vylepšiť ukazovateľ, ktorý podmieňuje postavenie spolupracujúcej jurisdikcie, a obohatiť ho o kvalitatívny rozmer. Okrem toho je potrebné, aby OECD neumožnila vládam vyňať svoju krajinu zo zoznamu nespupracujúcich jurisdikcií na základe jednoduchého prísľubu, že budú dodržiavať zásady výmeny informácií bez toho, aby skutočne uplatnili tieto princípy v praxi. Ako ukázal ďalší vývoj, týmto odporúčaním sa OECD ani EÚ neriadila.

IV. NAMIESTO ZÁVERU

Celý tento príspevok si kládol za cieľ priblížiť aktivity EÚ a jej jednotlivých inštitúcií (predovšetkým Komisie a Európskeho parlamentu) v boji proti daňovým rajom, škodlivej daňovej súťaži a agresívnemu daňovému plánovaniu. Tieto aktivity predchádzali tomu, na čo sa zameria príspevok „EÚ a daňové raje III.“, to znamená razantnejším krokom voči daňovým rajom a agresívnemu daňovému plánovaniu / škodlivej daňovej súťaži, ktoré vyústili do prijatia a zverejnenia čierneho zoznamu daňových rajov koncom roka 2017.

Ako som už na to poukázal v predchádzajúcom texte, EÚ vo viacerých prípadoch iba nasledovala prístupy OECD v jej snahách týkajúcich sa boja proti škodlivej daňovej súťaži a daňovým rajom. V tejto súvislosti sa objavujú aj pochybnosti týkajúce sa toho, či OECD mala / má vôbec takýto mandát⁷². OECD chýbala a aj chýba legitimita boja proti škodlivej daňovej súťaži a daňovým rajom, na čo sa poukazovalo prvýkrát ešte v roku 1998 v súvislosti so zverejnením už skôr spomínanej správy. Podľa zakladajúcej listiny z decembra 1960⁷³ OECD nemala slúžiť konkrétnym daňovým cieľom jednotlivých štátov, ale jej cieľom bolo podporovať nasledovné⁷⁴:

- dosiahnuť čo najvyšší trvalo udržateľný hospodársky rast a zamestnanosť,
- zvýšenie životnej úrovne v členských štátoch pri zachovaní finančnej rovnováhy, s úmyslom prispieť k rozvoju svetového hospodárstva,
- napomáhať zdravému hospodárskemu rastu v členských i nečlenských štátoch v procese ich ekonomického rozvoja,
- prispievať k rozširovaniu svetového obchodu na mnohostrannom základe, bez diskriminácie a v súlade s medzinárodnými pravidlami.

Vo vzťahu k otázke škodlivej daňovej súťaže sa v printových či elektronických médiách objavujú pochybnosti o oprávnenosti OECD alebo EÚ odstrániť daňovú konkurenciu najmä vzhľadom na slobodu jednotlivcov zvoliť si pre seba alebo niektoré

⁷² Napríklad: BESSARD P. *Tax burdens and individual rights in the OECD: an international comparison* (Daňové zaťaženie a individuálne práva v OECD: medzinárodné porovnanie). Institut Constant Lausanne, june 2009, s. 8.

⁷³ Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁷⁴ Dostupné na:

<http://www.bojprotikorupcii.vlada.gov.sk/oecd-organizacia-pre-hospodarsku-spolupracu-a-rozvoj/>.

svoje podnikateľské aktivity daňové prostredie, ktoré považujú za najvýhodnejšie. V tomto smere sa na jednej strane štáty snažia vytvoriť akýsi „medzinárodný verejný kartel“, zatiaľ čo na strane druhej – ako paradox – je ich boj proti súkromným kartelom. Tým, že uvedené inštitúcie, ktoré majú za sebou najvýznamnejšie ekonomiky sveta (ktoré sú charakteristické aj vysokým zdanením práce), sa usilujú obmedziť daňovú súťaž, napríklad pokusmi o harmonizáciu daňových politík alebo bojom proti daňovým rajom, pripravujú krajiny s vysokými daňami, to znamená „daňové peklá“ (ako opak daňových rajov) svojich občanov o jeden z najväčších pozitív konkurencie, ktorým je experimentovanie⁷⁵.

V otázke daňovej konkurencie v EÚ, bez ohľadu na to, či by som ju označil prívlastkom „škodlivá“ alebo „spravodlivá“ či „zdravá“ stojí za úvahu zamyslieť sa nad tým, či daňová konkurencia v priestore EÚ by nemohla v teoretickom pohľade znamenať aj nahradenie harmonizačného úsilia v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb najmä tým, že sa zo strany jednotlivých členských štátov priblížia daňové sadzby. Toto by mohlo viesť k eliminovaniu snáh o presun ziskov z jedného členského štátu do druhého. V praxi by sa tým oslabil snaha EÚ harmonizovať daňové systémy priameho zdaňovania. Pokiaľ by sa v EÚ vytvoril priestor pre zavedenie konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb, potom by tento proces mohol v konečnom dôsledku vyústiť aj do prirodzeného vyriešenia problému škodlivej daňovej konkurencie, čo by však bolo obmedzené iba na priestor EÚ.

V literatúre sa v tejto súvislosti prezentujú aj úvahy o názorových stretoch medzi požiadavkou daňovej harmonizácie a zachovaním daňovej konkurencie. V tomto smere možno spomenúť napríklad názor⁷⁶, že možným riešením tohto stretu je neznižovať daňovú autonómiu členských štátov a súčasne nevnímať daňovú konkurenciu primárne ako negatívny prvok, ale naopak, posudzovať ju ako nástroj zvyšovania konkurencieschopnosti jednotného európskeho trhu ako celku. Daňová konkurencia tak sama o sebe môže viesť k tzv. spontánnemu harmonizačnému efektu – teda k spontánnemu zblíženiu sadzieb, a preto nie je nutné harmonizovať dane umelo.

Na koniec ešte jedna poznámka, ktorú by bolo možné považovať súčasne aj za veľký otáznik spojený s výkričníkom: Verejnosti (laickej i odbornej) sú takmer dennodenne predkladané termíny, ako škodlivá daňová súťaž a zdravá (spravodlivá) daňová súťaž. Žiaľ, v dokumentoch OECD alebo EÚ (politických, právne záväzných, nelegislatívnych) sa nemožno stretnúť ani s obsahovým vymedzením rozdielov medzi škodlivou a zdravou daňovou súťažou, nieto s ich legálnymi definíciami. Som toho názoru, že takáto deliaca čiara by iste pomohla aj daňovým správam jednotlivých členských štátov pri posudzovaní krokov, ktoré robia daňové subjekty pri realizácii svojho práva usadiť sa, ktoré jej zaručuje právo EÚ.

⁷⁵ Pozri: Výňatok z článku profesora Pascala Salina.
Dostupné na:

<http://www.iness.sk/sk/stranka/2269-Skodлива-danova-konkurencia-a-danove-raje>

⁷⁶ SOLÍK, J. *Súčasný stav a tendencie vývoja harmonizácie daní v EÚ*. Bratislava: Nadácia F. A. Hayeka, 2007, s. 96.

POUŽITÉ LITERÁRNE A INÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio*, 1/2015. Rzeszów: Uniwersytet Rzeszowski, 2015, s. 4 - 46.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.
3. BABČÁK, V. Úvahy o daňových oprávneniach Európskej únie. In: *Implementacja Prawa unijnego do systemów prawa krajowego w Polsce i na Słowacji po dziesięciu latach członkostwa w Unii Europejskiej*. Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2015, s. 9-33.
4. BESSARD P. *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*. Institut Constant Lausanne, June 2009.
5. SOLÍK, J. *Súčasný stav a tendencie vývoja harmonizácie daní v EÚ*. Bratislava: Nadácia F. A. Hayeka, 2007.
6. Internetové zdroje.

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

vedúci Katedry finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska ul. č.26

040 75 Košice

EÚ A DAŇOVÉ RAJE III. (BUDÚCNOSŤ DAŇOVÝCH RAJOV)¹

EUROPEAN UNION AND TAX HAVENS III. (THE FUTURE OF TAX HAVENS)

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa vo svojom príspevku zaoberá možným vývojom týkajúcim sa budúcnosti daňových rajov. Nadväzuje pritom na svoj príspevok označený ako „EÚ a daňové raje II. (daňové raje dneška)“. Východiskom pre tento pravdepodobný scenár existencie daňových rajov a boja proti nim je zverejnenie čierneho zoznamu daňových rajov v polovici decembra 2017 a jeho následná revízia v januári 2018.

V príspevku autor venuje osobitnú pozornosť kritériám EÚ týkajúcim sa vypracovania zoznamu obsahujúceho jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely, a o procese vedúcom k vypracovaniu tohto zoznamu. Ide o tri kritéria (daňová transparentnosť, daňová spravodlivosť a vykonávanie opatrení proti BEPS).

V ďalšom sa autor zamýšľa nad tým, či všetky tieto a ďalšie opatrenia budú znamenať „súmrak“ existencie daňových rajov alebo po nejakej dobe – tak, ako už niekoľkokrát v minulosti – sa rozruch okolo nich utlmí až do nejakého ďalšieho daňového škandálu obrovských rozmerov, ktorý bude pripisovaný na „vrub“ daňových rajov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový raj, daňový únik a vyhýbanie sa daniam

Abstract in English language:

The author of the article analyses the possible future development of tax havens. The author carries on issues that were subject of his previous article published under the name “EU and tax havens II (Tax havens of today).” As the main factor affecting possible scenarios of the future development of tax havens is considered creation of the blacklist of tax havens, that was published in middle of December 2017 and revised in January 2018.

The author pays attention to criteria that were used for drawing up the list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes as well as to the process leading to the adoption

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a daňové možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

of this list. These three criteria are: tax transparency, tax justice and the implementation of BEPS measures.

The author asks himself a question whether all measures adopted to tackle tax havens would indeed bring “twilight” of tax havens. Second possible outcome could be that – as many times before – the attention to problem of tax havens would cease, until some other great tax scandal “attributed” to the tax havens is exposed again.

Keywords in English language:

tax haven, tax paradise (offshore, onshore), tax evasion and tax avoidance

I. ÚVODNÉ ZAMYSLENIE

Ostatné dve decéna vývoja svetovej ekonomiky boli poznamenané stupňujúcim sa úsilím OECD, EÚ, MMF, ale aj rozhodujúcich svetových veľmocí prezentovať množstvo rôznych opatrení zameraných proti existencii daňových rajov a s tým spojenej škodlivej daňovej súťaže. Stálo to nemálo úsilia, nemálo finančných prostriedkov, politických ústupkov i zavádzania verejnosti, akoby za všetky ekonomické neúspechy / problémy rozvinutých ekonomík (svetových veľmocí / ekonomických zoskupení) mohli daňové raje. Nemožno však s plnou vážnosťou povedať, že by bol tento tlak na daňové raje veľmi efektívny. Samotná EÚ sa v tomto smere neprezentovala práve v najpriaznivejšom svetle, keď napríklad dokázala (Rada ECOFIN) v priebehu necelého mesiaca revidovať svoje rozhodnutie z 5.decembra 2017 a z pôvodne 17 štátov zverejnených na čiernom zozname daňových rajov ku dňu 23.januára 2018 osem štátov „presunúť“ na tzv. šedý zoznam. Navyše, čo možno považovať za prejav rozdielneho prístupu k členským štátom EÚ a k tretím krajinám, sa na čiernom zozname neocitol ani jeden členský štát EÚ. Ťažko potom hovoriť o naplnení požiadavky daňovej spravodlivosti, ako o jednom z troch kritérií (pilierov) pre posudzovanie štátu / územia ako daňového raja alebo nie, keď samotná Únia nepostupuje rovnako ku všetkým jurisdikciám.

II. DAŇOVÉ RAJE ZAJTRAJŠKA

Jednotlivec, neznalý pomerov, vzťahov či svojho miesta v súčasnom globálnom a prepolitizovanom svete by s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou v otázke budúcej existencie daňových rajov mal asi jasno: vo vzťahu k daňovým rajom treba postupovať zo strany najdôležitejších svetových inštitúcií, ktoré rozhodujú o daňových otázkach, spravodlivo (teda okrem iného bez často neodôvodnených výnimiek, s prihliadnutím na základné atribúty daňovej morálky) a transparentne. Výsledkom sústavného tlaku by mala byť strata záujmu daňových subjektov, ale aj štátov, ktoré sú v súčasnosti považované za daňové raje, na využívaní výhod, ktoré poskytujú. Takýto stav by mohol byť významnou časťou verejnosti považovaný za ideálny; ako je však známe, k ideálu sa ťažko priblížiť, nieto ho dosiahnuť. Takéto a podobné názory na existenciu daňových rajov nie sú v súčasnom reálnom svete prichodné. Aj preto je pohľad na otázku existencie daňových rajov odlišný nielen v rámci multilaterálneho

sveta, ale i medzi členskými štátmi toho istého ekonomicko-politického zoskupenia, napríklad EÚ; aspoň takto sa javí, keď budeme analyzovať a posudzovať² prístup OECD, EÚ, USA a ďalších svetových mocností a svetových hospodárskych a finančných inštitúcií k terajším daňovým rajom.

Súčasná existencia daňových rajov je, okrem indícií a v niektorých prípadoch aj dôkazov o ich prepojení na pranie špinavých peňazí a financovanie terorizmu, spájaná aj s:

- a) protiprávnym konaním daňových subjektov v oblasti daní (nelegálne daňové úniky, daňové podvody a pod.),
- b) konaním daňových subjektov v oblasti daní, ktoré by nebolo správne posudzovať ako protiprávne (napríklad legálne daňové úniky využívajúce medzeru vo vnútroštátnom právnom poriadku, optimalizácia daní). Sem však možno zaradiť aj agresívne daňové plánovanie, ktoré sa síce zo strany členských štátov i samotnej EÚ posudzuje ako škodlivá daňová súťaž, avšak to ešte samo o sebe neznamená, že ide o protiprávne konanie.

Rozhodujúci bude v tomto smere uhol pohľadu a najmä mocenské a fiskálne záujmy subjektov, ktoré o tom rozhodujú / chceli by rozhodovať.

Ak sa máme zaoberať problematikou daňového plánovania, treba si predovšetkým ujasniť, čo je jeho podstatou, a to bez ohľadu na to, aký prívlastok mu bude daný. V najvšeobecnejšom pohľade je podstatou daňového plánovania podrobná činnosť, pozostávajúca z množstva rôznych úkonov, ktorých zmyslom je finančná optimalizácia obchodnej spoločnosti charakterizovaná maximalizáciou výnosov a minimalizáciou nákladov.

Optimálne zdaňovanie úzko súvisí s otázkami motivácie daňových subjektov a psychológiou zdaňovania³. Optimálne daňové plánovanie prináša množstvo rôznych daňových výhod, ako sú oslobodenie od dane z kapitálových ziskov (dividend), od dane z príjmov, od platenia kolkových poplatkov, od DPH, sem možno zaradiť aj tzv. daňové prázdniny, investičné úľavy, možnosť realizácie zrýchleného odpisovania, široké spektrum uznaných daňových výdavkov, absencia devízovej kontroly, slabá kontrola zo strany úradov a vlády, žiadne alebo minimálne požiadavky na predkladanie účtovných výkazov alebo povinnosť auditu účtovnej závierky, liberálne požiadavky na výšku kapitálu, druh a počet emitovaných akcií, možnosť využitia siete zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, existencia zón voľného obchodu a bezcolných zón, jednoduchá registrácia lodí, dočasná garancia daňových alebo iných výhod v prípade zmien v legislatíve, anonymita vzťahujúca sa ku spoločnosti a jej vlastníkom atď.⁴

² Pozri napríklad oznámenie Komisie „*O prevencii a boji proti nezákonným fremným a finančným praktikám*“. KOM (2004) 611 konečné znenie z 27. septembra 2004.

³ Obdobne: BURÁK, E. *Daňovníctvo (daňová teória, daňová politika a daňové riziká)*. Bratislava: IAM, 2016, s. 51.

⁴ BURÁK, E. *Daňové plánovanie a daňové výdavky*. Bratislava: Epos, 2004. s. 23 a s. 30 a nasl.

Zmysel a obsah takéhoto plánovania môže byť posudzovaný z dvoch uhlov pohľadu (v závislosti na tom, ktorý subjekt má právomoc o tom rozhodovať / si z pozície svojho miesta v globálnom prostredí takúto právomoc vynucuje):

1. ako optimálne daňové plánovanie (optimalizácia daní),
2. ako agresívne daňové plánovanie (ktoré ide takpovediac ruka v ruke so škodlivou daňovou súťažou / konkurenciou).

Vo vzťahu k otázke optimalizácie daní už dávno nerozhoduje výška daňových sadzieb; vyššie sadzby dane z príjmu právnických osôb a iných daní nie sú pri daňovej optimalizácii tým najdôležitejším aspektom. Názorným príkladom sú Holandsko alebo V. Británia, na území ktorých sa neuplatňujú nízke daňové sadzby pri dani z príjmov právnických osôb, avšak napriek tomu sú pre daňovú optimalizáciu využiteľné. To je dané výhodnejším zdanením alebo oslobodením od zdanenia, napríklad niektorých príjmov zo zahraničia, oslobodením výplat dividend, preferenčným zdanením licencií a patentov a pod. Z toho vyplýva, že celkové efektívne zdanenie závisí od mnohých ďalších faktorov, vrátane stability a jednoduchosti daňového systému.

Daňová súťaž medzi jednotlivými štátmi (členskými štátmi EÚ, tretími krajinami, závislými a pridruženými územiami) môže teda prebiehať v podobe

- optimalizácie daní (optimálneho daňového plánovania),
- agresívneho daňového plánovania označovaného aj ako škodlivá daňová súťaž.

Domnievam sa, že termín „škodlivá daňová súťaž“ je všeobecnejším a aj „diplomatickejšim“ pomenovaním zo strany EÚ a iných medzinárodných inštitúcií pre rôzne formy a spôsoby agresívneho daňového plánovania. Agresívne daňové plánovanie akoby tvorilo rozhodujúcu časť obsahu škodlivá daňová súťaž.

Agresívne daňové plánovanie v zmysle oznámenia Komisie z roku 2012 „zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi daňovými systémami, čím sa oslabujú daňové predpisy členských štátov a zvyšuje strata daňových príjmov“⁵. Z môjho pohľadu je takáto charakteristika agresívneho daňového plánovania, najmä pokiaľ ide o prvú časť, veľmi všeobecná a vlastne aj vágna. S druhou časťou však možno vysloviť súhlas, pretože podľa môjho názoru, práve relatívna nejednotnosť daňových systémov vytvorila priaznivé podmienky pre rozvoj tohto spôsobu daňového plánovania. Samotný nesúlad medzi daňovými systémami však nemožno pripisovať ako problém, ktorý vyvolali daňové raje.

Agresívne daňové plánovanie nie je záležitosťou výlučne tretích krajín, ale sa bytostne dotýka aj vzťahov medzi členskými štátmi EÚ. Doteraz sa tento problém zo strany EÚ obchádzal, resp. minimalizoval najmä tým, že sa poukazovalo skôr na jeho škodlivé prejavy prednostne mimo rámec Únie. Až rok 2017 a začiatok roka 2018 sa pod tlakom celosvetovej verejnej mienky začal tento problém vnímať aj ako bremeno, ktoré

⁵ Pozri: s. 3 oznámenia „*O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*“. COM(2012) 351 final z 27. júna 2012.

na svojich pleciach nesie samotná Únia. Názorne to dokumentovala aj Komisia, keď dňa 7.marca 2018 po prvý raz vôbec upozornila na agresívne daňové plánovanie, ktoré sa týka siedmich členských krajín EÚ. Mená jednotlivých krajín uviedol eurokomisár pre hospodárske a finančné záležitosti, dane a clá Pierre Moscovici v rámci tzv. európskeho semestra - analýzy hospodárskej a sociálnej situácie v členských štátoch Únie⁶.

Ako sa uvádza v odbornej literatúre⁷, postupy a metódy daňového plánovania často predchádzajú opatrenia štátov a štáty svojou zákonodarnou činnosťou len reagujú na vzniknuté problémy. Finanční poradcovia sú stále o krok vpred pred zákonodarstvom. Štáty, ktoré majú problémy s odchodom firiem do zahraničia (medzi tieto štáty patrí aj SR), budú musieť hľadať iné východiská v boji proti daňovým rajom. K tomu by som však chcel dodať, že problém daňových rajov prehlbuje aj skutočnosť, že tí istí finanční poradcovia často radia vláde / ministerstvu financií v boji proti daňovým rajom, čo sa následne premieta i do daňového zákonodarstva, avšak, pochopiteľne, bez nejakých väčších účinkov. Snáď nikomu netreba vysvetľovať, prečo je tomu tak (v zmysle nízkej efektívnosti daňového zákonodarstva v boji proti daňovým rajom).

Najvhodnejšou reakciou na existenciu daňových rajov, s ktorou je spojený problém agresívneho daňového plánovania / škodlivej daňovej súťaže, by mala byť kvalitná, transparentná a spravodlivá legislatíva, poskytujúca rovnaké alebo aspoň porovnateľné podmienky pre podnikanie a zdravú hospodársku súťaž. Súčasťou efektívnej reakcie na problém daňových rajov by mala byť aj medzinárodná koordinácia postupu členských / tretích štátov i samotnej EÚ / OECD, príp. i OSN voči nim.

Najefektívnejšie by bolo, keby štáty podporovali svojich podnikateľov tým, že budú znižovať dane, obmedzovať byrokraciu a zjednodušovať daňové a súvisiace zákonodarstvo. V tejto súvislosti by som rád pripomenul známu myšlienku významného amerického ekonóma Milтона Friedmana: „Som za znižovanie daní, za akýchkoľvek okolností a pre akúkoľvek výhovorku, pre akýkoľvek dôvod, kedykoľvek je to možné“⁸. Štáty sa však, žiaľ, takýmto odporúčaním neriadia a nezáleží na tom, koľkokrát by bol ten či iný ekonóm laureátom Nobelovej ceny za ekonómiu.

Možno takéto požiadavky oprávnené očakávať zo strany príslušných štátov alebo sa pohybujem už za hranicou reálna? Otázka koordinovaného prístupu štátov k otázke daňových rajov je totiž jedným zo základných problémov, s ktorým zápasí nielen EÚ, ale aj OECD. Prítom EÚ v ostatných rokoch väčšinou preberala iniciatívy, ktoré boli

⁶ Ide o Belgicko, Cyprus, Holandsko, Írsko, Luxembursko, Maďarsko a Maltu, ktoré podľa eurokomisára využívajú postupy, ktoré majú potenciál narušiť spravodlivosť a rovnaké podmienky na vnútornom trhu a zvyšujú zaťaženie európskych daňových subjektov.

Dostupné na:

<http://www.teraz.sk/ekonomika/moscovici-upozornil-na-sedem-krajin-eu/312449-clanok.html>.

⁷ Pozri: DOLINSKÝ, S.: Ekonomický a právny význam daňových rajov. In: Spoločnosť a edukácia - Międzynarodowe Studia Humanistyczne, Nr 2/2012, s. 289-290.

⁸ Dostupné na:

<https://citaty-slavnych.sk/citaty/271975-milton-friedman-som-za-znizovanie-dani-za-akychkolvek-okolnosti/>.

prednostne výsledkom pôsobenia OECD, napríklad BEPS⁹, čo vyvolalo i iniciatívu ATAP¹⁰ a následne prijatie smernice ATAD¹¹. Ako som na to už poukázal aj v štúdií „EÚ a daňové raje II. (daňové raje dneška)“, vo vzťahu k OECD stále existujú pochybnosti, či má v oblasti boja proti daňovým rajom vôbec mandát na takýto postup, ktorý by vyplýval z jej zakladajúcej listiny. Navyše, čo nemožno absolútne nebrať do úvahy je aj skutočnosť, že štáty, ktoré sú považované za daňové raje (podľa kritérií EÚ / OECD), sú suverénnymi štátmi, ktoré na svojom území uplatňujú svoju daňovú suverenitu ako súčasť svojej štátnej suverenity. Pripomeňme si v tejto súvislosti klasickú definíciu suverenity štátu, ktorá, aj napriek turbulentnému vývoju v ostatných rokoch, zmenám / pohybom v bipolárnom / mnohopolárnom svete, ambíciám rôznych mocenských štruktúr (mocností či ekonomicko-politických zoskupení) nestratila nič na svojej aktuálnosti: Klasická definícia suverenity vychádza z toho, že suverenita štátu sa chápe ako nezávislosť štátnej moci od akejkoľvek inej moci vo vnútri štátu a navonok, vo vnútorných i vonkajších funkciách štátu, vo vnútornej a zahraničnej politike štátu¹².

Nekoordinovaný postup všetkých štátov sveta, bez ohľadu na to, či ide o členské štáty EÚ alebo tretie krajiny aj so závislými územiami, vytvára živnú pôdu pre existenciu a rozvoj daňových rajov. Toto spôsobuje vyššiu úroveň nákladov na potrebnú synchronizáciu protiopatrení v záujme ochrany jednotlivých štátov a ich daňových systémov. Zvýšenú nákladovosť však neznašajú samotné štáty, ale táto sa prenáša v konečnom dôsledku na daňové subjekty. S tým je spojené aj znižovanie príjmov verejných rozpočtov, čo tiež na svojich bedrách ponese samotní daňovníci, pretože to vyvolá tlak na zvyšovanie daňových sadzieb, resp. zavedenie nových daní. Prirodzene, že z tohto negatívneho procesu sú vylúčení daňovníci, ktorí si svoju daňovú rezidenciu

⁹ BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES. Ide o projekt OECD / G20 na boj proti vyhýbaniu sa povinnostiam právnických osôb na medzinárodnej úrovni. Týka sa vôbec prvého odporúčania OECD zo 16.septembra 2014 pre koordinovaný medzinárodný prístup v boji proti daňovým únikom.

Snahou projektu BEPS je boj proti narušaniu základu dane a presunom ziskov do iných jurisdikcií za účelom vylúenia sa plateniu daní zo strany nadnárodných spoločností. Projekt si klade za cieľ pomáhať vládam chrániť svoje daňové základy a ponúknuť väčšiu právnu istotu daňovým subjektom.

Snahou OECD je pritom napomáhať tvorbe legislatívneho prostredia, ktoré nebude viesť k dvojitému zdaneniu, neopodstatnenej administratívnej záťaži alebo obmedzeniu zákonnej cezhraničnej činnosti.

Dostupné na:

[https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw_ByID/ID_EA7419BDE7ECA99C1257B4A002DA134_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/\(vw_ByID\)/ID_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF](https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw_ByID/ID_EA7419BDE7ECA99C1257B4A002DA134_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/(vw_ByID)/ID_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF).

¹⁰ Anti-tax avoidance package. Ide o „*Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ*“ v rámci oznámenia COM (2016) 23 final z 28. januára 2016.

¹¹ Anti-tax avoidance directive. 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.

¹² Pozri: PRUSÁK, J. *Teória práva*. Bratislava: Právnická fakulta UK, 1995, s. 66.

preniesli do daňového raja. Toto pripomína bludný kruh, ktorý vedie ku zvyšovaniu daňových sadzieb u doterajších daní alebo ku zavádzaniu nových daní, o čom nás presvedčuje aj súčasné dianie na slovenskej politickej scéne (napríklad daň z poistenia).

K otázke zavedenia kvalitnej, transparentnej a spravodlivej legislatívy, ktorá by sa stala akýmsi globálnym fenoménom, asi ani nemá nejaký význam sa bližšie vyjadrovať; domnievam sa, že to nie je v záujme žiadneho štátu.

Agresívne daňové plánovanie vyrastá predovšetkým z toho, že existujú zásadné rozdiely medzi daňovými systémami priameho zdaňovania v jednotlivých štátoch. Využívanie právnych nesúladv vedie potom k rôznym formám takto označovaného daňového plánovania. Tieto môžu mať aj rôzny charakter, napríklad podobu transferového oceňovania, transféru práv duševného vlastníctva a nehmotného majetku, transféru dlhov obchodných spoločností, predstierané úverovanie spriaznených osôb, využívanie hybridných entít a pod.

Škodlivá hospodárska súťaž v daňovej oblasti medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami určite obmedzuje potenciál jednotného vnútorného trhu. V tomto smere nemožno nebrať do úvahy to, že akýkoľvek stimul jednej krajiny sa pre druhý štát takmer vždy prejaví v narušení jeho daňového základu. Výhoda pre jeden štát spôsobuje rad nevýhod pre štát druhý, čím sa narušuje nielen daňový základ v týchto štátoch ale často to prináša so sebou aj negatívne politické scenáre.

Globalizácia, digitalizácia a voľný pohyb kapitálu vytvárajú podmienky intenzívnejšej daňovej súťaže medzi členskými štátmi navzájom a mimo EÚ s tretími krajinami s cieľom prilákať investície a podniky / spoločnosti. V tomto smere je dôležité udržať obchodné spoločnosti na európskom kontinente, avšak nemalo by to mať formu potenciálne škodlivých daňových režimov, ktoré sú zamerané predovšetkým na podporu investícií v prvom rade v reakcii na podobné opatrenia v susedných krajinách.

Jedným z možných riešení ako obchodným spoločnostiam zabrániť (aspoň čiastočne) v presune sídla / zisku do zahraničia je mať čo najnižšie a najjednoduchšie dane, aby sa zmenšili enormné rozdiely v podmienkach podnikania medzi daňovými rajmi a krajinami, z ktorých sa obchodné spoločnosti do nich presúvajú. Tým pádom by nemali dôvod k prenosu svojho sídla do krajiny, kde by optimalizovali dane. Pripadá mi prirodzené, že každá obchodná spoločnosť chce maximalizovať svoju trhovú hodnotu a zisk a často preto siaha k takémuto riešeniu.

V súvislosti a otázkou budúcnosti daňových rajov sa do mysle nevdojak predierajú najmä tieto otázky:

1. možno nejakým významnejším spôsobom zabrániť, aby obchodné spoločnosti pod rúskom daňovej optimalizácie, nepresúvali svoje sídlo do daňových rajov?;
2. má vôbec opodstatnenie bojovať proti existencii daňových rajov alebo by bolo efektívnejším riešením vytvárať priaznivejšie a aj konkurencieschopnejšie podmienky pre podnikanie jednotlivými štátmi?;
3. je záujem riadiacich inštitúcií EÚ na obmedzení, príp. eliminácii vplyvu daňových rajov skutočný alebo iba predstieraný v intenciách toho, aby sa predišlo ďalším

kritickým vyjadreniam nezávislých politikov, odborníkov z akademickej komunity či daňovej praxe vzťahujúcim sa na absenciu požiadaviek na daňovú spravodlivosť, transparentnosť a s tým súvisiacimi predstavami o objektívnom zdaňovaní?;

4. sú všetky daňové raje (takto označené) skutočnými daňovými rajmi, alebo je to iba záujem iných štátov / politicko-ekonomických zoskupení s veľkými imperiálnymi ambíciami presadzovať na ich úkor svoje vlastné záujmy (politické, mocenské, fiskálne, hospodárske apod.)?

Zaujímavý je v tomto smere prístup EÚ a jej členských štátov k danej problematike. Tento možno ohodnotiť ako *schizoidný*, keď na jednej strane sa EÚ, najmä v ostatných rokoch otvorene a kriticky správa k ich existencii a na strane druhej, akoby tolerovala, že na jej území existujú štáty, ktoré zodpovedajú primárnej / základnej predstave o daňových rajoch. Týmto konštatovaním nechcem spochybňovať skutočnosť, že daňová suverenita v oblasti priamych daní patrí členským štátom. Prirodzene, že som si vedomý tohto status quo, podobne je tomu aj na úrovni EÚ. V tejto súvislosti možno napríklad citovať z oznámenia Komisie zo dňa 17. júna 2015, v ktorom sa uvádza (vo vzťahu k reforme zdaňovania právnických osôb v EÚ), že „V konečnom dôsledku majú reformu zdaňovania právnických osôb v EÚ tak, aby bolo spravodlivejšie a efektívnejšie, v rukách členské štáty. V záujme spravodlivosti, konkurencieschopnosti a efektívnosti musia členské štáty prekonať svoje rozdiely“¹³.

Koniec uplynulého roka (a vlastne sa to týka celého roku 2017) „rozčerila“ inak „pokojné hladiny“ pôsobenia daňových rajov spoločná iniciatíva OECD a EÚ týkajúca sa vypracovania čierneho zoznamu nespolpracujúcich jurisdikcií. Treba podotknúť, že samotný proces bol zdĺhavý a výrazne poznamenaný politickými záujmami jednotlivých štátov.

Ešte v roku 2016¹⁴ Rada pre hospodárske a finančné záležitosti (Rada ECOFIN) odsúhlasila závery, ktoré ustanovujú kritériá a proces vedúci k vytvoreniu zoznamu EÚ týkajúceho sa nespolpracujúcich jurisdikcií. Následne skupina Code of Conduct (skupina pre kódex správania) dňa 24. novembra 2016 schválila zoznam jurisdikcií, ktoré by sa mali podrobiť preskúmaniu v r. 2017. V októbri 2017 sa všetkým dotknutým jurisdikciám zaslali listy, v ktorých boli informované o výsledku posudzovania. V prípade potreby sa vyžadoval *politický záväzok* vyriešiť všetky zistené nedostatky v určenej lehote.

V Ú. v. EÚ zo dňa 10. decembra 2016 boli publikované Závery Rady o **kritériách vypracovania zoznamu EÚ obsahujúceho jurisdikcie, ktoré nespolpracujú na daňové účely, a o procese vedúcom k vypracovaniu tohto zoznamu**¹⁵. V týchto záveroch Rada EÚ jednak potvrdila, že boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom, vyhýbaniu sa daniam a proti praniu špinavých peňazí ostáva jej *prioritným záväzkom*

¹³ Pozri COM (2015) 302 final z 17. júna 2015, s.15.

¹⁴ 8. novembra 2016.

¹⁵ (2016/C 461/02).

a súčasne zdôraznila význam koordinovaného politického úsilia na úrovni EÚ a na globálnej úrovni, ako je napr. stanovenie objektívnych kritérií na identifikovanie jurisdikcií, ktoré nespolupracujú na daňové účely, čo je súčasťou účinných opatrení pôsobiacimi na hospodársky rast a daňovú istotu. Z tohto dôvodu sa aj budúca práca v tejto oblasti má koordinovať s vývojom v oblasti Globálneho fóra o transparentnosti a výmene informácií na daňové účely a inkluzívneho rámca OECD pre boj proti BEPS.

Rada EÚ (Rada ECOFIN) vo svojich záveroch podčiarkla nevyhnutnosť stanoviť vysoké medzinárodné štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach týkajúce sa daňovej transparentnosti, spravodlivého zdaňovania a opatrení proti BEPS. Takéto štandardy sa týkajú najmä daňovej transparentnosti. Rada EÚ v ďalšom požiadala skupinu pre kódex správania a jej príslušnú podskupinu, aby do januára 2017 dokončili svoju prácu na výbere jurisdikcií na preskúmanie, a to na základe hodnotiacej tabuľky Komisie, a aby v súlade so závermi Rady z mája 2016 pokračovali v skúmaní obranných opatrení na úrovni EÚ, ktoré má schváliť Rada.

V prílohe k Záverom Rady EÚ boli stanovené **kritéria** preskúmania jurisdikcií s cieľom vypracovať zoznam EÚ obsahujúci nespolupracujúce jurisdikcie. Kritéria sa týkajú dobrej správy v daňových záležitostiach.

Počas procesu preskúmania, skupina pre kódex správania celkovo posudzovala ako jurisdikcie dodržiavajú predpisy v oblasti:

1. daňovej transparentnosti,
2. spravodlivého zdaňovania a
3. vykonávania opatrení proti BEPS.

Ad 1) Kritériá daňovej transparentnosti:

Pokiaľ ide o daňovú transparentnosť, Rada EÚ zobrala na vedomie záväzok viac ako 100 jurisdikcií zaviesť spoločný štandard oznamovania („CRS“¹⁶), ako aj prebiehajúce monitorovanie zo strany Globálneho fóra pre transparentnosť a výmenu informácií na daňové účely a posudzovanie medzinárodných noriem o automatickej výmene informácií a výmene informácií na požiadanie.

Kritériá, ktoré má jurisdikcia spĺňať na to, aby sa mohla považovať za jurisdikciu vyhovujúcu daňovej transparentnosti sú tieto:

1. Prvotným kritériom je **štandard OECD týkajúci sa automatickej výmeny informácií** („AEOI“¹⁷) (spoločný štandard oznamovania – „CRS“). Pre jurisdikciu to znamenalo, že sa mala zaviazat' k legislatívnemu procesu vedúcemu k účinnému uplatňovaniu CRS a k začatiu tohto procesu. K prvej výmene informácií má dôjsť najneskôr v roku 2018. Súčasťou tohto kritéria sú aj dohody so všetkými členskými štátmi týkajúce sa výmeny informácií, uzavreté do konca roka 2017, buď na základe

¹⁶ Common Reporting Standard.

¹⁷ Automatic Exchange of Information.

podpísania Mnohostrannej dohody medzi príslušnými orgánmi („MCAA“¹⁸) alebo na základe dvojstranných dohôd.

Pokiaľ ide o automatickú výmenu informácií v rámci CRS (od roku 2018), jurisdikcia mala získať od Globálneho fóra rating aspoň na úrovni „z väčšej časti spĺňa podmienky“ a

2. pokiaľ ide o **štandard OECD týkajúci sa výmeny informácií na požiadanie** („EOIR“¹⁹), jurisdikcia mala získať od Globálneho fóra rating aspoň na úrovni „z väčšej časti spĺňa podmienky“ a
3. (v prípade zvrchovaných štátov) sa kritérium týka **ratifikácie Mnohostranného dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach** („MCMAA“²⁰) - OECD. V tomto smere jurisdikcia mala byť:
 - mať ukončenú ratifikáciu, vyjadriť súhlas s ratifikáciou, byť v procese ratifikácie alebo sa zaviazat', že uvedený dohovor pre ňu nadobudne platnosť v primeranej lehote, alebo
 - mať do 31. decembra 2018 vytvorenú sieť platných dohôd na výmenu informácií, ktorá je dostatočne široká na pokrytie všetkých členských štátov, umožňujúcu efektívnu výmenu informácií na požiadanie a automatickú výmenu informácií;(v prípade iných ako zvrchovaných jurisdikcií) jurisdikcia:
 - sa mala zúčastňovať na MCMAA, ktorý je už platný, alebo sa očakáva, že pre ňu v primeranej lehote nadobudne platnosť alebo
 - mala mať sieť platných dohôd na výmenu informácií, alebo by mala prijať nevyhnutné opatrenia, aby takéto dohody nadobudli v primeranej lehote platnosť. Táto lehota má byť dostatočne veľká na pokrytie všetkých členských štátov, pričom umožní výmenu informácií na požiadanie a automatickú výmenu informácií;
4. kritérium vo vzťahu k budúcnosti: so zreteľom na iniciatívu týkajúcu sa budúcej globálnej výmeny informácií o skutočnom vlastníctve sa tento aspekt (skutočné vlastníctvo) začlení v neskoršej etape ako štvrté kritérium transparentnosti na účely preskúmania.

Kritéria stanovili aj výnimku pre jurisdikcie v tom zmysle, že pokiaľ jurisdikcia spĺňa aspoň dve z kritérií uvedených v bodoch 1,2 alebo 3, mohla by sa považovať za vyhovujúcu daňovej transparentnosti. Výnimka stratí platnosť po 30. júni 2019. Výnimka sa však nevzťahuje na jurisdikcie, ktoré sú označené ako „nevýhovujúce“ kritériu 2 alebo ktoré do 30. júna 2018 nezískajú rating týkajúci sa tohto kritéria aspoň na úrovni „z väčšej časti spĺňa podmienky“.

¹⁸ Multilateral Competent Authority Agreement.

¹⁹ Exchange of Information on Request.

²⁰ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

Krajiny a jurisdikcie, ktoré sa uvedú v zozname nespolupracujúcich jurisdikcií, sa posúdia na účely začlenenia do zoznamu EÚ, a to bez ohľadu na to, či boli vybrané na preskúmanie.

Ad 2) Spravodlivé zdaňovanie:

Pokiaľ ide o spravodlivé zdaňovanie a opatrenia proti BEPS, Rada EÚ zobrala na vedomie prácu v inkluzívnom rámci OECD pre boj proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov vrátane práce Fóra pre škodlivé daňové postupy ako súčasť uvedeného rámca.

Kritériá, ktoré má jurisdikcia spĺňať na to, aby sa mohla považovať za jurisdikciu vyhovujúcu požiadavke spravodlivého zdaňovania sú nasledovné:

1. jurisdikcia nemá mať žiadne preferenčné daňové opatrenia, ktoré by sa mohli považovať za škodlivé²¹ a
2. jurisdikcia nemá uľahčovať vytváranie štruktúr, ktoré sú daňovými rajmi. Pod tento bod treba zaradiť aj dohody, ktorých účelom je prilákať zisky a ktoré nevyjadrujú skutočnú hospodársku činnosť v tejto jurisdikcii.

Ad 3) Vykonávanie opatrení proti BEPS:

1. Prvotné kritérium, ktoré mala jurisdikcia splniť, aby sa mohla považovať za jurisdikciu spĺňajúcu dané podmienky, sa týkala toho, že jurisdikcia sa mala do konca roka 2017 zaviazat' k dohodnutým minimálnym štandardom OECD zameraným proti BEPS a k ich konzistentnému vykonávaniu.
2. Kritérium týkajúce sa budúcnosti, ktoré by jurisdikcia mala splniť na to, aby sa mohla považovať za jurisdikciu spĺňajúcu dané podmienky (kritérium sa uplatní po tom, ako sa zo strany inkluzívneho rámca skončí preskúmanie dohodnutých minimálnych štandardov): jurisdikcia má získať kladné hodnotenie za účinné vykonávanie dohodnutých minimálnych štandardov OECD zameraných proti BEPS.

Príloha k Záverom Rady EÚ obsahuje aj *usmernenia* pre proces preskúmania jurisdikcií s cieľom vypracovať zoznam EÚ.

Predmetné kritéria zohľadňovali situáciu rozvojových krajín, ktorým môže chýbať kapacita na implementáciu štandardov daňovej transparentnosti a minimálnych štandardov v oblasti boja proti BEPS podľa stanoveného harmonogramu. Predpokladom osobitného prístupu k týmto štátom bolo, že takéto jurisdikcie neobsadzujú popredné miesta, pokiaľ ide o finančnú aktivitu, ani nemajú finančné centrá.

Rada ECOFIN na svojom zasadnutí 5. decembra 2017 schválila a zverejnila *zoznam EÚ obsahujúci jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely*. Zároveň potvrdila, že tieto daňové jurisdikcie zostanú na tomto zozname až do splnenia

²¹ Podľa kritérií uvedených v uznesení Rady a zástupcov vlád členských štátov zasadajúcich v Rade z 1. decembra 1997 o kódexe správania pri zdaňovaní podnikov.

požadovaných kritérií (takéto prehlásenie však malo trvácnosť iba niečo viac ako mesiac). Dohodla sa tiež na ďalšom postupe vrátane uplatňovania „obranných“ opatrení voči jurisdikciám uvedeným na zozname.

Zoznam EÚ obsahujúci nespolupracujúce jurisdikcie má Rada pravidelne a podľa potreby aktualizovať na základe informácií, ktoré sa sprístupnia Komisii a / alebo skupine pre kódex správania.

Rada ECOFIN odporučila, aby členské štáty EÚ okrem už existujúcich (napríklad obmedzenie prístupu k fondom EÚ alebo prísnejšie požiadavky na podávanie správ pre nadnárodné spoločnosti, ktoré majú aktivity v jurisdikciách nachádzajúcich sa na čiernom zozname)²² prijali aj ďalšie „obranné“ daňové opatrenia v súlade so svojimi vnútroštátnymi a medzinárodnými predpismi, ako sú napríklad daňová neuznateľnosť nákladov, ustanovenia týkajúce sa zrážkovej dane, pravidiel ovládaných zahraničných spoločností a obmedzenie daňového oslobodenia prijatých dividend a kapitálových ziskov atď.

Proces zostavovania zoznamu bol založený na trojstupňovom prístupe pozostávajúcom z predbežného posúdenia krajín, rozsiahlej skríningovej fázy a napokon prípravy zoznamu nespolupracujúcich jurisdikcií.

Zoznam EÚ sa zostavoval súbežne s prácou Globálneho fóra OECD o transparentnosti a výmene informácií na daňové účely a v nadväznosti na **skríning a dialóg**, ktorý sa uskutočnil počas roku 2017 s veľkým počtom tretích krajín. Tie, ktoré sú uvedené na zozname, neprijali zmysluplné opatrenia na riešenie zistených nedostatkov a nezapojili sa do takéhoto dialógu na základe kritérií EÚ. Neprijali teda žiadne záväzky tohto charakteru na vysokej politickej úrovni v dostatočnom predstihu pred zasadnutím Rady.

V prípade jurisdikcií, ktoré boli postihnuté prírodnými katastrofami, sa rozhodlo o dočasnom pozastavení procesu. Ide najmä o krajiny, ktoré boli v roku 2017 zasiahnuté hurikánmi. Tieto krajiny mali byť požiadané, aby zistené nedostatky vyriešili do konca roku 2018.

Cieľom zoznamu EÚ je *podporovať dobrú správu v daňových záležitostiach* na celosvetovej úrovni, maximalizovať úsilie o zabránenie vyhýbania sa daňovým povinnostiam, daňovým podvodom a daňovým únikom.

Ako to už v takýchto prípadoch chodí, po zverejnení zoznamu, ktorý možno označiť za **čierny zoznam**, na ktorý bolo pôvodne zaradených 17 štátov mimo územia EÚ, ktoré s Úniou dostatočne nespolupracujú v daňových záležitostiach, došlo v januári 2018 k presunu / preradeniu ôsmich z nich na tzv. **šedý zoznam** po tom, čo bol z ich strany deklarovaný príslub lepšej spolupráce v daňovej oblasti. Na čiernom zozname tak ostalo len 9 krajín. Šedý, teda „miernejší“ zoznam aktuálne obsahuje 55 jurisdikcií, ktoré

²² Dostupné na:

<https://www.danovky.sk/sk/ministri-financii-odsuhlasili-ciernu-listinu-eu-nespolupracujucich-jurisdikcii-v-danovej-oblasti>.

v daňovej oblasti zatiaľ neplnia požiadavky EÚ, ale sľúbili vykonať patričné zmeny v krátkom čase.

Rada sa 23. januára 2018 zhodla na tom, že vypustenie zo zoznamu je odôvodnené výsledkom **odborného posúdenia** záväzkov, ktoré tieto jurisdikcie prijali v záujme riešenia nedostatkov, ktoré konštatovala EÚ. V každom prípade sú tieto záväzky potvrdené listom podpísaným na vysokej politickej úrovni. Je však zarážajúce, ako sa pri takomto významnom politickom akte, akým je predmetný zoznam, dokáže v priebehu mesiaca jeden z najvýznamnejších orgánov EÚ (Rada ECOFIN) dvakrát rozdielne rozhodnúť: najprv na zaradení ôsmich štátov na tzv. čierny zoznam a následne (po necelých troch týždňoch) na ich preradení na tzv. šedý zoznam. Pritom štáty, ktorých sa to týka, mali celý rok 2017 možnosť preukázať dostatok politickej vôle a rozhodnosti na plnenie požadovaných kritérií. Nevdojak môže čitateľov napadnúť otázka, či má vôbec význam zostavovať v budúcnosti nejaké obdobné zoznamy, keď im chýba transparentnosť a objektivita.

Pokiaľ ide o pôsobenie slovenských obchodných spoločností v jurisdikciách, ktoré sú uvedené na čiernom / šedom zozname, dostupné údaje²³ sú zaujímavé, aj napriek istým diferenciaciam v počtoch firiem a objeme kapitálu, ktorý ovládajú. Napríklad správa SITA z 19. decembra 2017 uvádza, že v tzv. nových daňových rajoch má sídlo spolu 3 094 slovenských spoločností. Tieto firmy tam ovládajú celkový základný kapitál vo výške presahujúcej 1,4 miliardy EUR, o čom informovala poradenská spoločnosť Bisnode. V krajinách z čierneho zoznamu neustále podniká 37 slovenských spoločností, pričom pred zmenami v zoznamoch ich bolo až 582.

Najpočetnejšie množstvo slovenských spoločností uvedených na čiernom / šedom zozname daňových rajov pôsobí vo Švajčiarsku, a to 748 (štvrtina z celkového počtu).

²³ Z celkového počtu krajín, ktoré ministri financií EÚ zaradili na čierny / šedý zoznam, sídlia slovenské spoločnosti v 36 z nich. Z hľadiska vlastneného kapitálu majú slovenskí podnikatelia najviac vo firmách v Južnej Kórei, ide o viac ako 790 miliónov EUR. Podľa údajov Bisnode tam sídli 210 slovenských podnikov.

Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/456018-v-danovych-rajoch-z-ciernej-listiny-podnika-37-slovenskych-firiem/> alebo na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/451862-v-ciernych-a-sivych-danovych-rajoch-je-tritisic-slovenskych-firiem/>.

Na **čiernom zozname** po 23. januári 2018 zostali: Americká Samoa, Bahrajn, Guam, Marshallove ostrovy, Namíbia, Palau, Svätá Lucia, Samoa a Trinidad a Tobago.

Z čierneho zoznamu EÚ na **šedý zoznam** presunula: Barbados, Grenadu, Južnú Kóreu, Macao, Mongolsko, Panamu, Tunis a Spojené arabské emiráty. Osem jurisdikcií sa takto presunulo z prílohy I záverov (jurisdikcie, ktoré nespolupracujú) do prílohy II (spolupráca v súvislosti s prijatými záväzkami).

Dostupné na:

<http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/>.

Za ním nasledujú Seychely s počtom 415 firiem a top trojicu uzatvára Srbsko, kde podľa údajov sídli 358 firiem zo Slovenska²⁴.

Trochu mladší údaj (z januára, resp. marca 2018) získaný tiež od spoločnosti Bisnode uvádza, že za celý rok 2017 v daňových rajoch sídlilo podľa najnovších údajov 4 796 podnikov²⁵. Najväčší objem základného kapitálu (viac ako polovicu zo sumy 10,5 miliardy EUR, čo bolo 6,6 miliardy EUR) ovládali podnikatelia v Holandsku. Analýza Bisnode ukázala, že v Holandsku vlastnili Slováci za celý minulý rok 1 136 spoločností.

Do top trojky krajín s najväčším imaním patria aj Cyprus a Luxembursko. Na Cypre podľa aktuálnych dát sídli až 1 106 slovenských firiem, no výška kapitálu, ktorá je v nich uložená, predstavuje viac ako 1,5 miliardy EUR. V Luxembursku sídli kapitálovo veľmi silné spoločnosti, čo možno dokumentovať tým, že na počet 414 firiem za rok 2017 pripadá celkový objem kapitálu vo výške 1,348 miliardy EUR²⁶.

Rozporný údaj, pokiaľ ide o počet slovenských spoločností sídliačich v daňových rajoch a výšku základného kapitálu však priniesla poradenská spoločnosť Bisnode v januári 2018. Môže to mať súvis s čiernym zoznamom EÚ z decembra 2017 a jeho tzv. revíziou z januára 2018, kedy EÚ rozhodla o preradení ôsmich jurisdikcií z čierneho na sivý / šedý zoznam daňových rajov.

Podľa spoločnosti Bisnode, slovenské firmy z destinácií na čiernom zozname pôsobia len v jednej oblasti, a to na Marshallových ostrovoch. Na týchto ostrovoch sídli materské firmy 37 slovenských podnikov, ktorých základný kapitál nepresahuje 350 000 EUR²⁷. Väčšina slovenských firiem využíva európske daňové raje, ktoré EÚ, aj napriek oprávnenej kritike, do svojho zoznamu nezaradila.

Nakoľko sú tieto, na prvý pohľad trochu rozdielne a rozporné údaje získané od medzinárodne uznávanej poradenskej spoločnosti relevantné a nakoľko zavádzajúce, na to asi ťažko dať odpoveď. V každom prípade sa však zdá, akoby „zostavu“ čierneho, šedého /sivého zoznamu ovplyvňovali viac politické záujmy než reálne fakty. Rozpory / rozdiely môžu vyplývať aj z toho, či v príslušnom daňovom raji má slovenská spoločnosť sídlo alebo svoju dcérsku spoločnosť.

²⁴ Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/451862-v-ciernych-a-sivych-danovych-rajoch-je-tritisic-slovenskych-firiem/>.

²⁵ Podľa údajov od poradenskej spoločnosti Bisnode bol ku koncu roka 2017 počet slovenských spoločností, ktoré majú vlastníka v daňových rajoch 4 796 (v roku 2016 to bolo 4 777 firiem, v roku 2015 - 4 701 firiem, v roku 2014 - 4 281 firiem a v roku 2013 to bolo 3 951 spoločností. Medziročný nárast je o pol percenta, t.j. asi o 19 spoločností.

Dostupné na:

<https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-rajov-je-riadeny-historicky-najviac-firiem/>

²⁶ Správa TASR z 1.marca 2018. Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/460537-slovenske-firmy-v-danovych-rajoch-kontroloju-kapital-v-objeme-10-miliard-eur/>.

²⁷ Pozri správu TASR z 25.januára 2018.

V rámci reakcie na zverejnenie čierneho zoznamu sa od členských štátov EÚ očakáva, že budú uplatňovať aspoň jedno z nasledujúcich administratívnych opatrení:

- prísnejšie monitorovanie určitých transakcií,
- zvýšenie rizika daňovej kontroly pre tie daňové subjekty, ktoré využívajú benefity sporných režimov, alebo
- zvýšenie rizika daňovej kontroly pre tie daňové subjekty, ktoré využívajú štruktúry alebo dohovory zahrňujúce jurisdikcie uvedené na čiernom zozname.

Treba sa však zamyslieť nad tým, čo bude najnovší čierny zoznam daňových rajov znamenať pre ich budúcnosť. Môže samotný zoznam spôsobiť, že daňové raje ustúpia od svojej doterajšej daňovej politiky ústupkov a prejdú na dodržiavanie medzinárodných štandardných noriem zdaňovania? Už aj v minulosti boli takéto / podobné zoznamy spracované²⁸. Dočasne znamenali istú stagnáciu daňových rajov a po určitom čase, keď celosvetový „ošiaľ“ utíchol, sa im opäť začalo dariť. Z času na čas vypuknú obdobné škandály typu Panama Papers a po nejakom čase verejnosť, samotné politické špičky jednotlivých štátov i medzinárodných organizácií škandál „zametú pod koberec“, pretože sa zverejnenie škandálov ich samých týka možno viac, ako by si priali.

Čo vlastne riešia zoznamy? Možno v súčasnosti veriť tomu, že sa v daných štátoch pohlo kolektívne svedomie a sformovala sa taká globálna daňová kultúra, ktorá vlády

²⁸ Napríklad čierna, šedá a biela listina, ktoré vydala ešte v roku 2009 OECD alebo zoznam Komisie z roku 2015.

Čierna listina je zoznam finančných centier, ktoré odmietajú poskytovať informácie.

Či je štát uvedený na čiernej listine závisí na tom, či prisľúbil svoju spoluprácu a sprehľadnil svoju legislatívu. OECD preverovala počas marca 2009, ako daňové raje tieto sľuby splnili, a vytvorila novú čiernu listinu, na ktorej sa objavili mená tých destinácií, ktoré svoje záväzky nespĺnili. Táto listina bola zverejnená na aprílovom summite v Londýne 2009. Niektoré štáty pod hrozbou, že budú zaradené na čiernu listinu nespolupracujúcich štátov a budú zverejnené na tomto summite, sa rozhodli svoje pravidlá bankového tajomstva liberalizovať. Ako príklad môže slúžiť Švajčiarsko, Rakúsko či Luxembursko. K tomu sa však žiada uviesť, že najmä Luxembursko výrazne protestovalo proti svojmu zaradeniu na čiernu listinu.

Šedá listina uvádza krajiny, ktoré sa chcú podriadiť medzinárodným štandardom, ale zatiaľ nepodpísali príslušné dohody. Medzi tridsiatimi „šedými“ daňovými rajmi figuruje aj Andorra, Monako, Lichtenštajnsko, San Maríno a Gibraltár. Tieto krajiny sa pod vplyvom medzinárodného tlaku zaviazali, že obmedzia svoje zákony o daňovom tajomstve, aby sa vyhli zaradeniu na čiernu listinu daňových rajov a nespolupracujúcich jurisdikcií. OECD na ňu nakoniec zaradila štyri krajiny – Kostariku, Malajziu, Filipíny a Uruguaj. Ako dôvod uviedla, že z ich strany nedošlo k žiadnym záväzkom, že budú spĺňať medzinárodné štandardy.

Biela listina obsahuje zoznam štátov, ktoré dodržiavajú medzinárodné štandardy transparentnosti a výmeny informácií v daňových veciach. Celkom obsahuje zoznam štyridsiatich štátov, ktoré daňové štandardy udržateľne implementovali. Medzi nimi figurujú USA, Rusko, Čína či Turecko, ale aj väčšina štátov EÚ, vrátane Slovenska. Dostupné na:

<https://euractiv.sk/section/danova-politika/news/oecd-rozdelila-krajiny-na-ciernu-sedu-a-bielu-listinu-012588/>

alebo

<https://ekonomika.sme.sk/c/4378137/cierna-listina-danovych-rajov-oecd-rozhnevala-luxembursko.html>.

týchto štátov motivuje, aby opustili politiku agresívneho daňového plánovania / škodlivej daňovej súťaže? Asi málokto tomu uverí.

Samotné zoznamy problém nevyriešia, iba ho odsunú ďalej do budúcnosti. Skúsenosť ukazuje, že problémy sa riešia vtedy, keď sú malé, pretože veľký problém sa nedá uspokojivo a mierovými prostriedkami vyriešiť.

Budúcnosť daňových rajov by bola neistá, keby bol skutočný záujem tieto raje odstrániť. Má EÚ taký záujem? Skúsenosti ukazujú, že ani nie. Ináč by nemohlo dôjsť k tomu, že od 6.decembra 2017 do 23.januára 2018 sa osem štátov „melodramaticky“ povedané zmení „z vlka na baránka vo vlčej koži“. A kde vlastne ostali v politike boja EÚ proti daňovým rajom úniové daňové raje? O tých sa akosi „veľkoryso“ mlčí.

Neefektívnosť zoznamov daňových rajov všetkých „pekelných“ farieb by mohli vyriešiť reformy vnútroštátnych daňových systémov, ktoré by znemožňovali využiť agresívne daňové plánovanie. Tak, ako sa v teórii i praxi rozlišuje medzi nelegálnymi a legálnymi daňovými únikmi, by sa malo rozlišovať aj medzi tým, o aké daňové raje ide. Či o tie, ktoré umožňujú pranie špinavých peňazí, korupčné aktivity, terorizmus apod. alebo o tie, ktorých záujmom je dostať sa z hodnotenia ako rozvojovej krajiny na piedestál rozvinutých krajín.

Verejnoscť, najmä tá odborná čoraz častejšie vníma USA ako jeden z najväčších, keď už nie najväčší daňový raj. Napríklad Inštitút pre daňovú a ekonomickú politiku („ITEP“²⁹) uviedol, že najmenej 366 alebo 73% spoločnosti Fortune 500 prevádzkuje jednu alebo viac dcérskych spoločností v krajinách daňového raja (ide o 500 najväčších obchodných spoločností v USA, ktoré využívajú dcérske spoločnosti na optimalizáciu svojej daňovej povinnosti).

V správe sa ďalej uvádza, že najobľúbenejším daňovým rajom je Holandsko, v ktorom viac ako polovica spoločností Fortune 500 vykazuje aspoň jednu dcérsku spoločnosť. Spoločnosti Fortune 500 majú na daňové účely v rukách viac ako 2,6 bil. USD v akumulovaných ziskoch v offshore jurisdikciách. Iba štyri z týchto spoločností: Apple, Pfizer, Microsoft a General Electric tvoria jednu štvrtinu zo ziskov. Len 30 spoločností Fortune 500 tvorí 68 percent alebo 1,76 bil. USD z týchto offshore ziskov. Z pohľadu federálneho rozpočtu je významným faktorom aj to, že z uvedeného počtu spoločností dlhuje 58 firiem na federálnych daniach až 240 miliárd dolárov³⁰.

Jedným z najvyhľadávanejších daňových rajov v USA je malý štát Delaware³¹.

²⁹ The Institute on Taxation and Economic Policy.

³⁰ ITEP: *Offshore Shell Games*, Dostupné na: <https://itep.org/offshoreshellgames2017/>.

³¹ Niečo cez 917 tis. obyvateľov, avšak v tomto štáte sídli 945 000 spoločností s tým, že podstatná časť z nich sú schránkové firmy. Tiež Miami je obrovským offshore bankovým centrom, ktoré ponúka investorom z rýchlo rozvíjajúcich sa trhov („emerging markets“) možnosť ukryť svoje peniaze v tamojších bankách od obyvateľov z krajín Latinskej Ameriky. Dostupné na: <http://ekonomika.sme.sk/c/6467929/v-danovych-rajoch-sa-ukryva-21-bilionov.html>.

Dňa 18.marca 2010 bol americkým Kongresom schválený zákon FATCA³², ktorý vyvolal nadšenie EÚ a následne teda aj členských štátov EÚ, čoho výrazom boli dohody o automatickej výmene informácií na účely vykonania zákona USA o dodržiavaní daňových predpisov v prípade zahraničných účtov. V nadväznosti na to skupina G20 poverila OECD nadviazať na tieto dohody a vypracovať jednotný Globálny štandard pre automatickú výmenu informácií v daňovej oblasti, čo sa aj stalo. Došlo aj k prijatiu implementačného zákona na Slovensku³³. Málokto sa však už zamýšľa nad tým, prečo automatické oznamovanie daňových informácií je akoby jednosmerné; malé offshore centrá poskytujú viac informácií domovským krajinám svojich klientov, zatiaľ čo USA sú absolútne neochotné vymieňať si informácie s krajinami latinskej Ameriky, ktorých občania ukladajú peniaze v amerických bankách.

Napriek dosiahnutému pokroku je ešte stále nutné prijať na úrovni EÚ ďalšie opatrenia vzhľadom na rozsah obchádzania daňovej povinnosti, pretrvávajúce nedostatky v oblasti transparentnosti a spolupráce, zložitosť daňových systémov a sofistikované praktiky agresívneho daňového plánovania.

Negatívne dôsledky existencie daňových rajov v konečnom dôsledku zasahujú bežných daňovníkov. Práve tí, ktorí riadne a v termíne podávajú daňové priznanie ku svojim zdaniteľným príjmom a platia z nich dane, sú nakoniec postihnutí najviac. Daňové raje neškodia nadnárodným spoločnostiam a ak mám byť úprimný, ani mnohým politikom, zbohatlíkom, podvodníkom a pod., ktorí z nich profitujú. Sú to síce osoby, o ktorých sa najmä zásluhou investigatívnych novinárov z času na čas dozvie verejnosť, aké majetky a kapitál ukrývajú v daňových rajoch, nemyslím si však, že odsudzujúca verejná mienka, ktorá zo dňa na deň stráca na intenzite, pohne ich svedomím. Podobne to bude aj s ich empatiou voči bežným daňovníkom, ktorí ešte uznávajú hodnoty typu spravodlivosť, poctivé obchodné praktiky a pod. Zatiaľ – aspoň u väčšiny z nich – použijúc známy výrok 40. amerického prezidenta Ronalda Reagana, tieto hodnoty neskončili „na smetisku dejín“.

Myslím si, že väčšina z Vás mi dá za pravdu, keď poviem, že súčasný svet by nebolo správne farebne začleniť pod čiernu alebo sivú, príp. bielu farbu. Platí to bez ohľadu na to, či budeme hovoriť o daňových rajoch, alebo o iných globálnych fenoménoch. Existuje množstvo iných farieb a ich odtieňov a preto ani podnikateľské aktivity daňových subjektov nemožno jednoznačne posudzovať ako zákonné či prípadne menej zákonné alebo dokonca nezákonné.

Základnou otázkou teda je, aká budúcnosť čaká daňové raje? Podľa môjho názoru bude v budúcnosti rozhodujúce to, akým smerom sa budú daňové raje uberať; či ponúknu svoje zázemie medzinárodne uznávaným firmám, s kvalitnými právnymi a finančnými službami alebo sa budú zameriavať skôr na spoločnosti a jednotlivcov, o ktorých je

³² Foreign Account Tax Compliance Act. Účinnosť nadobudol 1. júla 2014.

³³ Zákon č.359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

známe z ich domovského prostredia, že unikajú týmto spôsobom pred daňovou (a trestnou) spravodlivosťou.

Daňové raje, ktoré ponúkajú jednoduchú legislatívu a profesionálne finančné služby, sa môžu naopak veľmi dobre rozvíjať. Pokiaľ sa daňové raje zamerali na podozrivé podnikateľské subjekty, existuje tu veľké riziko fiskálnych deliktov a daňových únikov a najmä voči takým daňovým rajom bude zameraný tlak svetových veľmocí, vrátane medzinárodných organizácií (v tom aj subjektov z tretieho „nevládneho“ sektora).

Obdobne, ako sa to zdôrazňuje aj na stránkach odbornej literatúry³⁴ som toho názoru, že nie je možné daňové raje zo sveta úplne vymazať, pretože túžba zaplatiť čo najnižšie dane je akýmsi prirodzeným modusom vivendi / operandi súčasnej daňovej morálky spoločnosti. Môžu však za to samotné daňové raje? Určite nie všetky. Riziko daňových rajov pre obyvateľov zemegule spočíva a priori v tom, že tento ekonomický priestor je prešpikovaný kapitálom z vysoko kriminálnych a nelegálnych činností tieňovej ekonomiky (drogy, prostitúcia, lúpeže, únosy, terorizmus, finančné podvody, hospodárska kriminalita). Do popredia sa dostáva teda honba za ziskom za akúkoľvek cenu³⁵. Odkaz Milтона Friedmana v tomto smere je teda jasný: „Za všetkým hľadaj peniaze“³⁶.

Záverom k uvedenej problematike by som rád parafrázoval ešte jednu známu myšlienku Milтона Friedmana, ktorý bol toho názoru, že ak chceme s daňovými rajmi bojovať, nie je nič jednoduchšie, než sa tiež daňovým rajom stať (najúčinnjším bojom proti daňovým rajom je teda stať sa daňovým rajom). To znamená, že keby sa všetky štáty sveta stali daňovým rajom, problém daňových rajov by sa raz a navždy vyriešil.

POUŽITÉ LITERÁRNE A INÉ PRAMENE

1. BURÁK, E. *Daňové plánovanie a daňové výdavky*. Bratislava: Epos, 2004.
2. BURÁK, E. *Daňovníctvo (daňová teória, daňová politika a daňové riziká)*. Bratislava: IAM, 2016.
3. DOLINSKÝ, S. Ekonomický a právny význam daňových rajov. In: *Spoleczeństwo i edukacja - Międzynarodowe Studia Humanistyczne*, Nr 2/2012, s. 273-292.
4. PRUSÁK, J. *Teória práva*. Bratislava: Právnická fakulta UK, 1995.
5. STIERANKA, J. *Pranie špinavých peňazí*. Bratislava: Epos, 2001.
6. Internetové zdroje.

³⁴ Napríklad: DOLINSKÝ, S. Ekonomický a právny význam daňových rajov. In: *Spoleczeństwo i edukacja - Międzynarodowe Studia Humanistyczne*, Nr 2/2012, s. 273-292.

³⁵ STIERANKA, J. *Pranie špinavých peňazí*. Bratislava: Epos, 2001, s. 15.

³⁶ Pre daňové raje teda neplatí ono známe „Cherchez la femme“.

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

vedúci Katedry finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska ul. č.26

040 75 Košice

DAŇOVÉ PODVODY (A VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM) VE VÝUCE

TAX FRAUDS (AND TAX AVOIDANCE) IN TEACHING

Dana Bárková

Západočeská univerzita v Plzni

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevek se zabýva různými stupni neplacení daní (od žádoucího využívání možností zamýšlených daňovými zákony po nejzávažnější případy daňových podvodů). Zaměřuje se na oblast vyhýbání se daňovým povinnostem, u kterých je často velmi tenká hranice mezi akceptovaným a nežádoucím jednáním. Jsou popsány aktuální snahy v rámci EU, zejména směrnice ATAD, a jejich implementace v práci EU.

Na tento popis navazuje úvaha o tom, jak problematiku daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem lépe zařadit do výuky na právnických fakultách. V povinných předmětech není zpravidla dostatek prostoru. Důkladnější probrání problematiky je tak možné pouze ve specializovanějších volitelných předmětech. V závěru příspěvku jsou uvedeny příklady dvou takových předmětů.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové podvody, daňové úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem, ATAD, výuka

Abstract in English language:

The paper deals with different levels of non-payment of taxes (from acceptable tax mitigation envisaged by tax law to the most serious tax frauds). It focuses on the area of tax avoidance, where the line between accepted and undesirable behaviour tends to be very thin. Current EU activities to stop tax avoidance, especially ATAD, and their reflection in the Czech law, are characterized.

A reflection about how and where to teach about tax evasion and tax avoidance in law faculties follows. As there usually is not enough time in compulsory subject, more thorough covering of the area is possible in specialized electives. At the end of the paper, examples of two such electives are given.

Keywords in English language

tax frauds, tax evasion, tax avoidance, ATAD, teaching

ÚVOD

Ve svém příspěvku bych se chtěla zaměřit na to, jak zařadit problematiku neplacení daní v její největší šíři do výuky. Nejprve se však zaměřím na základní stupně neplacení daní a možnosti boje proti nim.

1. DAŇOVÉ PODVODY, DAŇOVÉ ÚNIKY A VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

Placení daní je sice naší povinností, dalo by se říci i čestnou povinností, přirozeností většiny lidí je však tuto povinnost minimalizovat. K tomu mohou používat metody do různé míry konzistentní s právem.

1.1. Stupně neplnění daňových povinností

Snaha o snížení daňové povinnosti může mít různou formu a intenzitu. Nejčastěji se hovoří o vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových únicích. Bývalý britský ministr financí¹ Denis Healey² prohlásil, že rozdíl mezi oběma aktivitami je v síle vězeňské zdi.³

Aktivity směřující k neplacení daní je možné členit i podrobněji, např. na:

1. *Daňovou úsporu (tax mitigation)*, tj. využití legálních prostředků ke snížení daňové povinnosti, kdy jsou uplatněny nástroje zpravidla zákonodárcem předvídané, podporující státem žádoucí chování.
2. *Daňové plánování*, daňové „plánování“, agresivní daňové plánování. Aniž by to znamenalo návrat k plánované ekonomice, patří k péči řádného hospodáře, když veškerou svoji činnost předvídá včetně jejích daňových důsledků (a při svém podnikatelském rozhodování bere v úvahu i to, aby nevolil zbytečně daňově nákladné varianty). Daňové plánování však nesmí být zneužito. Evropská komise definuje agresivní daňové plánování jako „využívání formálních detailů daňového systému nebo nesouladů mezi dvěma a více daňovými systémy pro snížení daňové povinnosti.“⁴ Mezi přijatelným a agresivním daňovým plánováním může být velmi tenká, obtížně definovatelná hranice.
3. *Vyhýbání se daňové povinnosti (tax avoidance)*, tj. využití mezer v zákonech k zákonodárcem nezamýšlenému snižování daňových povinností, a to metodami, které sice ještě nejsou vysloveně nezákonné, ale často jsou „na hraně“.⁵
4. *Daňový únik (tax evasion)*, tj. nelegální snížení daňové povinnosti, které již má povahu trestného činu.
5. *Daňový podvod (tax fraud)* je pojmem používaným pro daňové úniky velkého rozsahu s vysokým stupněm společenské nebezpečnosti, spojené s falšováním podkladů a dalším nezákonným chováním.

Zatímco první stupeň snižování daňové povinnosti je žádoucí a vede k předvídaným důsledkům, poslední dva stupně představují závažná porušení zákonů.

¹ Chancellor of the Exchequer

² 30. srpna 1917 - 3. října 2015

³ The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall

⁴ Taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability

⁵ Skupiny 2 a 3 a skupiny 4 a 5 často splývají.

Jako takové patří spíše do domény trestního práva. O jejich nesprávnosti není pochyb, problémem je, jak takové činy odhalit.

Druhá a třetí skupina představují stále jakousi „šedou zónu“ a zahrnují chování, které není vysloveně trestné, ale ani správné. Odhaduje se, že díky tomuto chování dochází zejména u velkých mezinárodních korporací ke snižování daňového základu ve výši mnoha miliard (až jednoho trilionu) eur. Evropské a světové snahy posledních let (zejména ATAD a BEPS, o nichž bude pojednáno v následující kapitole) se proto zaměřují právě na tuto oblast.

S inspirující klasifikací daňových úniků se lze setkat ve slovenské literatuře. Daňové úniky jsou členěny podle toho, zda jsou zákonné, zákonem zamýšlené a úmyslné.⁶

1.2. Odhalování daňových podvodů a úniků prostřednictvím účetnictví

Účetnictví poskytuje (nebo mělo by poskytovat) věrný a poctivý obraz o účetní jednotce. Současně je důležitým zdrojem informací pro stanovení daňové povinnosti účetní jednotky (zejména u daně z příjmů a DPH). Daňové úniky a podvody často začínají podvody v účetnictví.

Podvody v účetnictví mohou být odhaleny jako nesrovnalosti v účetních záznamech,⁷ jako např. významné změny prováděné na poslední chvíli, transakce bez podpůrné dokumentace, vzájemně si odporující nebo chybějící záznamy, chybějící dokumentace, zjevně upravované dokumenty, chybějící zásoby, neprováděné nebo formálně prováděné inventury majetku, pohledávek a závazků, neobvyklé nebo složité transakce, neobvyklé zisky nebo ztráty v porovnání s jinými podniky v odvětví.

Prostředí napomáhající daňovým únikům vytvářejí vztahy uvnitř účetní jednotky i mimo ni, zejména nedostatečně prováděná finanční kontrola, kdy např. nákupy nejsou schvalovány odpovědnou osobou, management je ovládaný jednou osobou nebo malou skupinou osob.

Zásadní otázkou je zavedení účinných kontrolních mechanismů v účetnictví uvnitř účetní jednotky, přijmout podrobnější předpisy pro účetnictví. Kromě zjevných případů podvodů souvisejících s rozkrádáním majetku existuje řada podvodů uskutečňovaných prostřednictvím nepeněžních nákladů, jako jsou opravné položky, odpisy, rezervy a dohadné položky. Rovněž položky časového rozlišování nákladů a výnosů by mohly být manipulovány. Proto je třeba těmto položkám věnovat pozornost a sledovat jejich oprávněnost.

⁶ Viz STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016, str. 77 a nasl.

⁷ Podrobněji viz VOLKÁNOVÁ, Z., *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. 1. vydání. Praha: Linde Praha a. s., 2014, str. 22 a nasl.

1.3. Další zdroje informací o daňových únicích

Daňové úniky a podvody jsou sledovány útvary sledujícími finanční kriminalitu. V ČR jde především o skupinu Daňová kobra. O odhalených případech je veřejnost informována na webových stránkách Daňové kobry (<http://www.danovakobra.cz/>).

Ve světě je již velmi rozvinutý obor forenzního vyšetřování. Existuje profese forenzních auditorů a rozvíjejí se i techniky, kterými je možné podvody odhalit. Byl vytvořen systém certifikace vyšetřovatelů (účetních a daňových) podvodů a Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (ACFE). Asociace vede i webové a twitterové stránky, kde informuje o odhalených případech a tím vychovává své členy i odbornou veřejnost (www.acfe.com, <https://twitter.com/TheACFE>).

Oba zdroje poskytují také velmi užitečný pramen informací pro výuku.

2. SOUČASNÝ STAV BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM A VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

2.1. „Kriminalita bílých límečků“

„Kriminalita bílých límečků“ má v rámci trestných činů svá specifika.⁸ Jde o sofistikované trestné činy, jichž se často dopouštějí pachatelé s vysokým společenským statutem, osoby vysoce vzdělané a inteligentní. Jejich pochopení zpravidla vyžaduje odborné znalosti. Významnou část těchto trestných činů tvoří činy spáchané v rámci velkých obchodních korporací. Oběti těchto trestných činů zpravidla nepociťují fyzickou újmu. Může však jít o újmu finanční, často významnou, týkající se velkého počtu postižených (např. akcionářů). Na rozdíl od násilných trestných činů nemusejí být tyto činy snadno rozpoznatelné. Bývá obtížné stanovit hranici mezi společensky (a ekonomicky) přijatelným chováním, neodhadnutím situace, nesprávným vyhodnocením rizika na straně jedné, a úmyslným trestným činem na straně druhé. Ke kriminalizaci těchto aktivit dochází až následně, v době, kdy jsou již určitou dobu používány.

2.2. Přijetí ATAD v EU

Vyhýbání se daňovým povinnostem je v rámci EU chápáno jako vážný problém. Některé techniky jsou již prováděny řadu let – např. snižování základu korporátní daně prostřednictvím úvěrového financování („daňový štít“) je dobře známé a jeho zabránění je již zpravidla určitým způsobem legislativně ošetřené. Jiné techniky se objevují nově.

V r. 2017 byly publikovány výsledky rozsáhlé studie EK zaměřené na agresivní daňové plánování, která zahrnovala i poznatky některých předcházejících analýz v této oblasti. V rámci studie byly sledovány tři skupiny agresivního daňového plánování: techniky využívající (či spíše zneužívající) úroku,⁹ techniky využívající platby za

⁸ Bliže viz BUELL, S. W. « *White collar* » crimes. The Oxford Handbook of Criminal Law. Oxford handbooks online. Oxford : Oxford University Press, 2018.

⁹ Do skupiny technik spojených s úroky jsou řazeny jednak úroky z půjček, kdy věřitel je v daňovém ráji či zemi s nízkým zdaněním, ale dlužník plně uplatní úroky jako daňový náklad.

produkty duševního vlastnictví¹⁰ (kde je podstatou snížení daňového základu cílové společnosti prostřednictvím odečtu těchto nákladů, přičemž na druhé straně zpravidla nedochází k odpovídajícímu zdanění výnosů) a techniky využívající převodních (transferových) cen (jejichž prostřednictvím je základ daně přesměrován do zemí s nižším zdaněním).

Sazby daně z příjmů korporací se mezi členskými státy značně liší a snahy o přesouvání zisků do zemí s nižšími daňovými sazbami prokazatelně existují. O tom svědčí řada indikátorů. V řadě států např. neodpovídá objem vykázané daně HDP daného členského státu – to platí především o Lucembursku, Irsku, Maltě a Kypru. Naopak výrazně nižší ziskovosti dosahují korporace ve Francii, Velké Británii, Slovinsku. Přímé zahraniční investice převyšují několikrát HDP na Kypru, Irsku, Maltě, Lucembursku a Nizozemí, vysokých hodnot dosahují i v Maďarsku. Investice jsou často prováděny prostřednictvím společností zvláštního určení (SPE). Určitým signálem může být i neobvykle vysoký podíl ovládaných zahraničních společností např. v Lucembursku a Estonsku, což nekoresponduje s celkovou ekonomickou aktivitou těchto zemí. Co se týče plateb za duševní vlastnictví, neobvykle pasivní saldo má Irsko, naopak neobvykle vysoký přebytek vykazují Švédsko, Finsko, Dánsko a Spojené království. V oblasti převodních cen vykazuje neoprávněně vysoké dovozní ceny Německo a Francie, různé cenové anomálie se ukázaly ve Španělsku, Spojeném království, Itálii a Nizozemí. Lze se tedy důvodně domnívat, že v těchto zemích dochází ke zneužívání převodních cen k přesouvání zisků.

Jednou z možností „optimalizace“ daní je i „optimalizace“ umístění zahraničního partnera na základě podmínek smluv o zamezení dvojího zdanění (*treaty shopping*). To se projevuje zejména ve vztahu k partnerům mimo EU.

Od r. 2013 se rozvíjí iniciativa OECD a G20 známá pod zkratkou BEPS¹¹ zahrnují více těchto technik,¹² je však možné říci, že tři výše uvedené jsou nejcharakterističtější.

Dále případy hybridních nástrojů, kdy je částka na jedné straně kvalifikována jako úrok a na druhé jako dividenda (a v obou případech osvobozené od daně).

¹⁰ Royalties; Pojem je chápán poměrně obecně. V kontextu vyhýbání se daňovým povinnostem se jedná o práva k duševnímu vlastnictví, především patentům. Tvorba produktů duševního vlastnictví se tak daňově „přesouvá“ do zemí s nižším zdaněním. Na druhé straně je pozorována stále sílící tendence přesouvat práva k duševnímu vlastnictví do země sídla vedení korporace. Podporují to i tzv. „patent boxes“ známé např. ze Spojeného království, kdy je daňově zvýhodněno užití patentu v zemi, kde byl vytvořen.

¹¹ Base Erosion and Profit Shifting, tj. eroze (daňového) základu a přesouvání zisků.

¹² BEPS používá pojem „akce“ a rozlišuje jich celkem 15. Jednotlivé „akce“ zahrnují: daňové výzvy digitální ekonomiky, neutralizace efektů hybridních schémat, zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla), omezení odečitelnosti úroků, efektivnější členění škodlivým daňovým praktikám, předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění, předcházení umělého vyhýbání se statusu stále provozovny, přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě, měření a monitorování BEPS, povinné oznamování daňově optimalizačních schémat, dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting), zefektivnění mechanismu řešení případů

Cílem projektu BEPS je snížit vyhýbání se daňovým povinnostem zejména u mezinárodních korporací, které dle odhadů dosahuje 100-240 mld. USD ročně. Projekt BEPS byl zahájen v únoru 2013, v červenci 2013 byly definovány jednotlivé „akce“. V červenci 2015 byl celý „balíček“ podpořen OECD a skupinou G20. V r. 2016 více než 100 států podpořilo mnohostrannou iniciativu a stanovisko podporující projekt. V r. 2017 byla podepsána mnohostranná smlouva o realizaci opatření BEPS, která vstoupí v účinnost 1. července 2018 (dosud smlouvu podepsalo přes 78 států, ČR ji podepsalo jako dvacátá země 7. 6. 2017).¹³

Evropská komise (zejména eurokomisař Pierre Moscovici) se již řadu let snaží zdokonalit dohled nad daňovou politikou EU, zvýšit transparentnost daní. Vyvrcholením těchto snah bylo přijetí Směrnice Rady EU 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD)¹⁴ a Směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi (ATAD2).¹⁵

Směrnice se zaměřuje na vybrané techniky, které jsou často používány nadnárodními korporacemi k snižování daňové povinnosti a přesouvání zisků do zemí s nulovým nebo nižším zdaněním. Jedná se především o:

- omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů (limitování možnosti uplatnit v základu daně výpůjční náklady podílem na daňové EBITDA, tj. zisku před úroky, zdaněním a odpisy)
- zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (exit tax), pokud původní země v důsledku toho ztratí právo zdanit příjem z budoucího prodeje tohoto majetku. V takovém případě se uplatňuje fikce, že došlo k prodeji majetku „sobě samému“ – příjemem je kupní cena, zůstává možnost uplatnit výdaje jako při prodeji.
- zdanění ovládané zahraniční společnosti (*controlled foreign company* – CFC rules); unikání zisků do daňových rájů se zabraňuje tím, že příjmy těchto společností se přičítají ovládající společnosti.
- důsledky rozdílné právní kvalifikace jedné právní skutečnosti v různých státech (hybridní nesoulady); směrnice zabraňuje např. tomu, aby určitá transakce byla v jednom státě osvobozena od daně, zatímco ve druhém byla uznatelným výdajem (např. jeden stát ji kvalifikuje jako dividendu, druhý jako platbu úroku). Jedná se o tzv. hybridní nesoulady. Nebezpečím je zde buď dvojitý odpočet, nebo

dohodou, mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv. Překlad termínů do češtiny převzat z materiálu MF ČR k OECD BEPS.

¹³ viz <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, cit. 27. 6. 2018, data k 5. 6. 2018.

¹⁴ Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD.

¹⁵ ATAD2.

odpočet bez zahrnutí.¹⁶ Tato problematika byla v původní směrnici ATAD řešena velmi stručně a je rozvedena především ve směrnici ATAD2.

ATAD zajišťuje pouze minimální úroveň ochrany, v některých případech dává členským státům možnost volby. Směrnice dále obsahuje ustanovení pro případy, kdy se osvobození neuplatní (*switch-over clause*¹⁷) a obecné pravidlo proti zneužívání¹⁸ Většina opatření směrnice ATAD musí být implementována do práva členských zemí do 1. ledna 2019, zbývající o rok později.

2.3. Situace v ČR

Daňové úniky a podvody jsou v ČR, obdobně jako v ostatních vyspělých zemích, trestné a trestní zákoník¹⁹ definuje řadu trestných činů, s nimiž by mohla být tato aktivita spojena. Jde zejména o trestné činy § 240 – zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, § 241 – neodvedení daně, pojistného a podobné povinné platby, či § 243 – nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. V řadě případů bude naplněna i skutková podstata obecněji definovaného trestného činu podvod (§ 209 trestního zákoníku). Pro trestný čin podvodu je důležitý úmysl uvést druhou stranu v omyl. Daňové podvody se soustřeďují na daně z příjmů (jde především o krácení daně, např. existence dvojích faktur, zejména u služeb, kde je výkon hůře prokazatelný) a na DPH (případy karuselových podvodů zejména u dodávek mezi více státy EU, záměna zboží podléhajícího různým sazbám DPH).

Především do oblasti účetnictví zasahuje skutková podstata trestného činu § 254 - Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.²⁰

Problematika *vyhýbání se daňovým povinnostem* je dosud řešena pouze částečně.

¹⁶ Jde o případy, kdy subjekt je považován v původní zemi za daňově netransparentní. Dovážené nesoulady – jsou-li přenášeny do třetí země prostřednictvím hybridního nástroje. Nerozpoznaná stálá provozovna (v jednom státě je uznána, ve druhém ne). Jednotlivé typy nesouladů se musí řešit do r. 2020 nebo 2022. Hybridem je např. i případ, kdy jedna platba je v jednom státě považována za daňově uznatelný úrok a ve druhém za daňově osvobozenou dividendu (např. u dluhopisů s právem výměny za akcie). V ČR je tato situace zčásti řešena v § 19 odst. 2 Zákona o daních z příjmů a v pokynu D-286.

¹⁷ Navrhuje se např. neuplatnit osvobození od daně v případě, že jde o zemi mimo EU, kde je sazba daně z příjmů nižší než 40 % sazby v cílové zemi.

¹⁸ GAAR, General Anti-avoidance Rule.

¹⁹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

²⁰ (1) Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,

- kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo
- kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně,

bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

Již v současné době zákon o dani z příjmů omezuje daňovou odečitatelnost úroků. Extrémní případy úroků z půjček mezi spřízněnými stranami²¹ řeší ustanovení zákona o daních z příjmů o nízké kapitalizaci, tedy § 25, odst. 1, písm. w. Další omezení odečitatelnosti úroků stanoví ustanovení téhož odstavce v písm. zk a zl.²²

Převodní (transferové) ceny jsou předmětem § 23 zákona o daních z příjmů, který se týká použití těchto cen ve styku mezi spřízněnými osobami. Na tato ustanovení navazuje §38nc, který umožňuje poplatníkovi daně požádat předem o závazné posouzení toho, zda zamýšlená cena vyhovuje principu tržního odstupu, který by měl být v těchto situacích zachováván.

Nově navrhované obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR) v našem právním řádu již vlastně existuje ve formě institutu zneužití práva a zastřeného právního úkonu. Pokud jde o agresivní daňové plánování, lze to dokumentovat na rozsudku NSS čj. 1 Afs 107/2004-48, kdy žalovaná obchodní společnost od základu daně odečítala dary zvlášť vytvořenému občanskému sdružení, které sdružovalo výhradně rodinné příslušníky a příbuzné členů statutárních orgánů a dary používalo pro jejich soukromé výdaje. Nově se počítá se zařazením ustanovení o zákazu zneužití práva přímo do daňového řádu.

V českém právním řádu dosud nebyla řešena otázka přesouvání zisků do ovládaných zahraničních společností (CFC). Je však pravda, že objem transakcí, kde by k tomuto přesouvání mohlo docházet, je v ČR zřejmě poměrně nízký, takže tento způsob vyhýbání se daňovým povinnostem není pro ČR příliš problematický.

MF ČR předložilo 27. 2. 2018 k veřejné konzultaci diskusní materiál ke směrnici ATAD s možností podávání připomínek do 30. 4. 2018. Ten navazoval na informace, které již MF ČR zveřejnilo 22. 4. 2016. Dne 13. června 2018 schválila vláda ČR „daňového balíčku“, který je souborem novel daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu. Odhaduje se, že po implementaci změn by se daňový výnos v ČR mohl zvýšit o cca 200 mil. Kč. Z hlediska makroekonomického se nejedná o extrémní částku. Z toho zřejmě vyplývá i poměrně malá pozornost, která je v ČR implementaci ATAD věnována. Je pravda, že ČR není zemí, kde by typicky sídlila vedení nadnárodních korporací. Daň z příjmů právnických osob je v ČR relativně nízká (19 %), v porovnání s ostatními členskými státy EU jde o sazbu nižší než průměrnou.²³ Proto zřejmě nebude příliš masivní snaha přelévat z ČR do jiných členských států zdanitelné zisky. V ČR je však poměrně vysoký odliv důchodů z přímých zahraničních investic, který je v mezinárodním srovnání ojedinělý. Nově se proto zavádí povinnost pro korporace oznámit správci daně větší podíly na zisku či další příjmy vyplácené do zahraničí.

²¹ Jedná se o případy, kdy úrok z úvěru převyšuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců.

²² Úroky z úvěrových finančních nástrojů v dceřiných společnostech.

²³ Průměrná sazba je 22 %. Viz *Taxation Trends in the European Union*. 2018 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018, str. 35.

Změny související s implementací ATAD a ATAD2 se stanou (v souladu s oběma směrnici) účinnými v letech 2019 nebo 2020.²⁴ Návrh schválený vládou předpokládá zejména tyto změny:

- omezení odečitatelnosti úroků od základu daně limitem 80 mil. Kč nebo 30 % EBITDA,²⁵
- zdanění při odchodu (*exit tax*), kdy při přesunu (převodu) aktiv nebo daňového rezidentství poplatníka bude (od r. 2020) zaváděna fikce prodeje majetku,²⁶
- zavedení zdanění ovládané zahraniční společnosti (CFC), kdy příjmy ze zahraničních společností z oblastí s nižším zdaněním, hlavně mobilní pasivní příjmy, budou zahrnovány do základu daně.²⁷

Malá pozornost věnovaná ATAD v ČR však neznamená, že by o směrnici neměli být informováni naši studenti.

3. ZAŘAZENÍ PROBLEMATIKY DO VÝUKY

Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky jsou zpravidla definovány v obecné části předmětu finanční právo. Rozsah učiva finančního práva je však příliš široký na to, aby otázce vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků mohla být věnována větší pozornost.

Daňové úniky jsou současně i trestnými činy. Katedry trestního práva na většině právnických fakult však obecně „kriminalitě bílých límečků“ věnují spíše menší pozornost a zaměřují se spíše na trestné činy násilného charakteru, nebo „přímočařejší“ trestné činy majetkového charakteru (jako je např. krádež). Daňových úniků je zpravidla dosahováno výrazně sofistikovanějšími trestnými činy. Pochopení jejich skutková

²⁴ Ustanovení týkající se hybridních nesouladů vedoucích ke dvojím odpočtům podle směrnice ATAD2. U směrnice ATAD se jedná zejména o nadměrné výpůjční náklady a zdanění při přemístění majetku přes hranice. Tato ustanovení byla na Slovensku implementována již s účinností od r. 2018.

²⁵ Zvažována byla i varianta použití ukazatele EBIT, případně z měna limitu. Diskutovalo se i o přesném vymezení výpůjčních nákladů. Jako motivace k financování z vlastních kapitálových zdrojů jsou zohledňovány i úroky z půjček od nespřízněných stran. Vyjmuty jsou finanční podniky a podniky stojící mimo skupinu.

²⁶ Ministryně financí Alena Schillerová zavedení zdanění při odchodu vysvětlovala slovy: „Například přemístění majetku bez změny vlastnictví do jiného státu, při kterém však tento majetek zůstává ve vlastnictví stejného subjektu, avšak příjmy z něho v budoucnu plynoucí budou v důsledku přemístění podléhat zdanění pouze v cílovém státě s preferenčním daňovým režimem, je relativně rozšířenou formou agresivní daňové optimalizace, která snižuje daňové příjmy veřejných rozpočtů. V současnosti v důsledku takového přemístění daňová povinnost nevznikala. Nově ji zavádíme, čímž toto jednání bude postrádat ekonomický smysl,“ Čerpáno z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/vlada-schvalila-danovy-balicek-pro-rok-2-32134> [cit. 2018-06-25].

²⁷ Týká se případů, kdy v ovládané společnosti je vlastněn více než 50% podíl (hlasovací práva, kapitál, nárok na podíl ze zisku). Jak již bylo uvedeno, jde o povinnost vyplývající z povinnosti implementace ATAD, která v případě ČR příliš velký praktický dopad mít zřejmě nebude.

podstaty vyžaduje zpravidla hlubší znalosti ekonomické problematiky. V rámci právnických fakult je tak možné tuto látku zařadit do některých volitelných předmětů, které problematiku povinných předmětů rozšiřují.

V následujícím textu bych chtěla popsat některé volitelné předměty na FPR ZČU v Plzni, kde je této otázce věnována pozornost.

3.1. Bilanční/účetní právo (BIP)

Tento povinně volitelný předmět je zařazen do výuky v letním semestru a volně navazuje na předmět Finanční účetnictví (vyučovaný v zimním semestru). Již se tolik nezabývá vlastními technikami účtování, předpokládá však, že studenti mají o účetnictví alespoň určité povědomí.

Předmět bilanční/účetní právo se zabývá především vazbami účetnictví k právu. Kromě právních norem upravujících účetnictví jako takové je v rámci předmětu zařazen i vztah účetnictví k ostatním oborům práva. Z nich jsou z hlediska vyhýbání se daní a daňových úniků nejdůležitější témata:

Účetní a daňové právo: výklad se zaměřuje v oblasti přímých daní na daně z příjmů, v oblasti nepřímých daní na DPH. V obou případech jsou zdůrazněny hlavní typy daňových podvodů, se kterými se lze u těchto daní setkat. Kromě odkazů na příslušné paragrafy daňových zákonů je prezentováno i to, jak může účetnictví přispět k odhalení podvodu, případně jak vůbec zaúčtovat relevantní skutečnosti (např. DPH při přenesení daňové povinnosti, ať již v rámci jednoho státu nebo při obchodování mezi členskými státy). Na účetním zachycení²⁸ jsou patrné vlivy přenesení daňové povinnosti na peněžní toky i zúčtovací vztahy obou účastníků.

Trestní právo a účetnictví: U tohoto tématu je věnována pozornost především trestnému činu § 254 - Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Některé typické případy spáchání tohoto trestného činu jsou studentům demonstrovány na přednášce na několika rozsudcích NSS. Jsou ale shrnuty i ostatní trestné činy, které se mohou nějak dotýkat daňové problematiky.

Jako součást výuky je zařazeno i téma *forenzní vyšetřování a audit, kreativní účetnictví*. Problematika forenzního vyšetřování v účetnictví je ve světě již rozpracovaná a studovaná jako samostatný obor.²⁹ V ČR se tato specializace teprve rozvíjí, ale již existuje i česká literatura k tématu.³⁰

²⁸ Zejména na doučtování DPH u účastníka, na kterého je daňová povinnost přenášena

²⁹ Např. Faculty of Law, Accounting and Finance v rámci University of South Wales, s níž FPR Plzeň spolupracuje v rámci programu Erasmus, tento obor vyučuje.

³⁰ Zejména bych chtěla upozornit na publikaci absolventky ekonomické fakulty ZČU Z. Volkánové *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. Významná část popisovaných podvodů je spojena se snahou podniků vyhnout se daňovým povinnostem.

3.2. Evropské a české zdanění společností/European and Czech Corporate Taxation (AECOR)

Tento volitelný předmět je vyučován v angličtině. Předmět vznikl z potřeby doplnění existujícího jednosemestrálního předmětu AECTL,³¹ kde nebylo dost prostoru pro zejména komplexnější otázky DPH (dodávky mezi členskými státy EU, přenesení daňové povinnosti, karuselové podvody) a daně z příjmů (zejména vyhýbání se daňovým povinnostem). Obecnější název předmětu umožňuje zařazení aktuálních témat.

V současné době je v první části předmětu vyučována problematika DPH. Studenti se seznamují s mechanismem přenesení daňové povinnosti (uvnitř státu i mezi členskými státy), samostatným tématem jsou karuselové podvody. Tato část je ukončena výhledem chystaných opatření v oblasti DPH (uvažovaná jednotná oblast DPH, sjednocení sazeb, řešení problematiky digitální ekonomiky).

Druhá část kurzu je zaměřena na boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a je zaměřena především na BEPS a ATAD. U nejrozšířenějších technik přesouvání zisků je nejprve vysvětlena jejich podstata na jednoduchých příkladech a schématech, pak jsou rozebírány existující nebo chystané právní předpisy, případně judikatura k tématu.

Do výuky budou průběžně zařazována aktuální daňová témata.

3.3. Metody výuky

Oba předměty jsou zařazeny jako povinně volitelné pro studenty magisterského oboru Právo. Jejich zařazení je sice doporučeno od třetího ročníku studia, ale někteří studenti si je volí i dříve (čemuž nelze efektivně zabránit). Na fakultě je kromě „základního“ magisterského oboru vyučován i právně zaměřený obor Veřejná správa, a to v bakalářském i magisterském stupni studia.³² Nelze tedy počítat s tím, že všichni studenti volitelných předmětů budou mít předchozí důkladné znalosti trestního práva³³ a finančního práva.³⁴

V obou předmětech jsou součástí hodiny i studentské prezentace. Některé případy jsou rozebrány v přednáškách a slouží studentům jako vzor pro jejich vlastní prezentace. V předmětu BIP je sice úkolem studentů najít soudní případ se vztahem k účetnictví, je však pravda, že drtivá většina případů, které studenti najdou, se týká daňové oblasti, především snižování základu daně z příjmů. Významnou část z nich představují případy daňových podvodů daňových nebo vyhýbání se daňovým povinnostem – zpravidla tuzemským (např. falšování/neuvádění dokladů), zčásti i DPH a karuselových podvodů.

³¹ European and Czech Taxation Law/Evropské a české daňové právo. V rámci předmětu je probírána základní terminologie a zásady harmonizace daní v rámci EU. Vzhledem k tomu, že jde o jednosemestrální kurz, může být každému druhu daně věnována pouze jedna přednáška.

³² Bakalářský studijní program Právní specializace, obor Veřejná správa, 6804R022, a navazující magisterský program Veřejná správa, obor Veřejná správa, 6804T022.

³³ I v magisterském oboru Právo je trestní právo zařazeno do studijních plánů třetího a čtvrtého ročníků, takže důkladné znalosti oboru lze očekávat až u studentů pátého ročníku.

³⁴ V magisterském oboru Právo zařazeno ve čtvrtém ročníku, v bakalářském oboru Veřejná správa ve třetím ročníku.

V předmětu AECOR je úkolem zpracovat a v angličtině prezentovat vybraný rozsudek SD EU. Judikáty, které studenti vyhledávají, se zčásti problematiky podvodů týkají (většinou však vyhýbání se daňové povinnosti a problematice souladu s právem EU).

V rámci prezentace k přednáškám (studentům jsou k dispozici v systému Courseware, takže je mohou později využít ke studiu) jsou využívána schémata a další názorné metody. V případě BIP vyučovaného v češtině jde o grafiku vlastní nebo převzatou z webových stránek MF ČR, odborných časopisů i sociálních médií (zejména twitterový účet https://twitter.com/EU_Taxud). Velmi bohatým a užitečným zdrojem, zejména pro předměty vyučované v angličtině, jsou webové stránky EU. Téma boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem je v současné době velmi aktuální a k novým návrhům se objevují i velmi zdařilá schémata či videoklipy, které lze využít ve výuce.

ZÁVĚR

Zařazení problematiky daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem do výuky má rozměr etický i „technický“. V řadě případů jde o jednání na hraně, které může být do určité hranice akceptovatelné, překročí-li tuto hranici, je již považováno za nežádoucí. Diskuse o těchto problémech má mezipředmětový charakter a jistě přispěje k lepšímu uchopení problematiky u studentů.

POUŽITÉ PRAMENY

1. *Agressive Tax Planning*. Final Report. Taxation Papers. Working Paper No 71-2017. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. ISBN 978-92-79-75356-5. 189 s. [cit. 2018-06-20]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en
2. BUELL, S. W. « *White collar* » crimes. The Oxford Handbook of Criminal Law. Oxford handbooks online. Oxford: Oxford University Press, 2018. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199673599.013.0037. [cit. 2018-06-26]. Dostupné z: www.oxfordhandbooks.com
3. PETR, M. Vláda dusí agresivní daňové plánování nadnárodních skupin. In *Česká pozice*. ISSN 1213-1385, 25. 6. 2018. [cit. 2018-06-25]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/vlada-dusi-agresivni-danove-planovani-nadnarodnich-skupin-paj-/tema.aspx?c=A180622_012536_pozice-tema_lube
4. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016. 337 s. ISBN 978-80-562-0147-3
5. *Taxation Trends in the European Union*. 2018 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. ISBN 978-92-79-79838-2. 302 s. [cit. 2018-06-25]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf
6. VOLKÁNOVÁ, Z., *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit. 1. vydání*. Praha: Linde Praha a. s., 2014. 192 s. ISBN 978-80-7201-945-8

7. www.mfcr.cz
8. Rozsudek NSS čj. 1 Afs 107/2004-48

KONTAKT NA AUTORA

barkova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická,
katedra finančního práva a národního hospodářství
Sady Pětatřicátníků 14
306 14 Plzeň
Česká republika

**O ZABRAŇOVANÍ ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO PRÁVA
V MEDZINÁRODNOM ROZMERE - KLAUZULY O OBMEDZOVANÍ
VÝHOD Z MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV A NIEKTORÉ SÚVISLOSTI
(AJ) VO VZŤAHU K SLOVENSKEJ DAŇOVEJ POLITIKE¹**

**PREVENTING TREATY ABUSE IN THE INTERNATIONAL
CONTEXT - LIMITATION ON BENEFITS CLAUSES AND SOME
OTHER REMARKS AROUND SLOVAK TAX TREATY POLICY**

František Bonk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Vo svetle intenzifikovaných medzinárodných iniciatív boja proti zneužívaniu daňových systémov bude v príspevku poukázané na recentné snahy na úrovni OECD a EÚ. Cieľom príspevku je poukázať na otázky kompatibility (resp. nekompatibility), ktoré môže vzájomná symbióza oboch nadnárodných úrovní pravidiel proti zneužívaniu daňového práva priniesť. Pozornosť bude sústredená na vplyvy pravidiel proti zneužívaniu daňového práva vo vzťahu k aktuálnej medzinárodnej daňovej politike Slovenskej republiky.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

zneužívanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, klauzuly o obmedzovaní benefitov z medzinárodných zmlúv, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - GAAR, smernica ATAD, medzinárodné právo, únieové právo, slovenské daňové právo

Abstract in English language:

In the light of intensified international initiatives of preventing abuse of tax law some current efforts of at the OECD level and the EU level are presented in the article. The aim of the article is to examine its compatibility (resp. incompatibility) issues that could be brought by the symbiosis of the both multinational rules. The attention will be focused on the influence of the rules with respect to the current international tax treaty policy of the Slovak republic.

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup v rámci riešeného projektu APVV-16-0160: *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)*, ako aj výstup v rámci riešeného projektu VEGA č. 1/0375/15: *„Daňové úniky, daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového práva, obchodného práva a trestného práva)“*.

Keywords in English language:

preventing tax treaty abuse, limitation on benefits clauses, GAAR, Anti-Tax-Avoidance Directive - „ATAD“, general anti-abuse rule - GAAR, international law, EU law, slovak tax law

ÚVOD

Post BEPS svet je zahltený bojom proti zneužívaniu daňového práva, ktorý sa uskutočňuje z úrovne viacerých nadnárodných organizácií - z úrovne OECD a EÚ. Kým z hľadiska OECD je boj proti zneužívaniu daňového práva reprezentovaný bodom 6 Akčného plánu BEPS,² EÚ od jej členských štátov požaduje implementáciu GAAR do ich národných daňových systémov na základe prijatej smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (ďalej len „smernica ATAD“).³ Nutné spolužitie týchto prezentovaných pravidiel nevyhnutne čelí vzájomným interakciám, ku ktorým môže dochádzať. Predovšetkým je potrebné úvodom upriamiť pozornosť na nasledovné tézy:

1. prijatie (inkorporácia) klauzúl o obmedzovaní benefitov z medzinárodných zmlúv alebo tzv. PPT („principal purpose test“) pravidla je súčasťou minimálnych štandardov podľa Akčného plánu BEPS vypracovaného OECD, ku ktorému Slovenská republika pristúpila;
2. väčšina európskych štátov, ktoré sú členmi OECD, sú tiež členmi EÚ a musia pristúpiť k prijatiu minimálnych štandardov v zmysle úniových záväzkov (ATAD GAAR);
3. GAAR obsiahnuté v smernici ATAD má byť uplatniteľné nielen vo vnútroštátnom, ale aj v cezhraničnom rozmere jednotným spôsobom - teda aj v oblasti medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia;
4. je zabezpečený súlad klauzúl o obmedzovaní benefitov podľa medzinárodných daňových zmlúv s právom EÚ a akým spôsobom by otázka prípadného nesúladu mala/mohla byť riešená vo vzťahu k Slovenskej republike;
5. znenie GAAR podľa smernice ATAD, ktoré je uplatniteľné na cezhraničné situácie - oblasť medzinárodných daňových zmlúv - nie je totožné s „PPT pravidlom“ v zmysle bodu 6 Akčného plánu BEPS - je potrebné analyzovať, či rozdiely medzi oboma pravidlami proti zneužívaniu daňového práva sú významného charakteru.

Úvodom je potrebné uviesť, že uvádzanej problematike začala venovať zvýšenú pozornosť predovšetkým zahraničná literatúra,⁴ ale čiastkovo sa objavuje už aj

² <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>.

³ Celým názvom ide o *smernicu 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*. Znenie dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>.

⁴ Napr. možno uviesť monografiu: BLUM, D., SEILER, M. (eds.) *Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law)*. Vienna: Linde, 2016. 563 s.

v slovenských vedeckých prácach.⁵ V ďalších riadkoch nášho príspevku sa budeme snažiť rozvinúť, aj keď v limitovanom rozsahu príspevku, vyššie prezentované tézy.

1. KLAUZULY O OBMEDZOVANÍ BENEFITOV Z MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV - KDE SA NACHÁDZAME?

Primárnou otázkou na začiatku nášho príspevku je definičné objasnenie klauzúl o obmedzovaní benefitov z medzinárodných zmlúv.⁶ Klauzuly o obmedzovaní benefitov z medzinárodných daňových zmlúv sú inštrumentom medzinárodných daňových zmlúv, ktorých identifikačným znakom je ich spoločný účel, ktorý spočíva v odopretí prístupu k výhodám medzinárodnej daňovej zmluvy osobám nespĺňajúcim požiadavky ich poskytnutia (tzv. non-qualified persons) za účelom boja proti daňové právo zneužívajúcim konaniam.⁷ „LOB klauzuly“ teda môžu byť definované ako *ustanovenia daňových zmlúv, ktorých úlohou je postihnúť fenoménu treaty shopping stanovením pravidiel, na základe ktorých zmluvný štát prizná oprávnenia (benefity) podľa medzinárodnej zmluvy tomu daňovníkovi, ktorý má dostatočné ekonomické väzby k zmluvnému štátu.*⁸ „LOB klauzuly“ sa takto stávajú štandardným nástrojom boja proti zneužívaniu daňového práva v medzinárodnom rozmere.⁹ V nasledujúcich riadkoch upriamime pozornosť na aktuálny legislatívny vývoj na poli medzinárodného daňového práva.

1.1. Zabráňovanie zneužívaniu daňového práva v medzinárodnom rozmere pod vplyvom aktuálnych iniciatív (OECD)

Dátum 7. jún 2017 predstavoval v rámci globálnej daňovej politiky významný medzník - vyše 70 ministrov a vládnych predstaviteľov podpísali *Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov ziskov*

⁵ Napr. KAČALJAK, M. *Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku*. In I. slovensko-české dni daňového práva (Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 197 - 206. Alebo tiež: KAČALJAK, M., KORONCZIOVÁ, A. *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In Danube: Law and Economic Review 8 (3), s. 139 - 155.

⁶ Tzv. *limitation-on-benefits clauses*. Tento článok v určitom zmysle nadväzuje na publikovaný článok autora vydaný ešte na začiatku riešenia grantovej úlohy VEGA č. 1/0375/15. Článok bol vydaný v anglickom jazyku, bližšie pozri: BONK, F. *Limitation on benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention*. In: Tax Law vs. Tax Evasions and Tax Frauds (non-conference proceeding of scientific papers). Vol. 1, s. 47-59

⁷ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, s. 133

⁸ Tamtiež, s. 60. Tiež napr. KERÉKES, B. M. *Limitation on Benefits Clauses - Function, Purpose and History*. In: Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law). Vienna: Linde, 2016. s. 147 a nasl.

⁹ Bližšie k definičným aspektom a k problematike „LOB klauzúl“ pozri: BONK, F. *Limitation on benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention*. In: Tax Law vs. Tax Evasions and Tax Frauds (non-conference proceeding of scientific papers). Vol. 1, s. 47-59

*súvisiacich s daňovými zmluvami*¹⁰, ktorý vo svojich ustanoveniach zhmotňuje doterajšie úsilie OECD/G20 BEPS na poli boja proti zneužívaniu medzinárodných daňových zmlúv („preventing treaty abuse“).¹¹ Dohovor je prvou medzinárodnou viacstrannou zmluvou tohto druhu a nadobúda definitívnu platnosť po vnútroštátnej procedúre schválenia minimálne piatimi štátmi, ktoré dohovor signovali.¹²

Pre potreby nášho príspevku je nevyhnutné poukázať na časť III. dohovoru venujúcu sa problematike zneužívania zmlúv („Treaty abuse“), konkrétne najskôr pokiaľ ide o ustanovenie čl. 7 (zabraňovanie zneužívaniu zmlúv). Čl. 7 dohovoru zakotvuje všeobecnú generálnu klauzulu predchádzania zneužívaniu zmlúv. Podľa znenia klauzuly, nemá byť výhoda podľa príslušnej medzinárodnej zmluvy poskytnutá vo vzťahu k takým príjmom, *ak je so zreteľom na všetky skutočnosti a okolnosti zrejmé, že získanie takejto výhody bolo jedným z hlavných účelov transakcie alebo úpravy, ktoré k takejto výhode priamo alebo nepriamo viedli, pokiaľ by za daných okolností poskytnutie takejto výhody nebolo v rozpore s predmetom a účelom príslušného relevantného ustanovenia uzatvorenej zmluvy*.¹³ Okrem toho dohovor zakotvuje možnosť uplatnenia tzv. simplifikovanej klauzuly o obmedzení benefitov, iba ak sa na tom vzájomne zhodnú všetky zmluvné strany. Kým však prezentovaná všeobecná klauzula je minimálnym štandardom na zabraňovanie zneužívaniu zmlúv, tzv. simplifikovaná „LOB klauzula“ úzko špecifikuje kritéria aplikácie, vo vzťahu k v dohovore vymedzovaným pojmom, ako sú pojmy „kvalifikovanej osoby“, „aktívneho uskutočňovania podnikateľskej činnosti“, „prepojených osôb“ atď.¹⁴

1.2. Klauzuly o obmedzovaní benefitov z medzinárodných zmlúv vo svetle slovenskej daňovej politiky

Nakoľko ustanovenia „LOB klauzúl“ sú doménou angloamerického právneho systému, v slovenskom právnom systéme, ktorý je súčasťou kontinentálneho európskeho

¹⁰ Označovaný neformálne aj ako tzv. „Multilaterálny inštrument“, v skratke MLI

¹¹ Znenie dohovoru je dostupné online: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

¹² V poradí piatou krajinou, ktorá inkorporovala dohovor do svojho vnútroštátneho právneho poriadku, je Slovinsko (dňa 22.03.2018). Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>

¹³ Preklad autora. Pozri čl. 7 ods. 1 dohovoru: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

¹⁴ Pre účely nášho príspevku sa nebudeme bližšie venovať vymedzeniu prezentovaných pojmov a ich analýze v zmysle rozsiahleho čl. 8 dohovoru. Pozornosť autora bude zameraná na ďalšie právne aspekty. Nakoniec, podrobná analýza tzv. simplifikovaných LOB klauzúl v zmysle čl. 8 dohovoru bola nedávno prezentovaná na stránkach medzinárodnej vedy o daňovom práve. K problematike bližšie pozri: KUŽNIACKI, B. *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 1*. In: Intertax, Issue 2018 -1, s. 68-79. Tiež: KUŽNIACKI, B. *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 2*. In: Intertax, Issue 2018 -2, s. 124-139.

právneho systému, v rámci daňovej politiky v podmienkach Slovenskej republiky ich bolo možné doteraz identifikovať skôr sporadicky. Už v predchádzajúcej práci¹⁵ sme identifikovali „LOB klauzuly“ v medzinárodných zmluvách o zdanení príjmu a zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a USA a tiež v zmluve SR s Cyperskou republikou. Okrem toho môžu byť „LOB klauzuly“ nájdené aj v zmluve SR s Izraelom,¹⁶ a v zmysle Protokolu k zmluve SR s Poľskom z roku 2013 bola klauzula o obmedzení výhod inkorporovaná aj do zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia SR s Poľskou republikou.¹⁷ Práve klauzula v čl. 28a) - „Obmedzenie výhod“ zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a Poľskou republikou sa terminologicky zjednocuje s úniou judikatúrou v oblasti boja proti zneužívaniu daňového práva (Cadbury Schweppes - umelé konštrukcie) a oproti ostatným „LOB klauzulám“ zvyrazňuje nutnosť identifikácie *obsahu* transakcie.

Napriek tomu, že zahrňovanie klauzúl o obmedzovaní benefitov z medzinárodných daňových zmlúv (až na uvádzané výnimky) nebolo súčasťou kontraktáčnej daňovej politiky Slovenskej republiky, aktuálne novo uzatvárané zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku už uvádzané klauzuly vo svojich ustanoveniach zahrňajú. Príkladom je zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku medzi Slovenskou republikou a Arménskou republikou¹⁸ (platná od februára 2017), ktorá obsahuje klauzulu obmedzenia výhod v čl. 28. Alebo tiež zmluva medzi Slovenskou republikou a Iránom¹⁹, ktorá obsahuje ustanovenie obmedzenia výhod obdobné čl. 28a zmluvy SR s Poľskom.

¹⁵ BONK, F. *Limitation on benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention*. In: Tax Law vs. Tax Evasions and Tax Frauds (non-conference proceeding of scientific papers). Vol. 1, s. 55. K problematike pozri tiež: KORONCZIOVÁ, A. *Zneužívania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016. s. 155 - 165.

¹⁶ Čl. 26 zmluvy, pozri: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/legislativa/dane/priame-dane/dan-z-prijmov/medzinarodne-zdanenie>.

¹⁷ Ust. § 28a hovorí o tom, že „žiadne z ustanovení tejto zmluvy nebránia daňovej správe identifikovať obsah transakcie. Výhody plynúce z tejto zmluvy sa neuplatnia, ak je príjem vyplatený alebo plynúci v spojení s umelo vytvorenými konštrukciami.“ Prehľadne k výpočtu LOB klauzúl v rámci slovenskej daňovej politiky pozri: KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In Danube: Law and Economic Review 8 (3), s. 151

¹⁸ **Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 6/2017 Z. z. o podpísaní Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Arménskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku.**

¹⁹ **Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 122/2018 Z. z. o podpísaní Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Iránskou islamskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmov. Zmluva nadobudne platnosť 1. mája 2018.**

2. ÚNIOVÁ ÚROVEŇ ZABRAŇOVANIA ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO PRÁVA

Ďalším medzinárodným hráčom na scéne, ktorý predstavuje vlastný koncept boja proti daňové právo zneužívajúcim konaniam je Európska únia. Jej intenzifikované snahy zhmotňuje smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam²⁰ (smernica „ATAD“), konkrétne ustanovenie čl. 6 smernice, ktoré inkorporuje všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - GAAR. GAAR v smernici ATAD s ohľadom na jej právnu záväznosť a komplexnosť sledovaného cieľa predstavuje doteraz na úrovni EÚ najrazantnejšiu iniciatívu v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňovému plánovaniu. Smernica je výrazne ovplyvnená Akčným Plánom BEPS, v zhode s ktorým je GAAR inštitútom „vypĺňania medzier“, ktorý nemá mať vplyv na uplatňovanie špecifických pravidiel proti zneužívaniu.²¹

Je teda evidentné, že Európska únia, napriek tomu že sa nechala inšpirovať závermi bodu 6 Akčného plánu BEPS OECD, pretláča do národných zákonodarstiev členských štátov „svoj koncept“ v zmysle ATAD GAAR. GAAR podľa smernice ATAD pritom predstavuje len „minimálny štandard ochrany“ a nemá brániť *uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb*.²² Niektoré štáty už GAAR v zmysle čl. 6 smernice ATAD²³ stihli implementovať do svojich daňových systémov, čo je aj prípad Slovenskej republiky.²⁴ V slovenskom právnom poriadku takto v súčasnosti „spolunažívajú“ dva systémy pravidiel proti zneužívaniu daňového práva. Prvý z nich predstavuje ustanovenia „obmedzovania výhod“ na úrovni medzinárodných zmlúv a druhý z nich je reprezentovaný zákonnými

²⁰ Celým názvom *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*. Znenie dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

²¹ Podobne SLAVNÍČ, N. S. *European Capital Movements and Corporate Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2015. Dostupné online: <https://www.ibfd.org/kbase>. Podobne bod 11 preambuly k smernici: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

²² Čl. 3 smernice

²³ GAAR v zmysle znenia čl. 6 ods. 1 smernice stanovuje, že „na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.“

²⁴ Pokiaľ ide o analýzu GAAR obsiahnutého v smernici ATAD, odkazujeme na článok publikovaný v zborníku z I. slovensko-českých daní daňového práva, ktorý sa zaoberal uvádzanou problematikou: BONK, F., ŠTRKOLEC, M. *Slovenské zákonné GAAR v Daňovom poriadku v zmysle legislatívneho vývoja (následky transpozície smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam)*. Košice: UPJŠ, 2017. s. 61-75. O implementácii GAAR do slovenského daňového systému v širších kontextoch pozri: BONK, F. *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému - 1. a 2. časť*. In: *Justičná revue* 2018-1 (s. 52-67), 2018-2 (s. 175-188).

pravidlami proti zneužívaniu daňového práva obsiahnutými v Daňovom poriadku a zákone o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.²⁵ Otázne zostáva, akým interpretačným spôsobom by mala byť riešená prípadná kolízia uvádzaných pravidiel?

3. O STRETE OBOCH ÚROVNÍ - A AKO ĎALEJ?

Ako bolo uvedené vyššie, Európska únia nástojí na prevzatí pravidiel proti zneužívaniu daňového práva do vnútroštátnych daňových zákonodarstiev a na bezpodmienečnom dodržiavaní ustanovení úniového právneho systému. Dôkazom „vážnosti situácie“ je iniciovanie konania o porušení povinností Európskou komisiou voči Holandsku, týkajúceho sa aplikačného rozsahu LOB klauzuly obsiahnutej v holandsko-japonskej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.²⁶ Podľa komisie je LOB klauzula v danej zmluve v rozpore so základnými slobodami podľa primárneho práva. Podľa komisie, na základe predchádzajúcej doktríny rozhodovacej činnosti vo veciach *Gottardo*²⁷ a *Open Skies*,²⁸ členský štát uzatvárajúci zmluvu s treťou krajinou nemôže dohodnúť lepšie podmienky pre spoločnosti, ktorých akcionári sú rezidentmi na jeho území, v porovnaní so spoločnosťami, ktorých akcionári sú rezidentmi na území iného členského štátu, resp. na území štátu, ktorý je súčasťou EHP - pretože to zakladá rozdielne zaobchádzanie. Podľa znenia LOB klauzuly v holandsko-japonskej zmluve, sú niektorým subjektom odopreté výhody poskytované z medzinárodnej zmluvy a sú vystavené vyššej zrážkovej dani z dividend, úrokov a licenčných poplatkov plynúcich z Japonska v porovnaní so spoločnosťami s holandskými akcionármi alebo s akcionármi, ktorých akcie sú obchodovateľné na regulovanom trhu v EÚ alebo aj v tretích krajinách.²⁹

Konanie iniciované Komisiou poukazuje na ťažkosti, ktorým musia členské štáty čeliť pri implementácii odporúčaní OECD vo veciach zabraňovania zneužívaniu daňového práva, najmä vo vzťahu k zabezpečeniu ich kompatibility s primárnym úniovým právom. Multilaterálny inštrument, ako bolo uvádzané vyššie, obsahuje vo svojich ustanoveniach PPT pravidlo (principal purpose test) a simplifikované LOB klauzuly, ktoré majú byť implementované do ich zmluvnej daňovej politiky. Ak sa členské štáty EÚ chcú vyhnúť načrtnutým komplikáciám, najvhodnejšou možnosťou sa javí byť implementácia PPT pravidla a formulovanie výhrad k aplikácii LOB klauzúl obsiahnutých v rámci dohovoru.³⁰

²⁵ Ust. § 3 ods. 6 druhá veta pokiaľ ide o zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov a ust. § 50a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

²⁶ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-6006_en.htm. Taxation: Commission asks the NETHERLANDS to amend the Limitation on Benefits clause in the Dutch-Japanese Tax Treaty for the Avoidance of Double Taxation

²⁷ C - 55/00

²⁸ C - 466/98

²⁹ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-6006_en.htm

³⁰ Ako bolo vyššie uvádzané, dohovor má nadobudnúť účinnosť od 1. júla 2018, keďže už bol vnútroštátne schválený a ratifikovaný piatym signatárom - Slovinskom. Dostupné z:

3.1. Je PPT pravidlo v zmysle bodu 6 Akčného plánu BEPS identické s GAAR podľa smernice ATAD?

Ďalšou otázkou, ktorá stojí za zmienku, je komparácia PPT pravidla podľa minimálnych štandardov OECD s legislatívnym textom GAAR obsiahnutým v čl. 6 smernice ATAD. Tu možno konštatovať, že ich legislatívne východiská sú porovnateľné vo vzťahu k objektívnemu testovaniu (rozpor s predmetom alebo účelom uplatniteľného ustanovenia), a vo vzťahu k vyjadreniu testu účelovosti (nakolko získanie daňovej výhody má byť hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov transakcie/úpravy).³¹ Pre úplnosť je potrebné tiež uviesť, že subjektívny test nie je zo znenia PPT pravidla v zmysle bodu 6 Akčného plánu BEPS úplne zreteľný.

3.2. LOB klauzuly a GAAR?

LOB klauzuly by sa potenciálne nemali dostať do konfliktu s vnútroštátnym GAAR, keďže samy osebe predstavujú SAAR a ich vzájomný vzťah je takto riadený uplatnením zásady *lex specialis derogat legi generali*. Ako bolo poukázané v odbornej literatúre, LOB klauzulám možno v zásade pripísať rovnaké účinky ako uplatneniu GAAR, avšak bez vyústenia v tzv. „treaty override“.³² Inou otázkou je už posudzovanie PPT pravidla, ktoré predstavuje GAAR.

ZÁVER

V predchádzajúcich riadkoch sme sa načrtnutím niekoľkých poznámok pokúsili aspoň čiastočne rozvinúť v úvode prezentované tézy, ktoré si podľa nášho názoru, zaslúžia širšiu diskusiu aj v akademických kruhoch. Dualizmus pravidiel proti zneužívaniu daňového práva, ktorého implementovanie je nevyhnutné vo vzťahu k obom medzinárodným úrovňam (OECD a EÚ) môže viesť k nežiadanej interakciám.

Ako už preukazuje nedávny vývoj, LOB klauzuly dojednávane v zmluvách uzatváraných členskými štátmi môžu ústiť v diskrimináciu rezidentov iných členských štátov, čo je v rozpore so základnými slobodami podľa primárneho únieového práva.³³ V súvislosti s implementáciou multilaterálneho inštrumentu je preto žiaduce vyhnúť sa prípadným komplikáciám v otázke potenciálnej inkompatibility LOB klauzúl - prijať PPT pravidlo a formulovať výhrady vo vzťahu k LOB klauzulám. Keďže GAAR v zmysle čl. 6 smernice ATAD bolo už do slovenského daňového zákonodarstva

<http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>

³¹ Obdobné závery uvádza tiež: BERGMANS, A. *The Principal Purpose Test: Comparison with EU GAAR Initiatives*. In Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law). Vienna: Linde, 2016. s. 348

³² KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In Danube: Law and Economic Review 8 (3), s. 150-151

³³ Tiež: KEREKES, B. M. *Limitation on Benefits Clauses - Function, Purpose and History*. In: Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law). Vienna: Linde, 2016. s. 177

implementované, kľúčovým bude zaujatie implementačného postoja SR vo vzťahu k jednotlivým ustanoveniam multilaterálneho inštrumentu.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In: I. slovensko-české dni daňového práva - Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Košice: UPJŠ, 2017. s. 9-50. ISBN 9788081525841
2. BERGMANS, A. *The Principal Purpose Test: Comparison with EU GAAR Initiatives*. In Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law). Vienna: Linde, 2016. s. 327-348. ISBN 978-3-7073-3542-2
3. BONK, F. *Limitation on benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention*. In: Tax Law vs. Tax Evasions and Tax Frauds (non-conference proceeding of scientific papers). Vol. 1, s. 47-59. ISBN ISBN 978-80-8152-304-5
4. BONK, F., ŠTRKOLEC, M. *Slovenské zákonné GAAR v Daňovom poriadku v zmysle legislatívneho vývoja (následky transpozície smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam)*. Košice: UPJŠ, 2017. s. 61-75. ISBN 9788081525841
5. KAČALJAK, M. *Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku*. In I. slovensko-české dni daňového práva (Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 197 - 206. ISBN 9788081525841
6. KEREKES, B. M. *Limitation on Benefits Clauses - Function, Purpose and History*. In: Preventing Treaty Abuse (Series on International Tax Law). Vienna: Linde, 2016. s. 147 a nasl. ISBN 978-3-7073-3542-2
7. KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In Danube: Law and Economic Review 8 (3), s. 139-155. ISSN 1804-8285
8. KORONCZIOVÁ, A. *Zneužívanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016. s. 155 - 165. ISBN 9788081524318
9. KUŽNIACKI, B. *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 1*. In: Intertax, Issue 2018 -1, s. 68-79. ISSN 0165-2826
10. KUŽNIACKI, B. *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 2*. In: Intertax, Issue 2018 -2, s. 124-139. ISSN 0165-2826
11. LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. 658 s. ISBN 978-90-8722-085-3

12. ROMÁNOVÁ, A. *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 239 - 250. ISBN 978-80-210-8553-4
13. SLAVNÍČ, N. S. *European Capital Movements and Corporate Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2015. 534 s. ISBN 978-90-8722-343-4
14. <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>
15. <http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s>
16. <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/legislativa/dane/priame-dane/dan-z-prijmov/medzinarodne-zdanenie>
17. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-6006_en.htm. Taxation: Commission asks the NETHERLANDS to amend the Limitation on Benefits clause in the Dutch-Japanese Tax Treaty for the Avoidance of Double Taxation

KONTAKT NA AUTORA

frantisek.bonk@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

DAŇOVÉ RAJE, SÚ V EURÓPE AKCEPTOVATEĽNÉ ALEBO ICH TREBA ZRUŠIŤ?¹

ARE TAX HAVENS ACCEPTABLE IN EUROPE OR HAVE TO BE CANCELLED?

Mária Bujňáková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autorka sa venuje problematike existencie daňových rajov a faktorom ktoré viedli k ich vzniku, ako aj charakteristikám, ktoré vedú k možnosti označenia jednotlivých jurisdikcií ako daňových rajov. V príspevku analyzuje výhody, ktoré spôsobujú príťažlivosť daňových rajov pre daňové subjekty. Zároveň poukazuje na vybrané opatrenia a formy boja proti pôsobeniu daňových rajov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

Daň, daňový raj, globalizácia, EÚ, boj proti daňovým únikom

Abstract in English language:

The author deals with the problem of existence of tax havens and factors leading to emergence of thereof, as well as the characteristics enabling to mark a jurisdiction as a tax haven. Within the paper, she analyses the advantages causing the attractiveness of tax havens from the taxpayers' perspective. She also emphasizes certain measures and forms of fight against tax havens' existence.

Keywords in English language:

Tax, tax haven, globalization, EU, gight against tax evasion

ÚVOD (Definovanie pojmu daňový raj)

Celosvetovo existuje narastajúca zhoda v tom, že daňové raje predstavujú globálny problém, predovšetkým v tom že umožňujú pranie špinavých peňazí ale aj legálne a nelegálne vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Presnú a jednotnú definíciu daňového raja by sme hľadali veľmi ťažko, resp. nenašli by sme zhodu v tom čo presne daňový raj znamená a čo všetko považujeme za daňový raj. Ak zoberieme historické hľadisko samotný pojem raj je niečo veľmi dobré, čo sa páči každému a požíva vnútorné uspokojenie a vyrovnanie a pokoj. Tak ako sa vyvíjala spoločnosť a štáty prispôsobuje sa tejto skutočnosti aj definovanie niektorých pojmov. Nechcem zachádzať do všetkých

¹ Príspevok je výstupom projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam /motivačné faktory, vznik a eliminácia“

podrobnosti vzniku sveta keď Adam a Eva žili v raji a nakoniec z neho museli odísť, možnože je to biblické, ale tak ako všetko má svoje korene aj raj je niečo čo môže byť dobré, ale nemusí sa dobré skončiť. Tento môj vstup je iba odľahčením pohľadu na daňové raje ich existenciu prípadne potrebu, resp. prebytočnosť a možno aj určitú paralelu s dnešným svetom.

Finančný výkladový slovník definuje daňový raj ako /tax haven/. Ako doslovný preklad je to daňový prístav či daňové útočisko. Za daňové raje sa označujú štáty, alebo vymedzené územia či mestá, ktoré poskytujú daňovému subjektu výhodnejšie daňové podmienky, ako jeho materský štát. Zvyčajne ide o malé štáty. Na celom svete existuje viac ako 200 daňových rajov, pričom každý z nich má osobitné výhody. Podľa zemepisnej príslušnosti ich možno rozdeliť na daňové raje v Európe, v karibskej oblasti, v Tichomorí a v Afrike. Rozlišujú sa univerzálne daňové raje /tu sa neplatia dane vôbec/ a špeciálne daňové raje /daňovo sa zvýhodňujú určité činnosti alebo určité objekty.

Uplatňovanie princípov daňovej subsidiarity a daňovej suverenity spôsobuje, že rôzne štáty majú odlišný daňový systém a jeho štruktúru. Vplyv národného daňového systému na iný štát sa môže prejavovať v jeho neprospech, resp. v neprospech iných štátov, najmä v súvislosti s daňovými zvýhodneniami zahraničných investorov. Otvorenosť trhu v rámci územia, mesta, štátu, medzinárodného trhu, alebo predmetu trhu ako je trh pôdy, kapitálu, finančný trh sa môže zdať ako daňový raj, ale z hľadiska iného štátu môže ísť o škodlivý daňový režim, resp. len o škodlivý daňový postup. Škodlivý daňový režim, ale aj škodlivý daňový postup sa prejavujú v nižšom základe príslušnej dane v jednom štáte, ako by bola vyrubená z toho istého základu v inom štáte, v odlišných sadzbách dane, v nižšom počte daňových bariér a v množstve daňových zvýhodnení. To všetko môže spôsobiť daňovú konkurenciu. Preto sa štáty snažia sledovať daňové raje, iné zvýhodňujúce daňové režimy, ako aj systémy, daňovú transparentnosť, preferencie najmä zahraničných investorov, daňové úniky a zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, aby sa tieto vplyvy čo najmenej dotkli domácich daňových subjektov.²

Daňové raje ale aj škodlivé daňové režimy o ktorých môžeme hovoriť aj ako o škodlivých daňových postupoch ovplyvňujú umiestnenie finančných a ostatných činností, služieb, poškodzujú daňové základy ostatných krajín, prekrúcajú obchodné a investičné modely a podkopávajú spravodlivosť, neutralnosť a široké sociálne prijatie daňových systémov všeobecne. Môžeme skonštatovať, že takáto škodlivá daňová konkurencia znižuje globálny blahobyt a podkopáva dôveru platiteľa dane v integritu daňových systémov.³ Historický bolí daňové politiky vytvárané najmä na riešenie domácich hospodárskych a sociálnych otázok. Formy a úrovne zdaňovania boli ustanovené na základe vyťaženej úrovne verejne poskytovaných tovarov a transferov, a taktiež s ohľadom na alokatívne, stabilizačné a znovurozdeľovacie snahy, ktoré sa dali byť vhodné pre krajinu. Hoci domáce daňové systémy v zásade uzatvorených ekonomík

² *Finančný slovník výkladový*, Bratislava: Iura Edition, 2012, ISBN 978-80-8078-469-0.

³ ČERVENÁ, K. ROMÁNOVÁ, A., KARABINOS, M., KOČIŠ, M. *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*, Košice: UPJŠ, 2013, ISBN 978-80-7097-999-0.

mali taktiež medzinárodný rozmer tým, že potencionálne ovplyvňovali sumu vyrubenej dane z príjmu zahraničného zdroja domácich rezidentov a typicky zahrňovali do daňového základu domáce príjmy nerezidentov, bolo vzájomné pôsobenie domácich daňových systémov relatívne málo dôležité vzhľadom na obmedzenú mobilitu kapitálu. Rozhodnutie mať vysoké sadzby dane a vysokú úroveň vládnych výdavkov, alebo nízke dane a obmedzené verejné výdavky, zmes priamych a nepriamych daní a využívanie daňových stimulov, boli všetko otázky, ktoré boli v prvom rade rozhodované na základe domácich úvah a mali najmä domáce dopady, nehovoriac o politickom pozadí týchto prijímaných zákonných a podzákonných opatrení a legislatívnych úprav.⁴

Zrýchľujúci sa proces globalizácie obchodu a investícií od základu zmenil vzájomné vzťahy medzi domácimi daňovými systémami. Odstránenie mimodaňových bariér pre medzinárodný obchod a investície a z toho vyplývajúca integrácie ekonomík významne zvýšilo potencionálny dopad, ktorý môžu domáce daňové politiky mať na iné ekonomiky. Globalizácia je tiež jednou z hybných síl, ktorá povzbudzuje krajiny k neustálemu vyhodnocovaniu daňových systémov a verejných výdavkov s ohľadom realizácie úprav pre investovanie. Globalizácia a narastajúca mobilita kapitálu taktiež podporila rozvoj kapitálových a finančných trhov. Globalizácia má okrem pozitívneho vplyvu na daňové systémy i negatívne dopady otváraním nových spôsobov, ktorými môžu spoločnosti a jednotlivci minimalizovať a vyhnúť sa daniam, a v rámci ktorých môžu krajiny využiť tieto nové možnosti rozvojom daňových politík, v prvom rade na spreneveru finančného a iného zemepisne mobilného kapitálu.

Pri charakteristike resp. definovaní daňových rajov je potrebné rešpektovať nielen ekonomické závislosti, ale predovšetkým právne prostredie. Právo ako nástroj moci má v prvom rade chrániť spravodlivosť a záujmy jednotlivca a spoločnosti. Samotný pojem daňový raj môže byť zavádzajúci, keďže pokrýva mnoho rôznych skutočností a právnych poriadkov. Problematika daňových rajov si zasluhuje čoraz viac pozornosti aj na poli svetovej ekonomiky. Charakteristika podľa OECD z roku 1998 vytyčuje štyri kľúčové faktory daňových rajov, ktoré by mala krajina splňať pre získanie tohto prívlastku.

- žiadna alebo zanedbateľná daň z príjmov /neplatí pre domácich/
- výmena daňových informácií je na nízkej úrovni
- chýbajúca transparentnosť
- bez podstatných aktivít

Tieto štyri charakteristické znaky ktoré uviedla OECD ešte v roku 1998 môžu byť základom aj pre lepšie pochopenie resp. definovanie daňových rajov, aj keď v nasledujúcich dvadsiatich rokoch k nim pribudli ďalšie znaky. Vzhľadom k tomu, že neexistuje základná definícia daňového raja pre objasnenie podstaty daňového raja uvediem niektoré charakteristiky daňových rajov známych ekonómov.⁵

⁴ <https://ekonomika.sme.sk/c/2073877/>.

⁵ <https://www.etrend.sk/financie>.

Daňové raje poskytujú únikovú cestu od pravidiel a zákonov v inej krajine. V skutočnosti je pojem daňový raj mylným označením vzhľadom k tomu, že miesta označované ako daňové raje neponúkajú len únikovú cestu pred vyšším zdaňovaním v domovskej krajine, ale tiež pred prísnejšími zákonmi a regulačnými pravidlami. Pokiaľ sa jednotlivец alebo spoločnosť rozhodne pre určité aktivity, ktoré sú na hrane, alebo mimo zákona v domovskej krajine, presídlí svoju činnosť do jednej z krajín označovanej ako daňový raj, kde nie je za takúto činnosť postihnuteľný /zvyčajne sa jedná o odliv peňazí/. Na to nadväzuje ďalší znak daňového raju a to zachovanie mlčanlivosti – bankového tajomstva. Pokiaľ došlo k úniku peňazí do daňového raju, je takmer nemožné ho dopátrať. Užívatelia daňových rajov môžu uniknúť pred akýmkoľvek zákonmi alebo predpismi – daňovými, trestnými, environmentálnymi, reguláciami finančných trhov a pod. Pokiaľ existuje v krajine zákon ktorý reguluje, alebo zakazuje, určite sa nájde krajina, ktorej legislatíva umožňuje takýmto zákonom sa vyhnúť. Daňový raj je jurisdikcia, ktorá priťahuje finančné toky výmenou za politicky stabilné prostriedky slúžiace ľuďom alebo entitám ako pomôcka na vyhnutie sa pravidlám, zákonom a reguláciám ďalších jurisdikcií./

Vznik daňových rajov je možné datovať do obdobia vzniku samotných daní. Jedna z prvých zachovaných zmienok o daňových rajoch popisuje bezcolnú zónu, ktorá sa rozprestierala na území východnej oblasti Stredozemného mora. Ostrov Delo bol od roku 166 známy pre svoje neexistujúce dane, clá a poplatky. To viedlo k silnej pozícii na trhu zo slonovinou, kovmi, vínom, koreninami a ďalšími komoditami. V neskoršom období sa stretávame s podobnými prístupmi v rôznych prístavoch, mestách a trhoch. Prvý trh, ktorý bol oslobodený od poplatkov sa konal v Saint-Denis v 7. storočí. Ďalšie trhy v mestách Lyon, Champagne a Brie ho nasledovali. Za daňový raj stredoveku môžeme považovať mesto Marseille, ktoré bolo v tej dobe nezávislou republikou s prístavom. Obchodníci s obľubou využívali bezcolnú zónu marseillského prístavu. Od dvadsiaty rok minulého storočia sa začínajú tvoriť daňové raje, ako ich poznáme dnes. Krajiny ako Švajčiarsko, Bahamy a Luxembursko upravujú svoje právne prostredie, aby umožňovalo uloženie kapitálu v ich krajine a vyhnutiu sa zdanenia v krajine domácej.⁶

Čo môžeme považovať za faktory na určenie daňových rajov. Na úvod je potrebné odlišiť medzi tromi širokými kategóriami situácií, v ktorých je daň vyrubená v jednej krajine z príjmu z geograficky mobilných činností nižšia ako daň, ktorá je vyrubená z toho istého príjmu v inej krajine:

1. Prvá krajina je daňový raj a ako taká vo všeobecnosti neuvaluje žiadnu, alebo minimálnu daň z takéhoto príjmu.
2. Prvá krajina vyberá podstatné príjme z dane vyrubovanej z príjmu na individuálnej alebo podnikovej úrovni, ale jej daňový systém má znaky zvýhodnenia, ktoré umožňujú, aby príjem podliehal malému alebo nepodliehal žiadnemu zdaneniu.

⁶ FRANCOUZSKÁ PLATFORMA PRO PROBLEMATIKU DAŇOVÝCH RÁJU, 2007, Dostupné na internete: <http://www.ceskoprotichudobe.cz/pdf/cpch-pravni-a-danove-raje.pdf>.

3. Prvá krajina vyberá značné príjmy z dane vyrubenej z príjmu na individuálnej a podnikovej úrovni, ale skutočná sadzba dane všeobecne uplatniteľná na tejto úrovni v tejto krajine je nižšia ako sadzba vyrubovaná v druhej krajine.

Všetky tri kategórie situácií majú nežiadané vplyvy z pohľadu druhej krajiny. Neexistencia dane alebo nízka skutočná sadzba dane z príslušných príjmov je počiatočným bodom akéhokoľvek vyhodnotenia. Žiadne alebo len nepatrné zdanenie skombinované so skutočnosťou, že krajina ponúka ako miesto, alebo je vnímaná ako miesto, ktoré môže byť využité nerezidentami na uniknutie dani v ich krajine sídla, môžu byť postačujúce na klasifikáciu takejto jurisdikcie ako daňového raja. Podobne žiadne alebo len nepatrné zdaňovanie kombinované s podstatnými obmedzeniami schopnosti ostatných krajín obdržať informácie od tejto krajiny pre daňové účely, typicky rozpoznávajú daňový raj. S ohľadom na zvýhodňujúce daňové režimy, kľúčové faktory okrem žiadneho alebo nízkeho efektívneho zdaňovania z príslušných príjmov, zahŕňajú: či je režim obmedzený na nerezidentov a či je inak izolovaný od domáceho hospodárstva, nepriehľadnosť a nedostatočný prístup k informáciám o platiteľoch daní, ktorí majú výhody zo zvýhodňujúceho režimu.⁷

Mnohé daňovo suverénne oblasti a krajiny využívajú daňové a mimodaňové stimuly na prilákanie činností v oblasti finančných a iných služieb. Tieto oblasti a krajiny ponúkajú zahraničnému investorovi prostredie bez alebo len s nepatrným zdanením, ktoré je bežne spojené so znížením regulačného alebo administratívneho tlaku. Daňové raje sa vo všeobecnosti spoliehajú na existujúcu globálnu finančnú infraštruktúru a tradične uľahčovali kapitálové toky a zlepšili likviditu finančných trhov. Nakoľko daňové a mimodaňové výhody majú tendenciu odvádzať finančný kapitál z iných krajín, daňové raje majú veľmi škodlivý dopad na príjmové základne ostatných krajín. Pretože daňové raje ponúkajú spôsob ako minimalizovať dane a získať finančnú utajenosť, pôsobia daňové raje na firemných a individuálnych investorov. Daňové raje slúžia hlavným trom účelom:

- Poskytujú umiestnenie pre držbu pasívnych investícií /peňažné priehradky/
- Poskytujú miesto, kde je možné zúčtovať papierové zisky
- Umožňujú, aby záležitosti platiteľov daní, najmä ich bankové účty, boli efektívne ochránené od kontroly daňových orgánov ostatných krajín.

Všetky tieto funkcie môžu potenciálne spôsobiť ujmu daňovým systémom ostatných krajín, nakoľko uľahčujú tak firemné ako aj individuálne vyhýbanie sa a neplatenie dane z príjmov.

Už niekoľkokrát bolo spomenuté, že pojem daňový raj je veľmi ťažko zdefinovať, a treba skonštatovať, že jeho presná definícia zatiaľ nebola vnímaná ani deklarovaná ani z právneho ani z ekonomického hľadiska. Existujú určité indície, ktoré napovedajú tomu,

⁷ Tamtiež.

čo je daňový raj, ale vždy je to od jedného prípadu k druhému a možno niekedy ani nie je presná hranica medzi tým čo sa považuje za daňový raj, sú to používané kritériá, resp. faktory, ktoré indikujú označenie krajiny za daňový raj. Jedným z takýchto indikátorom je aj to, ak krajina alebo územie samé o sebe alebo vo všeobecnosti je považované za daňový raj. Je ale potrebné neopomínať ďalšie skutočnosti, faktory a indikátory, ktoré spomenutú krajinu označujú za daňový raj.⁸

Jedným z takýchto indikátorov je aj právny poriadok príslušnej krajiny. Pokiaľ v právnom poriadku nie sú zakotvené žiadne alebo nepatrné dane, takáto krajina je vnímaná ako miesto, ktoré môže byť využité nerezidentami na uniknutie dani v ich krajine sídla. Žiadne alebo len nepatrné dane zdaňovania dôležitých príjmov je počiatočným bodom pri klasifikácii právneho poriadku ako daňového raja. Ďalšou dôležitou skutočnosťou je nedostatok účinnej výmeny informácií, čo je tiež veľmi zložitý aj právny problém. Daňové raje majú v platnosti zvyčajne zákony a administratívne postupy, ktoré zabraňujú účinnej výmene dôležitých informácií s ostatnými vládami o platiteľoch ťažiacich výhody z nízkej alebo žiadnej daňovej jurisdikcie, a v rámci ktorých podniky a jednotlivci môžu čerpať výhody zo striktných pravidiel dôvernosti a ostatných ochrán voči kontrole daňovými orgánmi. Nemenej dôležitou je aj skutočnosť nedostatku prehľadnosti pri fungovaní legislatívy, právnych a administratívnych ustanovení. A jedným z hlavných indikátorov je aj neexistencia žiadnej hmotnej činnosti. To že neexistuje žiadne reálne vykonávanie činnosti znamená že tieto jurisdikcie sú v prevažnej miere účtovnými centrami.

Okrem žiadneho alebo len nepatrného zdaňovania sú ostatnými faktormi na určovanie daňového raja aj nedostatok prehľadnosti pri fungovaní administratívnych daňových postupov právneho poriadku a existencia ustanovení – či už legislatívnych, právnych alebo administratívnych ktoré zabraňujú, alebo mohli by zabraňovať skutočnej výmene informácií. Kvôli nepriehľadným administratívnym praktikám ako aj nemožnosti alebo neochote poskytovať informácie nie len umožňujúcim investorom vyhnúť sa svojim daniam, ale taktiež uľahčujúcim nelegálne činnosti, akými sú daňové úniky a pranie špinavých peňazí, sú tieto faktory problematické. Niektoré krajiny uzákonili zákony, ktoré chránia finančné inštitúcie od poskytovania informácií daňovým orgánom o investoroch. Teda správcovia dane nemajú právomoc nadobúdať takéto informácie od inštitúcií a nemôžu si vymieňať informácie v rámci daňových dohôd, alebo ostatných druhov vzájomných kanálov pomoci. Najočividnejším dôsledkom neposkytnutia informácií je ten, že to uľahčuje daňové úniky a pranie špinavých peňazí. Toto sú tie najdôležitejšie faktory škodlivosti daňového raja.⁹ Určitý pokrok bol dosiahnutý v oblasti prístupu k informáciám tým, že niektoré jurisdikcie daňových rajov

⁸ STERLING, *Offshore company uses*, Dostupné na internete: www.sterlingoffshore.com/about-offshore/offshore-company/typical-uses.html.

⁹ TOMEK, R. *Postavenie a úloha offshore finančných centier vo svetovej ekonomike*, Bratislava: Inštitút menových a finančných štúdií, Národná Banka Slovenska, 1996. dostupné na internete: https://www.nbs.sk/_img/Documents/PUBLIK/1996_Postavenie%20a%20uloha%20offshore.pdf.

uzatvorili dvojstranné dohody o právnej pomoci pri trestných záležitostiach s krajinami, ktoré nie sú daňovými rajmi, ktoré umožňujú výmenu informácií o kriminálnych daňových záležitostiach týkajúcich sa určitých ostatných zločinov alebo výmeny informácií v prípade daňových podvodov.

Okrem uvedených daňových faktorom môžu k úspechu daňového raja prispievať aj mnohé iné mimodaňové faktory, akými sú voľnejšie rámce právnych predpisov a existencia spoľahlivej obchodnej infraštruktúry. Príťažlivosť týchto znakov môže byť zvýraznená úzkymi prepojeniami s krajinami, ktoré nie sú daňovými rajmi a sú to najmä krajiny so škodlivými zvýhodňujúcimi daňovými režimami.

Daňové raje v EÚ

Viac ako polovica svetového obchodu sa odohráva v daňových rajoch. Je zrejme, že reálne sa tak deje len z administratívneho hľadiska. Tretina priamych investícií nadnárodných spoločností a polovica všetkých bankových aktív prechádza daňovým rajom. Problém daňových rajov nekončí len u samotných daní. Umožňuje entitám a jednotlivým občanom vyhýbať sa povinnostiam plynúcim z čerpania výhod, ktoré sú súčasťou našej spoločnosti. Môžeme preto skonštatovať, že hlavnou funkciou daňových rajov je ponúknuť spôsob ako sa vyhnúť zákonom, reguláciám a povinnostiam v iných jurisdikciách. Je ale potrebné podotknúť, že najviac frekventovaným motívom sú daňové úspory. Táto skutočnosť je spôsobená jednak neúmerným zdanením vo vyspelých krajinách, ale aj skutočnosťami, že niektoré výdavky vynaložené spoločnosťami pri dosiahnutí ich príjmu vôbec nie sú považované za daňové výdavky. Aj to je jeden z dôvodov, že niektoré spoločnosti sa snažia optimalizovať svoje činnosti cez dcérske spoločnosti založené vo vhodnejších daňových podmienkach.¹⁰

Dôvodov, ktoré vedú podnikateľov k preneseniu svojich činností do daňových rajov je nespočetne veľa a líšia sa od jednej spoločnosti k druhej. Medzi najčastejšie dôvody k sťahovaniu do daňových rajov patria hneď po vysokom zdanení v domovskej krajine tieto skutočnosti. Je to napr. neprímerané, prílišné zásahy výkonnej moci, súdne procesy ktoré sú neúmerne dlhé, vládna represíva, strata súkromia, diskriminácia, hrozba spáchania zločinu. Na jednej strane tieto dôvody vedú podnikateľské subjekty k hľadaniu možnosti rôznych únikových cestičiek, na druhej strane sa nachádzajú práve jurisdikcie daňových rajov, ktoré im možnosť úniku poskytujú. Daňové raje sú charakteristické tým, že majú preferované skutočnosti, ktoré vyhovujú subjektom presídliť svoju činnosť do daňového raja.

- Všetky daňové raje poskytujú v určitej forme vysoký stupeň súkromia
- Majú nízke alebo žiadne daňové zaťaženie a to vedie k možnosti daňového úniku
- Finančný systém daňových rajov je rozvinutý vzhľadom na veľkosť lokálnej ekonomiky

¹⁰ HOLMAN, R. *Ekonomie*, 5. vyd. Praha: Beckovy ekonomické učebnice, 2011, ISBN 978-80-7400-006-5.

- Daňové raje majú vytvorené mechanizmy, ktoré zabraňujú lokálne pôsobiacim ekonomickým subjektom využívať výhody, pre ktoré sú označované ako daňové raje
- Jedným z opatrení v daňových rajoch môže byť nulové daňové zaťaženie podmienené cudzou štátnou príslušnosťou oproti domácim podnikateľským subjektom
- Častou skutočnosťou v daňových rajoch je aj nevnímanie si korupcie a zločinu.

Služby, ktoré poskytujú daňové raje sú obzvlášť atraktívne pre jednotlivcov a spoločnosti, ktorí sa zapájajú do korupčných transakcií, tvorby tajných fondov, legalizácie príjmov z trestnej činnosti a zakladania fiktívnych spoločnosti, čomu prostredie v daňových rajoch výdatne napomáha. Skúsenosti ukazujú, že moderné korupčné schémy takmer vždy zahŕňajú použitie fiktívnych spoločností alebo bankových účtov s pôvodom v daňových rajoch. Kým korupcia, organizovaný zločin a pranie špinavých peňazí prerastajú hranice jednotlivých štátov, plne pritom využívajú možnosti, ktoré im poskytujú globálne finančné trhy, orgány presadzujúce zákona zostávajú vo svojej snahe do značnej miery obmedzené hranicami daného štátu, pričom pri získavaní pomoci zo strany iných jurisdikcií majú často značné ťažkosti. Táto otázka sa stáva predmetom zvýšenej pozornosti medzinárodného spoločenstva. Z tohto dôvodu má riešenie problému korupcie a daňových únikov bez zavedenia systému rýchlej a efektívnej spolupráce len malú šancu na úspech.¹¹

Z hľadiska daňového práva v súvislosti s problematikou daňových rajov vystupujú do popredia nasledovné otázky:

- Zdaňovanie rezidentov a nerezidentov – fyzické osoby, kto sa za nich považuje podľa vnútroštátneho právneho poriadku, aké iné osobitné podmienky sú stanovené
- Zdaňovanie rezidentov a nerezidentov – právnické osoby, kto sa považuje za daňovníka
- Zdaňovanie ktorých príjmov – ktoré sa zahŕňajú do základu dane
- Oslobodenie od platenia daní – kto a aké príjmy
- Iné oslobodenia

Daňové raje spravidla fungujú z hľadiska daňového na stanovení dvoch prvkov a resp. ich vhodnej kombinácie a to sadzba a konštrukcia základu dane. Toto sú rozhodujúce kritéria, ktoré ovplyvňujú vznik daňových rajov, alebo umožňujú podnikateľským a iným subjektom využívať vytvorené právne prostredie. Vzťahy rôzneho druhu sú usporiadané v právnom rámci rozličných medzinárodných alebo bilaterálnych zmlúv medzi štátmi. Jednou z možných črt krajín označovaných za daňové

¹¹ EURÓPSKA KOMISIA, 2012, An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. Brusel: Dostupné na internete.

raje je práve absencia zmlúv s inými krajinami napr. o bankovom tajomstve a výmene informácií alebo zmlúv o zamedzení dvojakeho zdanenia.

Mnohé z odporúčaní OECD, ktoré začínalo boj s daňovými rajmi boli akceptované a premietnuté do legislatívnej podoby. Európska únia dala by sa povedať dlhší čas ponechávala daňové raje a ich výhody nepovšimnuté resp. iba veľmi okrajovo sa venovala pozornosť tejto problematike. V oblasti medzinárodnej spolupráce sa čoraz viac ozývali hlasy najmä vo vzťahu k škodlivým daňovým konkurenciám. Tieto boli premietnuté ešte v roku 1998 kde ich zahrňoval komplex Odporúčaní a Smerníc ako aj závery Fóra o škodlivých daňových praktikách do 15 smerníc, ktoré obsahovali spôsob zaobchádzania so škodlivými preferenčnými daňovými režimami. Na túto dobu dalo by sa povedať že išlo o odporúčania ktoré by skutočne mohli pomôcť v boji nielen s daňovými rajmi a ich výhodami ale predovšetkým v boji proti daňovým únikom. Na druhej strane ale treba skonštatovať, že mnohé z týchto odporúčaní mali iba deklaratórny význam a ich uplatnenie v praxi bolo minimálne. Vyplýva to aj z politického vplyvu, ktorý je v otázke daňového práva súčasťou legislatívnej podoby.¹²

Prekážkami ktoré brzdili rozvoj medzinárodnej spolupráce v boji proti finančnej kriminalite a daňovým rajom boli aj rozdiely v práve obchodných spoločností a iných zákonných normách, obzvlášť čo sa týka možnosti zakladania fiktívnych spoločností, ktoré nevyvíjajú žiadnu obchodnú alebo výrobnú činnosť a od ktorých sa často nevyžaduje splnenie minimálnych kapitálových požiadaviek, auditu účtovnej uzávierky, konanie výročných valných zhromaždení či dokonca ani ustanovenie konateľa v mieste ich sídla. Skutočnosť že takéto fiktívne spoločnosti alebo firmy sú využívané na aktivity mimo územia daňových rajov, kde boli vytvorené činí ich kontrolu v podstate nemožnou. Ďalšími prekážkami, ktoré brzdili rozvoj spolupráce bola aj neochota podpísať, ratifikovať alebo implementovať dohody o medzinárodnej spolupráci najmä v trestných a správnych veciach. V nepodstatnej miere značný vplyv malo aj nedostatočné personálne vybavenie a vyškolenie pracovníkov špecializovaných organizácií presadzujúcich zákon, nedostatočné poznatky o vzoroch a spôsoboch korupčných transakcií využívajúcich daňové raje ale aj zneužitie pravidiel o bankovom tajomstve, dôvernosti informácií a výsad, ktoré požívajú konzultanti, právnici a iní poradcovia. Všetky tieto skutočnosti sa odrazili aj na samotnom vývoji v boji s daňovými rajmi a ich využívaním predovšetkým na účely zníženia alebo neplatenia daní v domovskej krajine.

Po roku 2004, kedy sa členom Európskej únie stala aj Slovenská republika sa otázky daňového zaťaženia ale aj vyhýbania sa plateniu daní stali aj u nás čoraz viac diskutovanými. Vstupom Slovenska do Európskej únie sa vytvoril priestor ale aj povinnosť Slovenskej republiky prispôbiť legislatívu aj podmienkam voľného obchodu ale aj reagovať na všetky skutočnosti, ktoré v podstatnej miere môžu mať vplyv na daňovú problematiku, či už pozitívne, alebo negatívne.

¹² www.gobankingrates.com.

Možno to bude znieť príliš kriticky, ale z môjho pohľadu Európska únia príliš dlho otáľala s prijímaním opatrení, ktoré vo vzťahu k daňovým rajom mali byť prijaté. Vyplýva to aj zo samotného fungovania Európskej únie a jej predstaviteľov, kde častokrát niektoré rozhodnutia prichádzajú až vtedy, keď stav v danej oblasti je neudržateľný.

V apríli 2016 bol zverejnený masívny únik dát z nadnárodnej právnej kancelárie, ktorá poskytovala právne a daňové služby svojim klientom už od sedemdesiatych rokov minulého storočia. Uniknuté informácie sa dostali na verejnosť a niektorí majitelia panamských spoločností boli vyzvaní k podaniu vysvetlenia. Vlastniť spoločnosť v Paname je samozrejme slobodným právom každého jedinca, otázkou však je k akému účelu bola daná spoločnosť využívaná. Nebolo veľkým prekvapením, že v rámci Panama Papers sa objavili legitímne prípady vlastníctva ale aj nelegálne pokusy o daňové úniky. Osobne sa domnievam, že aj táto skutočnosť mala vplyv na to, že EÚ dôraznejšie sa začala venovať tejto problematike. Pod tlakom medzinárodných organizácií ako je OECD sa aj daňové raje vyvíjajú v čase a je možné vnímať niektoré zmeny. Takmer všetky daňové raje v posledných rokoch pristúpili k zrušeniu akcií na majiteľa a s tým spojenú povinnosť konvertovať všetky takéto akcie na meno. Ďalšími zmenami bola evidencia skutočných vlastníkov, uchovávanie účtovných a daňových dokumentov v daňových rajoch ale aj vzťah bánk daňovým rajom.

Jedným z opatrení EÚ bolo do konca roka 2017 vypravovať čierny zoznam daňových rajov. Myšlienka vytvoriť spoločný celoeurópsky zoznam daňových rajov vznikla v apríli 2016 po úniku informácii známych ako „Panama Papers“, ale následne aj nové odhalenia globálnych schém daňovej optimalizácie, ktoré je známe ako „Paradise Paper“. Uniknuté dokumenty v oboch škandáloch odhaľujú doposiaľ tajné spôsoby, ako účtovné firmy pomáhajú vplyvným ľuďom a nadnárodným spoločnostiam presúvať zisky po svete s cieľom vyhnúť sa daňovým povinnostiam. Aj na základe týchto skutočností sa presadila požiadavka vytvorenia čierneho zoznamu daňových rajov, ktorý mal byť dôveryhodný a zároveň by mali existovať sankcie pre krajiny, ktoré patria na tento čierny zoznam.¹³

Ministri financií členských krajín EÚ sa na zasadnutí Rady pre hospodárske a finančné záležitosti /ECOFIN/ dohodli na čiernom zozname daňových rajov. Pri posudzovaní, či štát patrí na čierny zoznam si Európska únia určila tri hlavné kritéria. a/ transparentnosť daňového systému, b/ férové zdaňovanie, c/ zapojenie krajiny do medzinárodnej spolupráce v boji proti daňovým podvodom. Čierny zoznam daňových rajov obsahoval spolu 17 daňových jurisdikcií, ktoré ani po desiatich mesiacoch rokovani neprijali potrebné opatrenia proti daňovým únikom. Na základe kritérií EÚ bolo hodnotených celkovo 92 daňových jurisdikcií. Ani vytvorenie čiernej listiny nezaručuje objektivnosť pri rozhodovaní o zaradení jurisdikcie na túto listinu. Ako preniklo na verejnosť pri tvorbe čiernej listiny bola veľmi intenzívna politická a diplomatická aktivita. Čo je ale oveľa dôležitejšie je prijímanie sankcií vo vzťahu k čiernej listine

¹³ zdroj: TA3, TASR.

daňových rajov. Treba ale podotknúť, že všeobecne prevláda názor, že tento zoznam nebol úplný nehovoriac o tom že chýbajú tam aj niektoré členské krajiny EÚ, ktoré patria medzi najväčšie daňové raje na svete, ako napríklad /podľa organizácie Oxfam/ Holandsko, Írsko, Luxembursko a Malta. Dôvodov prečo sa niektoré členské krajiny EÚ nedostali na čiernu listinu je niekoľko. Británia Malta a niektoré menšie členské štáty odmietajú, aby nulové alebo takmer nulové firemné dane boli hlavným kritériom pre zaradenia krajiny na čierny zoznam. Okrem čierneho zoznamu existuje aj tzv. sivý zoznam krajín, ktorých daňové systémy bude Európskou Úniou aj naďalej monitorované a ktoré sa zaviazali, že urobia potrebné nápravy aby sa nedostali na čierny zoznam.

Možno to znie priam neveriteľné, ale v krátkom časovom období bolo osem krajín sveta vymazaných z čierneho zoznamu daňových rajov, ktorý založila a vedie Európska únia, kde boli preradení na tzv. sivý zoznam a Európska únia ich už nevníma ako nespolupracujúce jurisdikcie v daňovej oblasti. Cieľom tohto zoznamu EÚ je podporovať dobrú správu vecí verejných v oblasti zdaňovania na celom svete a maximalizovať úsilie o predchádzanie daňovým únikom a daňovým podvodom.

Keď hovoríme o spoločnom trhu v Európe jednou z podmienok by malo byť aj zrušenie daňových rajov. Podľa môjho názoru by na území EÚ nemali existovať daňové raje, kde majú firmy špeciálne režimy. Je to neakceptovateľné a preto treba zaviesť jednotné štandardy v každej oblasti hospodárstva a odbúrať bariéry medzi štátmi. Takto sa dosiahne najlepší efekt zo spoločného trhu, zároveň je veľmi dôležité zobrať na vedomie že sa musia odbúrať všetky bariéry, ktoré Európa stále má, najmä v oblasti spoločného trhu služieb, digitalizácie a energetiky.

Daňové raje sú neoddeliteľnou súčasťou koloritu globálneho finančného sveta, ale súčasne je reálny predpoklad prehodnotenia časti ich doterajších daňovo-právnych režimov, najmä pre potrebu jednotného postupu pri boji proti terorizmu. To či zaniknú úplne je otáznе, ale čo môžeme s veľkou pravdepodobnosťou predpovedať bude tu veľká snaha aj veľkých mocností zmeniť ich súčasný právny stav a vytvoriť optimálne podmienky pre globálnu ekonomiku. Peniaze mali a majú veľkú moc, vždy boli zdrojom intríg a podvodov. Daňové úniky nemožno napraviť, resp. úplne obmedziť kým politika má financie od elít, ktoré majú najväčšiu motiváciu vyhýbať sa plateniu daní. Posledné obdobie 50 rokov takmer všetky vlády, legislatíva ale aj súdnictvo na clom svete zlyhali pri riešení problému daňových rajov, ktoré metastázovali takmer vo všetkých štátoch. Zlyhali banky, finančné a daňové úrady. Budem citovať teraz jedného známeho právnik, ktorý na margo existencie daňových rajov povedal. „spoločenským dopadom týchto zlyhaní je úplná erózia etických štandardov, ktorá viedla k novému systému, ktorý síce stále nazývame demokratickým, no ktorý sa rovná ekonomickému otroctvu, kde si otroci nie sú vedomí svojho postavenia, ani svojich pánov“.

Záverom mi dovoľte ešte jedno biblické čím som začínala čo je raj. Adam a Eva boli v raji, ale keďže porušili zákaz, ktorý dostali nakoniec boli z raja vyhnaní. Je to veľmi biblické ale možno nejaká paralela by mohla existovať.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ČERVENÁ, K. ROMÁNOVÁ, A., KARABINOS, M., KOČIŠ, M. *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*, Košice: UPJŠ, 2013, ISBN 978-80-7097-999-0.
2. *Finančný slovník výkladový*, Bratislava: Iura Edition, 2012, ISBN 978-80-8078-469-0.
3. HOLMAN, R. *Ekonomie*, 5. vyd. Praha: Beckovy ekonomické učebnice, 2011, ISBN 978-80-7400-006-5.
4. TOMEK, R. *Postavenie a úloha offshore finančných centier vo svetovej ekonomike*, Bratislava: Inštitút menových a finančných štúdií, Národná Banka Slovenska, 1996. dostupné na internete: https://www.nbs.sk/_img/Documents/PUBLIK/1996_Postavenie%20a%20uloha%20off-shore.pdf.
5. www.gobankingrates.com.
6. <https://ekonomika.sme.sk/c/2073877/>.
7. <https://www.etrend.sk/financie>.
8. STERLING, Offshore company uses, Dostupné na internete: www.sterlingoffshore.com/about-offshore/offshore-company/typical-uses.html.

KONTAKT NA AUTORA:

maria.bujnakova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

SLOBODA POHYBU KAPITÁLU A BOJ PROTI PRESUNU ZDANITEĽNÉHO PRÍJMU DO RAJOV BEZ DANÍ¹⁴

THE FREEDOM OF MOVEMENT OF CAPITAL AND FIGHT AGAINST THE PROFIT SHIFTING INVOLVING TAX HAVENS

Karin Cakoci - Jozef Sábó

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Článok sa zaoberá uplatňovaním CFC pravidiel zakotvených v Smernici ATAD vo vzťahu k slobode voľného pohybu kapitálu zakotvenej v čl. 63 a nasl. Zmluvy o fungovaní EÚ. Článok navrhuje použitie zoznamu nekooperatívnych jurisdikcií (t.j. „daňových rajov“) vytvoreného na úrovni EÚ ako prostriedku predchádzania diskriminačného prijatia výluk členskými štátmi z testu skutočnej ekonomickej aktivity zahraničných kontrolovaných osôb usadených v tretích štátoch.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

smernica ATAD, sloboda pohyb kapitálu, daňové raje

Abstract in English language:

The article deals with the application of CFC rules, that are prescribed in ATAD Directive, in accordance with freedom of movement of capital embodied in art. 63 et. seq. of Treaty on the Functioning of the EU. The article proposes, that the list of non-cooperative jurisdictions (i.e. “tax havens”), which was created by EU, to be used to prevent the implementation of discriminatory exceptions from the test of substantial economic activity by member states with regards to taxpayers established in third countries.

Key words in English language:

ATAD Directive, freedom of movement of capital, tax havens

ÚVOD

Dlhodobo existujú snahy kvalifikovať konania smerujúce k účelovému zníženiu vlastnej daňovej povinnosti daňovým subjektom alebo efektívneho daňového zaťaženia skupiny daňových subjektov. V tomto smere bola zavedená trichotómia pojmov:

¹⁴ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovoprávne dopady“ a ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

„daňový podvod“ (*tax fraud*), „daňový únik“ (*tax evasion*) a „vyhýbanie sa daňovej povinnosti“ (*tax avoidance*).“ Z pohľadu daňovej politiky dotknutého štátu nie je takéto rozlišovanie rozhodujúce, keďže bez ohľadu na formu konania daňového subjektu, štát prichádza o časť svojich daňových príjmov.

Z pohľadu štátu zdroja príjmu je možné na daňový únik nazerať ako na proces presunu príjmu z jeho daňovej jurisdikcie, aby tento príjem nemohol byť v tomto štáte zdanený. Z pohľadu štátu daňovej rezidencie daňovníka predstavuje daňový únik „proces umožňujúci, aby daňovému rezidentovi v tomto štáte z príslušného celosvetového príjmu nevznikla daňová povinnosť“¹⁵.

Na druhú stranu, rozlišovanie medzi jednotlivými formami konania daňových subjektov, ktoré vedú k znižovaniu daňovej povinnosti alebo k získaniu daňovej výhody je dôležité z pohľadu kvalifikácie právnych následkov takehoto konania. Z pohľadu zákonodarcu je dôležité stanoviť

- a) či je možné dodatočne požadovať od daňovníka resp. vyrubiť daňovníkovi daň alebo rozdiel na dani zníženej v dôsledku jeho konania a
- b) či je možné uplatniť sankčné mechanizmy v dôsledku konania daňového subjektu. Kategórie konania vo forme daňového úniku a daňového podvodu sú zaraďované k protiprávnym t.j. právom zakázaným konaniam.

Niekedy môžu opatrenia zamerané na boj s daňovými únikmi paušálne zasiahnuť určitú kategóriu daňových subjektov bez ohľadu na právny resp. protiprávny charakter ich konania. V tomto smere sa jedná o rozhodnutie daňovej politiky toho-konkrétneho štátu o tom, nakoľko uprednostní predchádzanie daňových únikov pred daňovou neutralitou cezhraničných transakcií. Takto sa štáty snažia, najmä na nadnárodnej úrovni, zavádzať všeobecné prevenčné opatrenia limitujúce daňové subjekty v možnostiach presunu príjmu do tzv. „daňových rajov.“ Tieto opatrenia majú predchádzať najmä daňovým únikom založeným na presune zdaniteľného príjmu do zahraničia (*profit shifting*). „K cezhraničnému presunu príjmu môže dochádzať v dvoch stupňoch, resp. krokoch. V prvom kroku dochádza k cezhraničnému presunu príjmu do niektorej z členských krajín EÚ alebo iného štátu, ktorého sieť medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia má byť použitá (časté sú prípady Belgicka, Holandska, resp. iných štátov so širokou sieťou zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia). Následne je pomocou príslušnej medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia tohto druhého štátu (so štátom, s ktorým pôvodný štát daňovej rezidencie nemal uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia) príjem cezhranične presunutý do vytipovaného raja bez daní“¹⁶.

Opatrenia prijaté na boj s daňovými rajmi teda nepriamo znižujú riziko daňových únikov odstránením prostriedkov na ich realizovanie. V prvom rade takéto opatrenia by

¹⁵ HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2016, s. 22.

¹⁶ HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2016, s. 59

mali vytvárať tlak na krajiny, ktoré možno zaradiť do kategórie daňových rajov alebo krajín s preferenčnými daňovými režimami, aby zvýšili svoju transparentnosť a odstránili prekážky dobrej správy daní. Podporne sú tieto opatrenia (spočívajúce najmä vo vytváraní „čiernych zoznamov“) kombinované s opatreniami na boj proti daňovým únikom zasahujúcimi individuálne daňové subjekty. Odmietnutie určitých daňových výhod alebo zvýšenie daňovej povinnosti u daňových subjektov, ktoré smerujú svoje aktivity do daňových rajov za účelom zníženia svojho efektívneho daňového zaťaženia má kompenzovať negatívne dopady na príjmovú stránku verejných rozpočtov zaťaženú daňovými únikmi.

V tomto článku priblížime iniciatívy Európskej Únie (ďalej označujeme ako „EÚ“) zamerané na boj s daňovými rajmi v nadväznosti na jednu zo slobôd vnútorného trhu EÚ a to slobodu pohybu kapitálu. Metodologicky bude tento článok vychádzať z komparatívnej metódy, metódy vedeckej analýzy a syntézy.

V centre pozornosti tohto článku stojí predovšetkým implementácia CFC pravidiel predpokladaných Smernicou 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 (ďalej len „Smernica ATAD“) do právneho poriadku členských štátov EÚ.

1. RAJE BEZ DANÍ A MEDZINÁRODNÉ DAŇOVÉ ÚNIKY

Pojem „daňový raj“ je používaný už od roku 1950. Rozšírenie využívania daňových rajov daňovými subjektmi je všeobecne spájané s obdobím od roku 1960, čo bolo spojené so zvyšovaním sadzieb dane z príjmov právnických osôb v západných daňových jurisdikciách. Na uvedené nadväzuje postupný rozvoj v nazeraní na pojem „daňový raj“ a postupné hľadanie konsenzu ohľadom klasifikačných znakov daňových rajov.¹⁷

Podstatnú aktivitu v tomto smere vykonala najmä OECD, ktorá v dokumente *Harmful Tax Competition Tax Competition- An Emerging Global Issue* z roku 1998¹⁸ formulovala kritéria pre zaradenie *daňovej* jurisdikcie do kategórie *daňový raj*. Týmito kritériami sú:

- a. neukladanie žiadnych alebo ukladanie len veľmi nízkych daní pri určitých kategóriách subjektov vo vzťahu k dedičskej dani, dani z príjmu fyzických osôb a/alebo dane z príjmu právnických osôb,
- b. zavedenie mechanizmov, ktoré zamedzujú alebo obmedzujú výmenu informácií pre účely správy daní s inými daňovými jurisdikciami,
- c. chýbajúca transparentnosť vo veciach štruktúry majetku a/alebo účasti v právnických osobách.

¹⁷ RAPOSO, M. A., MOURAO P. R. Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of the tax havens. In *Financial theory and practise*. roč. 37, 2013, č.3, s. 314.

¹⁸ OECD. *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, 1998.

V tejto súvislosti je možné poukázať na to, že napriek ustálenému používaniu pojmu „daňový raj“ (v angličtine „*tax haven*“), tak krajiny spadajúce pod takéto označenie sú rajom nie vo vzťahu k daniam, ale k tým subjektom, ktoré sa snažia zakrývať resp. vyhýbať sa svojim daňovým povinnostiam. Babčák v tomto smere upozorňuje, že by bolo terminologicky presnejšie tento výraz v slovenčine nahradiť pojmom „raje bez daní.“¹⁹

Závažnosť využívania daňových rajov pri daňových únikoch bola v očiach verejnosti odhalená najmä po kauze „Panapa Papers“, ktorá predstavovala únik viac ako 11.5 milióna dokumentov právnickej firmy Mossack Fonseca. Na základe údajov Panama Papers bol spracovaný odhadovaný dopad na rozpočty členských štátov EÚ schém daňových únikov, pri ktorých boli využívané daňové raje. Štúdia *The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States*²⁰ uvádza, že odhadovaná strata daňových príjmov členských štátov EÚ v nadväznosti na využívanie daňových rajov je na úrovni: 109 miliárd – 237 miliárd Eur.

Z uvedených dôvodov začali na úrovni EÚ práce spojené s vypracovaním spoločného zoznamu nekooperatívnych jurisdikcií (ďalej označujeme ako „Zoznam“). Zoznam bol prijatý závermi Rady zo dňa 05. decembra 2017 číslo 15429/17²¹. Zoznam v podobe ako bol prijatý obsahoval 17 daňových jurisdikcií. Na základe monitorovania dotknutých krajín došlo k opakovanej zmene Zoznamu (zmeny boli vykonané rozhodnutiami Rady zo dňa 23. január 2018 (doc. 5086/18)², zo dňa 13. marec 2018 (doc. 6777/18 and 6945/18)³ a 25. máj 2018 (doc. 8304/1/18)⁴). V súčasnosti Zoznam uvádza tieto nekooperatívne jurisdikcie:

- Americká Samoa;
- Guam;
- Namíbia;
- Palau;
- Samoa;
- Trinidad a Tobago;
- Americké panenské ostrovy.

¹⁹ Keďže sa prikláňame k tomuto názoru, zvolili sme v názve tohto príspevku slovné spojenie „raje bez daní.“ Pojmy „raj bez daní,“ a „daňový raj“ používané v ďalšom texte *promisue*. K problematike daňových rajov v nazeraní vedy slovenského daňového práva pozri napríklad: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.

²⁰ PE 572.717 – Apríl 2017.

Dostupné na:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/572717/IPOL_STU\(2017\)572717_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/572717/IPOL_STU(2017)572717_EN.pdf)

(cit. 14.07.2018)

²¹ Konsolidované znenie Zoznamu je dostupné na:

<http://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

(cit. 14.07.2018)

Paralelne s vyššie uvedeným prebiehalo vyhodnotenie dopadov daňových únikov expertnou skupinou zriadenou Európskym parlamentom pod názvom *Committee of Inquiry to investigate alleged contraventions and maladministration in the application of Union law in relation to moneylaundering, tax avoidance and tax evasion* (skrátene „Komisia pre vyšetrovanie údajných porušení európskeho práva vo vzťahu k praniu špinavých peňazí a daňovým únikom“).

Vo svojej záverečnej správe zo dňa 30.11.2017 Komisia pre vyšetrovanie údajných porušení európskeho práva vo vzťahu k praniu špinavých peňazí a daňovým únikom predložila Európskemu parlamentu 211 odporúčaní v súvislosti s bojom proti praniu špinavých peňazí a daňovým únikom. Za zmienku stojí, že v bode 26. navrhovala Komisia pre vyšetrovanie údajných porušení európskeho práva vo vzťahu k praniu špinavých peňazí a daňovým únikom vytvorenie zoznamu nekooperatívnych jurisdikcií aj vo vzťahu k členským štátom EÚ (a teda nie len pre tretie krajiny). Európsky parlament schválil predmetné odporúčania, avšak došlo k vypusteniu bodu 26 odporúčaní (rozhodnutie Európskeho parlamentu pod č. P8_TA(2017)0491). Uvedené indikuje nezájum EÚ o riešenie politickej otázky „daňových rajov“ vo vzťahu k jednotlivým členským štátom EÚ.

Zoznam nemá povahu legislatívneho aktu EÚ a teda sám o sebe nezakladá právne účinky. Na druhú stranu predstavuje spoločné politické stanovisko členských štátov vo vzťahu k nekooperatívnym jurisdikciám. Súčasťou Zoznamu je súbor *obranných mechanizmov v daňovej oblasti*, ktoré sa odporúčajú prijať do vnútroštátneho poriadku členskými štátmi (Príloha III písm. B). Prenesenie obranných mechanizmov v daňovej oblasti do právnych poriadkov členských štátov by malo prepožičať týmto opatrenia právnu záväznosť.

Ešte pred prijatím Zoznamu na úrovni EÚ zaviedla Slovenská republika pojem „daňovník nezmluvného štátu“ (§ 2 písm. x) Zákona o dani z príjmov²²). V tejto súvislosti vedie Ministerstvo financií Slovenskej republiky zoznam štátov, s ktorými *má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná*. Daňovníkom nezmluvného štátu je *a contriori* fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v tomto zozname. Voči takýmto daňovníkom nezmluvného štátu zaviedla Slovenská republika viaceré individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt medzi inými „daň z príjmov“ ukladanú pri zvýšenej sadzbe dane a vyberanú zrážkou (§ 43 ods. 1 písm. c) a súv. Zákona o dani z príjmov).

Z porovnania oboch zoznamov vyplýva, že Slovenská republika má zaradený štát Samou vo svojom zozname - a teda daňovníkov majúcich daňovú rezidenciu v tomto

²² Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

štát nepovažuje za daňovníkov nezmluvného štátu. Uvedené platí napriek tomu, že Samoa je vedená ako nekooperatívna jurisdikcia v Zozname vytvorenom EÚ.

Bez vytvorenia samostatného zoznamu nekooperatívnych jurisdikcií na úrovni Slovenskej republiky nepovažujeme súčasný inštitút daňovníkov nezmluvných štátov za vhodný pre použitie pri boji proti „daňovým rajom“. V prvom rade, nie všetky krajiny zo Zoznamu považuje Slovenská republika za *nezmluvné štáty*. Zároveň samotná skutočnosť, že s niektorou krajinou nemá Slovenská republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (resp. inú medzinárodnú zmluvu týkajúcu sa výmeny informácií pre daňové účely) neznamená, že má byť každá takáto krajina postavená na „úroveň“ krajín vykazujúcich charakteristiku daňového raja. Príloha III písm. B Zoznamu predpokladá implementáciu širokého rámca špecifických opatrení zasahujúcich individuálne daňové subjekty v súvislosti s ich aktivitami realizovanými v krajinách uvedených v Zozname. Z pohľadu daňovej neutrality a taktiež daňovej spravodlivosti sa nejaví vhodné, aby tieto opatrenia boli smerované voči všetkým nezmluvným krajinám – tak ako sú rozpoznávané Slovenskou republikou. Na základe uvedeného nepovažujeme použitie *zoznamu nezmluvných štátov* za vhodný spôsob dosahovania cieľov sledovaných vytvorením Zoznamu. Sme toho názoru, že Slovenská republika by mala *de lege ferenda* vytvoriť osobitý zoznam nekooperatívnych jurisdikcií, v ktorom budú zahrnuté výhradne krajiny zo Zoznamu. Uvedené môže byť realizované paralelne s ponechaním kategórie daňovníkov z nezmluvných štátov.

2. CFC PRAVIDLÁ A RAJE BEZ DANÍ

V čl. 7 Smernica ATAD zaväzuje členské štáty EÚ prijať do vnútroštátneho práva *pravidlá týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností* (ďalej v texte označujeme ako „CFC pravidlá“). Vo všeobecnosti je dôsledkom uplatnenia CFC pravidiel zahrnutie príjmu dosiahnutému zahraničnou daňovou entitou do základu dane z príjmov daňového rezidenta, ak existuje dostatočný vzťah prepojenia medzi zahraničnou entitou (t.j. kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou) a týmto daňovým rezidentom. Smernica ATAD zakotvuje minimálnu úroveň ochrany, pričom členské štáty môžu zaviesť úroveň vyššej ochrany základu dane z príjmov právnických osôb vo vnútroštátnych opatreniach (čl. 3 Smernice ATAD). Súčasťou odporúčaných obranných mechanizmov v boji proti daňovým únikom by malo byť podľa bodu B.3 Prílohy III písm. B Zoznamu vytvorenie čiernych zoznamov na úrovni členských štátov za účelom implementácie predmetného opatrenia Smernice ATAD. Smernica ATAD predpokladá zavedenie CFC-pravidiel v dvoch formách a to:

- zahrnutie určitých kategórií nerozdelných zdaniteľných príjmov do základu dane daňovníka členského štátu dosiahnutých subjektom alebo stálou prevádzkarňou považovaných za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť (čl. 7 ods. 2 písm. a) Smernice ATAD),
- zahrnutie do základu dane daňovníka členského štátu tých nerozdelných príjmov subjektu alebo stálej prevádzkarne považovaných za kontrolovanú zahraničnú

spoločnosť plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu (čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD).

V prípade podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) Smernica ATAD zaraďuje do vecného rozsahu príjmov podliehajúcim CFC pravidlám napr. príjem vo forme úrokov, licenčných poplatkov, dividend.²³ Uvedené platí iba v prípade, ak zahraničná kontrolovaná spoločnosť nepreukáže vykonávanie *podstatnej ekonomickej činnosti podporovanej personálom, zariadením, aktívami a priestormi* - na preukázanie týchto skutočností majú slúžiť: dosvedčujúce relevantné skutočnosti a okolnosti. V prípade CFC pravidiel vo forme vyjadrenej v čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD môžu byť do základu dane daňovníka členského štátu zahrnuté len tie príjmy, ktoré plynú z mechanizmov, ktoré *nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu*. Za takéto mechanizmy alebo súbor mechanizmov sa považujú také: *pokiaľ by subjekt alebo stála prevádzkareň nevlastnili aktíva alebo nepodstúpili riziká, z ktorých plynie ich celý príjem alebo časť ich príjmu, ak by neboli kontrolovaní spoločnosťou, v ktorej sa vykonávajú významné personálne funkcie, relevantné z hľadiska týchto aktív a rizík, a slúžia na vytváranie príjmov kontrolovanej spoločnosti*. Spoločným znakom citovaných ustanovení Smernice ATAD je to, že zakladajú výnimky z uplatnenia CFC pravidiel na určité tzv. „korektné“ situácie. Korektnými situáciami na tomto mieste myslíme také, pri ktorých je príjem zahraničnou kontrolovanou spoločnosťou generovaný v rámci jej samostatnej podnikateľskej činnosti - ak zahraničná kontrolovaná spoločnosť realizuje podnikateľské aktivity v súlade s riadnymi ekonomickými predpokladmi.

Z gramatického výkladu týchto ustanovení je zrejmé, že sa odlišujú vo viacerých aspektoch. Uvedené je podmienené rozdielmi vecného rozsahu týchto dvoch foriem CFC pravidiel. Forma CFC pravidiel upravená v čl. 7 ods. 2 písm. a) Smernice ATAD predpisuje zahrnutie do základu dane daňovníka členského štátu vybrané kategórie príjmov zahraničnej kontrolovanej spoločnosti *en block*. Preto aj nadväzujúce výnimka sa nevzťahuje na posúdenie toho, či príjem v konkrétnom prípade plynie alebo neplynie z umelého mechanizmu, ale pre aplikáciu tejto formy CFC-pravidiel sa vyžaduje posúdenie vlastnej činnosti zahraničnej kontrolovanej spoločnosti. V tomto smere Smernica ATAD predpisuje test *skutočnej ekonomickej aktivity* pre zahraničnú kontrolovanú spoločnosť ako takú. Na druhú stranu CFC pravidlá predpokladané v čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD sa viažu len na tie (a iba tie) nerozdelené príjmy zahraničnej kontrolovanej osoby, ktoré pochádzajú z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné. Z uvedeného je zrejmé, že sa jedná o menej prísnu formu CFC-pravidiel oproti

²³ Podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) prvý pododsek Smernice ATAD sa jedná o: i)úroky alebo akýkoľvek iný príjem plynúci z finančných aktív; ii)licenčné poplatky alebo akýkoľvek iný príjem plynúci z duševného vlastníctva; iii)dividendy a príjem z prevodu podielov; iv)príjem z finančného lízingu; v)príjem z poisťovacích, bankových a iných finančných činností; vi)príjem z fakturačných spoločností, ktorých príjem pochádza z predaja tovaru a poskytovania služieb v súvislosti s tovarom a službami, ktoré nakupujú od prepojených podnikov a ktoré prepojeným podnikom predávajú, pričom tieto fakturačné spoločnosti pridávajú nulovú alebo nízku ekonomickú hodnot.

čl. 7 ods. 2 písm. a) Smernice ATAD. Nadväzujúci text Smernice ATAD v čl. 7 ods. 2 písm. b) druhý pododsek²⁴ zakotvuje definičné vyjadrenie toho, čo je možné považovať za *mechanizmy, ktoré nie sú skutočné*. Takáto „výnimka“ zakotvená v čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD nevyklučuje uplatnenie CFC-pravidiel, ale upresňuje resp. definuje, na aké skutkové okolnosti majú byť CFC pravidlá v takejto druhej forme aplikované. Oproti tomu čl. 7 ods. 2 písm. a) druhý pododsek Smernice ATAD zakotvuje derogačné pravidlo vo vzťahu k aplikačnému rozsahu formy CFC pravidiel zakotvených v tomto článku.

Druhým podstatným rozdielom je obligatornosť resp. fakultatívnosť uplatňovania „výnimiek“ z použitia CFC pravidiel členskými štátmi. Členské štáty sú povinné obligatorne uplatňovať derogačné pravidlo podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) druhý pododsek Smernice ATAD, ak je kontrolovaná zahraničná spoločnosť rezidentom v niektorom z členských štátov alebo zmluvnej strany Dohody o európskom hospodárskom priestore. Na druhú stranu podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) tretí pododsek Smernice ATAD, *ak je kontrolovaná zahraničná spoločnosť rezidentom v tretej krajine alebo sa nachádza v tretej krajine, ktorá nie je zmluvnou stranou Dohody o európskom hospodárskom priestore, členské štáty môžu rozhodnúť, že nebudú uplatňovať predchádzajúci pododsek* (t.j. v takom prípade môžu členské štáty vylúčiť aplikáciu derogačného pravidla). Oproti tomu ustanovenia čl. 7 ods. 2 písm. b) druhý pododsek Smernice ATAD sú povinné členské štáty zohľadniť pri aplikácii CFC pravidiel bez ohľadu na daňovú rezidenciu zahraničnej kontrolovanej osoby.

Zakotvenie výnimiek z použitia CFC pravidiel bolo podmienené požiadavkou ochrany uplatňovania slobôd vnútorného trhu. Uvedené vyplýva zo skutočnosti, že bezvýnimočné uplatňovanie CFC pravidiel môže slobody vnútorného trhu narušovať. Súdny dvor EÚ (ďalej len „SD EÚ“) vo veci Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas²⁵ vo vzťahu k aplikácii CFC pravidiel, ktoré v danom čase boli prijaté v anglickom práve²⁶, konštatoval: „v prejednávanej veci je nepochybné, že z právnej úpravy o OZS vyplýva rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od úrovne zdanenia spoločnosti, v ktorej majú majetkovú účasť na základnom imaní zabezpečujúcu jej ovládnutie. Ak spoločnosť rezident založila OZS v členskom štáte, v ktorom bola nižšie zdanená v zmysle právnej úpravy o OZS, zisky dosiahnuté takouto ovládanou spoločnosťou sú na základe tejto právnej úpravy pripočítané spoločnosti rezidentovi, ktorý je daňovníkom dane z týchto ziskov. Tento rozdiel v

²⁴ Smernica ATAD stanovuje: *že na účely tohto písmena sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ by subjekt alebo stála prevádzkareň nevlastnili aktíva alebo nepodstúpili riziká, z ktorých plynie ich celý príjem alebo časť ich príjmu, ak by neboli kontrolovaní spoločnosťou, v ktorej sa vykonávajú významné personálne funkcie, relevantné z hľadiska týchto aktív a rizík, a slúžia na vytváranie príjmov kontrolovanej spoločnosti.*

²⁵ Vec C-196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544.

²⁶ Anglická legislatíva používala pre zahraničné kontrolované spoločnosti pojem: ovládané zahraničné obchodné spoločnosti (skratka “OZS”).

zaobchádzaní vytvára daňovú nevýhodu v neprospech spoločnosti rezidenta, na ktoré sa uplatňuje právna úprava o OZS,²⁷. CFC pravidlá takto môžu zabrániť výkonu slobody usadiť sa v niektorom z členských štátov tým, že odradia od založenia, nadobudnutia alebo zachovania dcérskej spoločnosti v členskom štáte s nižším daňovým zaťažením ako daňové zaťaženie daňovej rezidencie materskej spoločnosti. Uvedené je podľa záverov SD EÚ prípustné, len, „ak by sa takéto zahrnutie týkalo len vyslovene umelých konštrukcií určených na vyhnutie sa zvyčajne splatnej dani. Uplatnenie takéhoto daňového opatrenia musí byť preto vylúčené, ak sa na základe objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočností ukáže, že napriek tomu, že jestvujú odôvodnenia daňového charakteru, uvedená OZS je skutočne usadená v hostiteľskom členskom štáte a vykonáva tu skutočné hospodárske činnosti.“²⁸

SD EÚ sa pri posudzovanej veci zaoberal súladom CFC pravidiel so slobodou usadiť sa. Uvedené bolo dané skutkovými okolnosťami veci, kedy išlo o kontrolovanú zahraničnú spoločnosť majúcu svoje sídlo v členskom štáte (dcérska spoločnosť materskej spoločnosti Cadbury Schweppes). V takom prípade má ochrana slobody usadiť sa v zásade prednosť pred ochranou slobody voľného pohybu kapitálu.²⁹ Iná situácia nastáva, ak sa jedná o zahraničné kontrolované spoločnosti usadené v treťom štáte (t.j. štáte, ktorý nie je členským štátom EÚ). Keďže tretí štát stojí mimo priestor vnútorného trhu, na takúto situáciu nie je možné vzťahovať uplatňovanie slobody usadiť sa. Na druhú stranu, vo vzťahu k pohybu kapitálu a platieb medzi členskými štátmi a tretími krajinami - a teda rovnako aj pri transakciách medzi materskou spoločnosťou a zahraničnou kontrolovanou spoločnosťou usadenou v treťom štáte, spadajú tieto prípady pod uplatňovanie slobody voľného pohybu kapitálu a platieb. Uvedené vyplýva z čl. 63 ods. 1 Zmluvy o fungovaní EÚ³⁰, podľa ktorého *v rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami* (ustanovenia Zmluvy o fungovaní EÚ majú vo vzťahu k uplatňovaniu slobody voľného pohybu kapitálu a platieb priamy účinok).

Preto možnosť vylúčenia uplatňovania derogačného pravidla vo vzťahu k tretím štátom daná v čl. 7 ods. 2 písm. a) tretí pododsek Smernice ATAD môže vyvolávať pochybnosti ohľadom svojho súladu so slobodou voľného pohybu kapitálu (čl. 63 až čl. 66 Zmluvy o fungovaní Európskej Únie). Podotýkame, že súlad obdobného selektívneho inštitútu v CFC pravidlách Nemecka so slobodou voľného pohybu kapitálu bol predložený ako prejudiciálna otázka na posúdenie Súdnym dvorom Európskej Únie (Vec C – 135/17).

²⁷ Vec C-196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, bod 44. A 45, ECLI:EU:C:2006:544.

²⁸ Vec C-196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, rozsudok SD EÚ, ECLI:EU:C:2006:544.

²⁹ SMIT, S. D., KIEKEBELD B. J. *EC Free Movement of Capital, Corporate Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008, s. 9.

³⁰ Publikovaná v úradnom vestníku EÚ C 115 zväzok 51 (Slovenské vydanie).

Posúdenie otázok implementácie Smernice ATAD má teda tri roviny: a) otázka súladu samotnej Smernice ATAD so slobodami vnútorného trhu, b) otázka správnej implementácie Smernice ATAD do vnútroštátneho poriadku členských štátov, c) otázka vylúčenia uplatňovania slobody vnútorného trhu vo vzťahu k tretím krajinám,

Čl. 65 Zmluvy o fungovaní EÚ obsahuje výluky pre uplatňovanie slobody voľného pohybu kapitálu medzi iným okrem iného z dôvodov *opatrení v oblasti daňového systému, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov*. Avšak členské štáty sú viazané všeobecnými kritériami pre prijatie výluk zo slobody voľného pohybu kapitálu formulovanými v čl. 65 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ. Takéto opatrenia: *nesmú byť prostriedkom svojoľnej diskriminácie alebo skrytého obmedzenia pohybu kapitálu a platieb*. Smernice sú aktmi sekundárneho práva a teda zaväzujú členské štáty. Preto je povinnosťou členských štátov, aby implementovali smernice tak, aby výsledné vnútroštátne inštitúty, zakotvené na základe smerníc, boli v súlade s primárnym právom EÚ. V prípade fakultatívneho vylúčenia derogačnej klauzuly uvedeného v čl. 7 ods. 2 písm. a) tretí pododsek Smernice ATAD je preto na členských štátoch, aby vylúčenie derogačnej klauzuly vo vzťahu k tretím krajinám bolo urobené súlade s požiadavkami čl. 65 ods. 3 Smernice o fungovaní EÚ (najmä, aby predchádzalo diskriminačnému charakteru takejto výluky)³¹. V opačnom prípade, by prijímanie selektívnych výluk z testu skutočnej ekonomickej aktivity mohlo vyvolať riziko svojoľnej diskriminácie v rozpore so slobodou voľného pohybu kapitálu.

Zavedenie „čiernych zoznamov“ na základe Zoznamu môže byť použité pri krajinách, pre ktoré mienia členské štáty vo vzťahu k aplikovaniu CFC pravidiel zaviesť vylúčenie testu skutočnej ekonomickej aktivity zahraničnej kontrolovanej spoločnosti. Do budúca považujeme za dôležité prijatie čo najpresnejšieho legislatívneho rámca na úrovni členských štátoch pre zaraďovanie krajín do takýchto „čiernych zoznamov“. V tomto smere môžu ako výrazný inšpiračný zdroj slúžiť práve kritéria uplatňované Komisiou pre zaraďovanie nekooperatívnych jurisdikcii do Zoznamu.

Slovenská republika zakotvila³² CFC pravidlá do § 17h zákona o dani z príjmov (tieto sú označované ako *Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti*). Podľa § 17h ods. 4 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2019 *súčasťou základu dane daňovníka podľa § 2 písm. d) druhého bodu sú aj príjmy kontrolovanej zahraničnej spoločnosti plynúce z opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré nie sú skutočné a ktoré boli vykonané za účelom získania daňovej výhody*. Z uvedeného vyplýva, že sa Slovenská republika rozhodla implementovať do vnútroštátneho práva CFC pravidlá v druhej forme

³¹ K tomu pozri vec C-101/01 Lindqvist, ECLI:EU:C:2003:596,

³² Zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Táto novelizácia nadobudne účinnosť od 01.01.2019.

predpokladanej v čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD³³. Vymedzenie opatrení, ktoré nie sú skutočné stanovuje § 17h ods. 5 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2019³⁴ – pojem „opatrenia“ sú vnútroštátny pojem na označenie pojmu *mechanizmus*, ktorý používa Smernica ATAD.

Podoba CFC opatrení prijatými Slovenskou republikou je v súlade so Smernicou ATAD. Podotýkame, že Slovenská republika nestanovuje žiadnu výnimku pre tretie krajiny z vymedzenia opatrení, ktoré nie sú skutočné – v súlade s tým, čo uvádzame vyššie a to, že Smernica ATAD pri tejto forme CFC-opatrení žiadnu výnimku vo vzťahu k tretím krajinám neprípúšťa. Za súčasného právneho stavu porušenie uplatňovania slobody pohybu kapitálu pri CFC pravidlách, prijatých v slovenskom právnom poriadku, voči tretím krajinám nenastáva. V prípade, ak by sa v budúcnosti rozhodla Slovenská republika pre uplatňovanie prísnejšej formy CFC pravidiel, a pre prípadné zavedenie výluk z testu skutočnej ekonomickej aktivity zahraničnej kontrolovanej spoločnosti, bola by povinná rešpektovať všeobecný právny rámec uplatnenia výluk zo slobody voľného pohybu kapitálu voči tretím krajinám obsiahnutý v čl. 65 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ.

ZÁVER

V článku sme sa zaoberali aplikačným použitím Zoznamu pri uplatňovaní CFC pravidiel prijatých vo vnútroštátnych právnych poriadkoch členských štátoch na základe Smernice ATAD. Prvá časť článku navrhuje zavedenie osobitého „čierneho zoznamu“ vo vnútroštátnom práve Slovenskej republiky, ktorý by úplne prebral zoznam nespôlpracujúcich jurisdikcií vymedzených v Zozname.

Ďalej sme v článku priblížili problematiku aplikácie CFC pravidiel vzhľadom na uplatnenie slobôd vnútorného trhu. Upozorňujeme na skutočnosť, že najmä vylúčenie testu skutočnej ekonomickej aktivity voči tretím štátom by mohlo porušovať uplatňovanie slobody voľného pohybu kapitálu. V tejto súvislosti konštatujeme, že vylúčenie tohto derogačného pravidla je možné len v právnom rámci stanovenom v čl. 65 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ. Do budúca za týmto účelom (a z hľadiska rešpektovania ochrany pred svojvoľnou diskrimináciou daňových subjektov usadených v tretích štátoch) odporúčame použitie Zoznamu ako referenčného kritériá pre takúto výluk.

Slovenská republika zakotvila CFC pravidlá v podobe, ktorú predpokladá čl. 7 ods. 2 písm. b) Smernice ATAD. V uvedenom rozsahu rešpektuje právna úprava CFC

³³ K tomu pozri: KAČALIAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do Slovenského právneho poriadku. In I. *Slovensko-České Dni Daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, Košice: UPJŠ V Košiciach, 2017, s. 200 a nasl.

³⁴ Podľa § 17h ods. 5 Zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2019 *Na účely odseku 4 sa opatrenie alebo viaceré opatrenia pri dosahovaní príjmu alebo jeho časti nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom by k tomuto príjmu prislúchajúci majetok a riziká nepatrili kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, ak by nebola riadená a kontrolovaná daňovníkom podľa § 2 písm. d) druhého bodu, ktorý vykonáva významné funkcie, ku ktorým tento majetok a riziká prislúchajú a ktoré slúžia na vytváranie príjmov kontrolovanej zahraničnej spoločnosti.*

pravidiel v Slovenskej republike požiadavku aplikácie CFC pravidiel výhradne na situácie „umelých konštrukcií“ (tak ako je formulovaná v 7 ods. 2 písm. b) druhý pododsek Smernice ATAD). Na základe uvedeného prípadný rozpor uplatňovania CFC pravidiel voči slobode voľného pohybu kapitálu pri tretích krajinách v práve Slovenskej republiky nenastáva.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2016. 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5 (e-publikácia).
3. KAČALIAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do Slovenského právneho poriadku. In I. *Slovensko-České Dni Daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, Košice: UPJŠ V Košiciach, 2017, s. 195-207. ISBN 978-80-8152-584-1.
4. OECD. *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, 1998. s. 81. ISBN 92-64-16090-6.
5. RAPOSO, M. A., MOURAO P. R. Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of the tax havens. In *Financial theory and practise*. ISSN 1845-9757 (Online), roč. 37, 2013, č.3, s. 311-330.
6. SMIT, S. D., KIEKEBELD B. J. *EC Free Movement of Capital, Corporate Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. 155 s. ISBN 978-90-411-2710-5.

KONTAKT NA AUTORA

karin.cakoci@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

jozef.sabo@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

EXISTENCIA DAŇOVÝCH RAJOV (VYBRANÉ ASPEKTY)¹

EXISTENCE OF TAX HAVEN (ASSORTED ASPECTS)

Karolína Červená – Anna Románová

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok je orientovaný na problematiku vzniku daňových rajov, v zmysle identifikovania príčin vzniku a dopadov existencie inštitútu daňových rajov z ekonomického pohľadu (mikro, makro). S fragmentami existencie daňových rajov sa z pohľadu historického stretávame v súvislosti so vznikom zdaňovania. S využívaním daňových rajov sa v globalizujúcom prostredí začíname stretávať v období medzi dvoma svetovými vojnami, s výrazným nárastom v druhej polovici 20. storočia. Jedným zo zdrojov výraznejšieho využitia daňových rajov bolo zavedenie novej právnej formy spoločnosti – medzinárodná obchodná spoločnosť (IBC – International Business Company). Cieľom príspevku je poukázať na možné motívy využívania daňových rajov podnikateľskými subjektami a taktiež načrtnúť niektoré možnosti zamedzenia využívania výhod daňových rajov z pohľadu možností Slovenskej republiky.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový raj, zdaňovanie, podnikanie, obchodné spoločnosti, daňové úniky

Abstract in English language:

The paper is focused on the problem of the creation of tax havens, in terms of identifying the causes of their origin and the impact of the existence of the tax havens from the economic point of view (micro, macro). Fragments of the existence of tax havens come from a historical point of view in connection with the emergence of taxation. The encounter with the use of tax havens in a globalized world may be seen in the period between the two world wars, with a significant increase in the second half of the 20th century. As one of the sources of greater use of tax havens served a new legal form of the company - the International Business Company (IBC). The aim of the paper is to point out possible motives for the use of tax havens by entrepreneurial subjects and also to outline some possibilities to prevent the use of tax havens from the point of view of the possibilities of the Slovak Republic.

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup z projektu APVV-16-0160 Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) a projektu VEGA č. 1/0375/15.

Keywords in English language:

tax haven, taxation, business, business companies, tax evasion

ÚVOD

V súčasnom globalizujúcom sa hospodárskom prostredí sa permanentne zvyšujú konkurenčné tlaky medzi štátmi s cieľom vytvoriť kvalitné konkurenčné prostredie pre investorov (podnikateľov) a to so zámerom zvýšenia rozpočtových príjmov, zníženia nezamestnanosti a podporou dlhodobého a udržateľného hospodárskeho rastu. Krajina označovaná ako daňový raj bez ďalších atraktívnych podmienok (pridaných hodnôt), nemusí byť automaticky zárukou obľúbenosti medzi zahraničnými subjektmi (podnikateľmi). Aké ďalšie výhody, resp. pridané hodnoty štáty označované ako daňový raj poskytujú svojim „klientom“, aby sa rozhodli založiť si offshore spoločnosť², podnikateľ, investovať a hlavne zdaňovať svoje aktíva práve na ich území budeme identifikovať v našom príspevku.

Východisko identifikácie možných faktorov nám poskytujú priamo existujúce definície a charakteristiky pojmu daňový raj. Akademické a odborné definície a charakteristiky sa zhodujú v základnej podobe vymedzenia tohto pojmu z politicko-územného hľadiska a to, že daňový raj môžeme definovať ako geograficko-politické ohraničené územie (štát) s nízkym (v extrémnom prípade so žiadnym) zdanením; taktiež aj ako oblasť (krajinu), v ktorej dôchodky a bohatstvo podliehajú nízkym daniam, prípadne nepodliehajú daniam, majú rozvinuté antitratstové zákonodarstvo, takže disponovanie aktívami v porovnaní s inými územiaми (krajinami) je tu výhodné.³ Sú to štáty, ktoré sa nachádzajú na rôznych kontinentoch sveta⁴.

Za štandardné základné znaky daňových rajov sa v súčasnosti považujú: nižšie zdanenie v porovnaní s inými krajinami (podstatné je predovšetkým zdaňovanie dividend, úrokov, licenčných poplatkov, daň z príjmov právnických osôb), bankové služby (predovšetkým prísne bankové a obchodné tajomstvo), žiadna/minimálna menová kontrola zahraničných vkladov v cudzích menách, úroveň (rozsah) právnej regulácie, infraštruktúrna dostupnosť, kvalitné telekomunikačné služby, politická a ekonomická stabilita (právna istota, vymožitelnosť práva, administratívna záťaž pri zakladaní a vedení spoločnosti, ochrana vlastníctva), ale aj iné (napr. počasie, resp. podnebie). Kedysi sa za typický znak daňových rajov mohla považovať aj absencia dohôd o výmenách daňových informácií s inými štátmi ako aj zmluvy za účelom zamedzenia

² Offshore jurisdikcie sa snažia špecializovať na určitú oblasť a niektoré sa postupne menia na rešpektované finančné centrá. Trendom je prechod od používania jednoduchých offshore štruktúr k sofistikovanejším modelom a k využívaniu špecifik daňových systémov vyspelých krajín.

³ Encyklopedický ústav SAV. Daňový raj. In *Encyclopaedia Beliana, zväzok 3. (Č - Eg)*. Bratislava: Veda a Encyklopedický ústav SAV, 2003, s. 199.

⁴ Napríklad na európskom kontinente je to Andora, Írsko, Švajčiarsko, Luxembursko, Monako, Normanské ostrovy; v Ázii Hongkong, Singapur; v Amerike Kajmanske ostrovy, Holandské Antily, Panama ako aj ďalšie.

dvojitého zdanenia s inými krajinami, dnes však uvedené už nemusí platiť, čoho dôkazom je aj vnímanie niektorých členských štátov EÚ ako daňových rajov⁵.

Aj keď už z vlastného označenia krajiny pojmom „daňový raj“ vyplýva prioritná motivácia zahraničných podnikateľov využiť v rámci daňovej optimalizácie možnosti, ktoré vedú k znižovaniu daňovej povinnosti, nemusí to byť však ich absolútna priorita. Vychádzajme z predpokladu, že cieľom každého podnikateľa je (okrem iného) ochrana jeho vlastníctva v maximálnej možnej miere. Častou motiváciou využívania možností, ktoré poskytujú krajiny označované ako daňové rajy býva aj snaha podnikateľov o utajenie komerčných informácií o vlastníckych štruktúrach, či riadení spoločnosti. Niektoré daňové rajy zabezpečujú neprístupnosť údajov o vlastníkoch spoločnosti (prípadne aj o riadiacich orgánoch spoločnosti), ďalšou motiváciou je možnosť zakladania tzv. trustov⁶ a obdobných štruktúr.

1. Z HISTÓRIE DAŇOVÝCH RAJOV

Fenomén označovaný ako daňový raj sa začal formovať spolu so vznikom zdanenia - napríklad už v starovekom Grécku sa niektoré malé ostrovčeky v blízkosti Atén stali miestom skládok tovaru obchodníkov, aby sa vyhli dani, ktorá zaťažovala dovoz a vývoz do Atén, v stredoveku centrom obchodníkov, ktorí boli oslobodení od daní v Anglicku, bolo londýnske City, v roku 1721 orientovali niektoré americké kolónie svoj obchod do Latinskej Ameriky so zámerom, vyhnúť sa poplatkom ukladaným v Anglicku. V novodobej daňovej histórii sa stretávame so zvyšujúcou sa intenzitou využívania daňových rajov začiatkom 20-teho storočia, kedy napríklad americké a škandinávske plavebné spoločnosti registrovali svoje plavidlá v Libérii a Paname, bohatí jednotlivci začali využívať offshore trusty a holdingové spoločnosti registrované na Bahamách a Normandských ostrovoch a veľké korporácie zakladali poisťovne na Bermudách a Kajmanských ostrovoch, pričom výrazný nárast offshore centier sa začal prejavovať v druhej polovici 20. storočia, kedy okrem iného výrazným medzníkom bolo zavedenie novej právnej formy spoločnosti a to medzinárodnej obchodnej spoločnosti (International Business Company-IBC⁷) - významnú úlohu v zakladaní týchto

⁵ Typickým príkladom je Holandsko aj Cyprus.

⁶ Pojem pochádza z anglického práva – vyjadruje právny vzťah (pričom sa nejedná sa o osobu s právnou subjektivitou), ktorý zaručuje vlastníkov majetkových hodnôt, že s jeho majetkom sa bude disponovať tak ako to on sám dopredu stanoví v právnom dokumente.

⁷ IBC spoločnosť môžeme charakterizovať ako zjednodušenú právnu formu spoločnosti, ktorá je určená pre nerezidentov danej jurisdikcie, pričom právna úprava zakladania takejto právnej formy spoločnosti je vo väčšine jurisdikcií identická. Základné charakteristiky spoločné pre väčšinu jurisdikcií: IBC spoločnosti sú primárne určené pre cudzincov, nemôžu podnikáť v krajine založenia a nesmú byť vlastnené rezidentmi, pričom ale v legislatíve krajiny obyčajne nájdeme ďalší (starší) zákon upravujúci zakladanie bežných spoločností, ktoré podliehajú klasickému zdaneniu a musia viesť účtovníctvo, pričom administratívne požiadavky zo strany úradov sú minimálne (spoločnosť nemusí viesť účtovníctvo a ani predkladať výkazy); spoločnosť neplatí dane, iba ročný paušálny poplatok; anonymita je zaručená väčšinou prostredníctvom akcií na doručiteľa, údaje o konateľoch nie sú verejne prístupné.

spoločností zohrali Britské Panenské ostrovy (neskôr aj Panama), ktorá v roku 1984 implementovala do svojej legislatívy možnosť zakladať zjednodušenú formu takýchto spoločností – takýto prístup v nasledujúcich rokoch bol zrejme inšpiráciou na zmenu legislatívy aj v ďalších krajinách, aj keď v súčasnosti neustála kritika⁸ (negatívne vnímanie) existencie spoločností typu IBC, ako aj stupňujúci sa tlak na zvyšovanie transparentnosti a efektívnu výmenu informácií v oblasti zdaňovania, vedie k postupnému prechodu k sofistikovanejším právnym formám spoločností. Postupom času už viaceré offshore jurisdikcie reformovali svoje daňové systémy ako je napríklad odstránenie diferencovaného prístupu k nerezidentom a rezidentom (rušia sa špeciálne offshore režimy pre nerezidentov), pričom ale v snahe zachovať aspoň niektoré výhody IBC spoločností, zavádzajú nulové, prípadne minimálne zdanenie pre bežné spoločnosti založené podľa všeobecnej právnej úpravy (napríklad Britské panenské ostrovy prijali legislatívu, ktorou s platnosťou od roku 2006 zrušili možnosť zakladať IBC spoločnosti). Aj krajiny, ktoré v súčasnosti patria do Európskej únie, ponúkajú daňové výhody ako napríklad Cyprus⁹ a Malta: medzinárodné obchodné spoločnosti (IBC), ktoré podliehali sadzbe dani vo výške 4,25%, bolo možné zakladať na Cypre do roku 2002, pričom tieto spoločnosti nesmeli podnikat' na území Cypru a tiež nesmeli byť vlastnené cyperskými rezidentmi; Malta v roku 1989 implementovala do svojho právneho poriadku možnosť zakladať offshore spoločnosti a zrušila ju až v roku 1994 (z dôvodu začínajúceho sa prístupového procesu do EÚ), napriek tomu niektoré výhody daňového raja ponúka naďalej.

Daňové raje v praxi (formy a faktory vzniku)

Dnešná existencia daňových rajov pramení najmä z globalizácie svetového trhu a internacionalizácie spoločností, ktoré úmyselne smerujú niektoré svoje podnikateľské aktivity do krajín s nízkymi daňami (odbúvanie neproduktívnych nákladov¹⁰). Finančná úspora pri zdaňovaní sa v legálnom rámci krajín s tradičným daňovým systémom realizuje náročnejšie ako v daňových rajoch a vyžaduje si široké ekonomicko-právne vedomosti¹¹. Východiskom na reálnu daňovú úsporu sa javia rôzne techniky daňového

⁸ Najčastejšie kritizované sú offshore jurisdikcie za nemožnosť zistiť skutočných vlastníkov IBC spoločností a rozdielny prístup k IBC spoločnostiam a k bežným spoločnostiam vlastnených rezidentmi (tzv. "ring fencing"). Veľa tradičných daňových rajov preto v posledných rokoch zrušilo, prípadne obmedzilo používanie akcií na doručiteľa v listinnej podobe.

⁹ Aj keď Cyprus odmietal byť označovaný ako daňový raj, spĺňal charakteristiky tohto pojmu a bol aj zaradený na zoznamy FATF (Financial Action Task Force) a OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development), taktiež patril medzi najväčších investorov v Rusku, Poľsku, Rumunsku, Českej republike.

¹⁰ Za súčasť neproduktívnych nákladov je možné považovať aj daň z príjmov právnických osôb, ktorej výška rozhodujúcim spôsobom ovplyvňuje výšku hospodárskeho výsledku netto (teda po zdanení).

¹¹ K tomu pozri napríklad OLEXOVÁ, C., GAJDOŠ, J. Daň z pridanej hodnoty a Lafferova krivka. In *Slovensko-české dni daňového práva: daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 265-275;

plánovania a postupy vedúce k tzv. daňovej optimalizácii. Jedným z najpopulárnejších prístupov k daňovej optimalizácii sa javí využívanie výhodnejšieho (v zmysle nižších daňových sadzieb, alebo menšej administratívnej záťaže, korektnejšieho prístupu v oblasti správy daní a podobne) daňového prostredia (oproti materskej krajine daňového subjektu), a to transfermi a koncentráciou podnikateľských aktivít do teritórií s výhodnejším daňovým prostredím, pričom treba pripustiť, že aj niektorí ekonómovia¹² uznávajú (za určitých podmienok) prínos daňovej konkurencie zo strany daňových rajov. Je možné, že aj pod vplyvom takýchto názorov napríklad OECD ustúpila z výraznej snahy diktovať nezávislým krajinám daňovú politiku a zamerala sa na požiadavku výmeny informácií v daňovej oblasti¹³. Taktiež medzinárodná organizácia OXFAM (Oxford Committee for Famine Relief)¹⁴ v roku 2016 zverejnila zoznam 15 krajín (medzi kritériá pre zoznam Oxfamu patrili napríklad nízka alebo nulová firemná daň alebo poskytovanie neprimeraných daňových stimulov), ktoré pomáhajú daňovým subjektom, aby sa vyhýbali plateniu daní. Na prvom mieste sa nachádzajú Bermudy, ďalej nasledujú Kajmanské ostrovy, Holandsko, Švajčiarsko, Singapur, Írsko, Luxembursko, Curacao, Hongkong, Cyprus, Bahamy, Jersey, Barbados, Maurícius a Britské Panenské ostrovy, pričom zároveň cca 90 % najväčších svetových koncernov má pobočky práve v krajinách označovaných ako daňové raje.

Výhody v zmysle daňových rajov poskytujú aj holdingové režimy¹⁵. Zvýhodnený holdingový režim pre spoločnosti zaviedla do svojej legislatívy väčšina krajín Európskej únie, kde k najznámejším jurisdikciám vhodným na zakladanie holdingových spoločností patria Holandsko a Luxembursko, špeciálne režimy môžeme identifikovať aj v krajinách ako sú Francúzsko, Nemecko, Dánsko. Obdobné možnosti poskytuje americký typ

PRIEVOZNÍKOVÁ, K., OLEXOVÁ, C. Právne aspekty vyhýbania sa daňovej povinnosti. In *Dny práva 2016*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 229-238.

¹² Pozri napríklad predhovor prof. Pascala Salina k štúdiu *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*, v rámci ktorého apeluje na nevyhnutnosť daňovej konkurencie a taktiež sa zmieňuje aj o pozitívnych dopadoch existencie tzv. daňových rajov. In BESSARD, P. *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*. Lausanne: Institut Constant de Rebecque, 2009, 22 s. Dostupné na <http://www.concurrencefiscale.ch/papers/IC-Bessard-Tax-Index.pdf>.

¹³ Viaceré offshorové jurisdikcie pod hrozbou sankcií sa zaviazali prijať podmienky OECD v oblasti efektívnej výmeny informácií a transparentnosti (napríklad aj zrušenie akcií na doručiteľa v listinnej podobe). Vzhľadom ale na neochotu vyspelých štátov OECD prijať rovnako prísne opatrenia je dosiahnutie sto percentného úspechu veľmi nepravdepodobné. Zdroj: [epi.sk](http://www.epi.sk), <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danove-raje.htm>.

¹⁴ Medzinárodná mimovládna organizácia so sídlom v britskom Oxforde, založená v roku 1942. Informácie dostupné na <https://www.oxfam.org>.

¹⁵ Pod holdingovým režimom rozumieme daňové zvýhodnenia pre spoločnosti, ktorých primárnym účelom je držba majetkových podielov v dcérskych spoločnostiach. Zjednodušene, holdingový režim umožňuje oslobodiť od zdanenia dividendové (prípadne aj úrokové, licenčné) príjmy a tiež kapitálové zisky plynúce z predaja podielov. Dôležitá je aj neexistujúca alebo výrazne redukovaná zrážková daň na vyplácané dividendy a široká sieť zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

spoločnosti LLC (Limited Liability Company)¹⁶. Ďalšou možnosťou vyhnúť sa nežiaducej pozornosti spájajúcej sa s klasickými offshore spoločnosťami je skryť takúto spoločnosť za komisionársku štruktúru, ktorá je tvorená agentom (spoločnosť z renomovanej jurisdikcie) a princípálom (spoločnosť z daňového raja), agent vo svojom mene obchoduje alebo poskytuje služby (vystavuje faktúry, uzatvára zmluvy a dokonca prijíma platby na svoj bankový účet, čiže úloha offshore spoločnosti je navonok neviditeľná), za čo mu prináleží provízia, pričom celkové zdanenie (tvorené daňou, ktorú zaplatí agent zo svojej provízie) sa v závislosti od druhu príjmov a jurisdikcie agenta môže pohybovať aj pod jedným percentom z príjmu.

Častým motívom využívania offshore býva aj ochrana majetku pred nárokmi budúcich možných veriteľov. Hlavným cieľom akejkoľvek štruktúry na ochranu majetku je jeho separácia od vlastníkov – na čo je možné využiť nadáciu¹⁷ alebo trust¹⁸ (nadácia sa vyskytuje v krajinách s kontinentálnym právnym systémom, trust prevažne v krajinách s anglosaským právom). Ustanovením trustu alebo darovaním majetku nadácií zakladateľ stráca vlastnícke práva k majetku, naďalej mu však z neho môže plynúť úžitok. Z dôvodu zmeny vlastníctva sú práva veriteľov a iných tretích strán voči takej štruktúre ťažko uplatniteľné, pretože v dôsledku oddelenia vlastníctva nemôžu byť aktíva nadácie alebo trustu považované za súčasť majetku zakladateľa. Ako v prípade trustu, tak i nadácie si vlastník ponecháva určitú formu kontroly nad majetkom. Vo všeobecnosti je štruktúra v podobe trustu ľahšie napadnuteľná na súdoch, ako aj zložitejšia na administráciu a založenie a taktiež je oveľa jednoduchšie vymeniť štatutárov nadácie, ako zmeniť správcu trustu. Za hlavnú výhodu nadácie oproti trustu považujeme skutočnosť, že má formu samostatnej právnickej osoby jasne definovanú príslušnými právnymi normami. Krajiny, v ktorých je možné využiť nadáciu ako nástroj ochrany majetku. K ochrane majetku je možné využiť aj klasické anonymne vlastnené spoločnosti, pričom uplatniť maximalizáciu anonymity vlastníctva akcií je možné spôsobom využitia zastupujúcich

¹⁶ Koncept LLC spoločnosti sa prvýkrát objavil v americkom štáte Wyoming už v roku 1977 a postupne sa rozšíril do skoro všetkých štátov USA. Do povedomia širšej verejnosti sa LLC spoločnosť dostala až vďaka implementácii do právneho systému amerického štátu Delaware - v súčasnosti je možné založiť LLC spoločnosť za prakticky rovnakých podmienok v každom štáte USA.

¹⁷ Nadáciu môžeme charakterizovať ako samostatný finančný fond určený na špecifické neobchodné účely, ktorý je zároveň právnickou osobou. Majetok nadácie je tvorený vkladom zakladateľa a po dobu existencie nadácie je oddelený od jeho vlastného majetku. Hlavným účelom nadácie nesmie byť obchodná činnosť. Môže sa ale obchodnou činnosťou zaoberať, respektíve môže vlastniť podiely v obchodných spoločnostiach za predpokladu, že zisk sa použije výhradne na účely, na ktoré bola nadácia založená. Majetok nadácie je spravovaný Radou nadácie, ktorá je zodpovedná za správu a reprezentáciu nadácie v súlade so zakladateľskou listinou, stanovami a smernicami. Bežnou praxou je, že zakladateľskú listinu podpisujú právnici v zastúpení klienta, aby bola zachovaná anonymita zakladateľa. Dôverné informácie, napríklad mená beneficietov, môžu byť obsiahnuté v smerniciach nadácie, ktoré sú však súkromným dokumentom.

¹⁸ Pod trustom sa rozumie vzťah medzi zakladateľom trustu a správcom trustu, ktorý spravuje majetok v prospech beneficietov určených zakladateľom. Spravovaný majetok je právne oddelený od majetku zakladateľa aj správcu trustu.

advokátov (ako akcionárov a konateľov), prostredníctvom menovaných akcionárov ako aj prostredníctvom akcií na doručiteľa v listinnej podobe (poskytuje maximálnu možnú mieru anonymity pre vlastníkov celej štruktúry). Výhody takejto formy vlastníctva sú zrejme: maximálna ochrana vlastníkov pri zachovaní kontroly nad podielmi v spoločnostiach. Nevýhodou je, že v súčasnej dobe stúpa tlak na odkrytie vlastníctva a ponuka vhodných jurisdikcií na založenie anonymnej spoločnosti sa obmedzila.

Slovenské subjekty v daňových rajoch

V Slovenskej republike sa od začiatku roka 2015 počet spoločností, ktorých vlastník má sídlo v krajine označovanej ako daňový raj, znížil o 114 na celkových 4.248 subjektov. Najväčší odliv slovenských podnikateľských subjektov bol realizovaný z Monaka a Jersey. Na porovnanie v Českej republike sa v rovnakom období záujem o daňové rajy zvýšil o 162 na celkových 13.409 subjektov. V roku 2017 zverejnila Európska únia zoznam, tzv. čiernu listinu krajín označovaných ako daňové rajy (pôvodne 17 krajín mimo územia únie, ktoré dostatočne nespupracujú v daňových záležitostiach), v súčasnosti už na tomto zozname ostáva 9 krajín, keďže na základe prísľubu lepšej spolupráce v daňovej oblasti boli niektoré krajiny zo zoznamu vypustené, pričom v daňových rajoch z čiernej listiny Európskej únie, teda v daňových rajoch mimo EÚ, podniká v súčasnosti 37 slovenských firiem (vyplýva to z údajov spoločnosti Bisnode¹⁹). Všetky materské spoločnosti slovenských spoločností pritom sídlia iba v jednej krajine z čiernej listiny, a to na Marshallových ostrovoch. Faktom ale je, že väčšina slovenských podnikateľských subjektov vo väčšej miere využíva európske daňové rajy, ktoré ale EÚ do svojho zoznamu nezarádila. Počet slovenských spoločností, ktoré majú vlastníka v daňovom raji, v prvom štvrtroku 2018 klesol, aktuálne v nich sídli 4.752 našich spoločností, čo je o 44 menej ako na konci minulého roku. Najväčší odlev zaznamenali Spojené štáty americké, odkiaľ za tri mesiace odišlo 19 subjektov, pokles zaznamenali aj Seychely (-11), Holandsko (-7), britský Ostrov Man (-5). Celkovo najvyšší nárast slovenských subjektov (+3, celkovo 160) zaznamenali Spojené arabské emiráty. Európska únia zverejnila nové zoznamy (tzv. čierny²⁰ a sivý)²¹, krajín označovaných ako daňové rajy, ktoré vytvárajú, z pohľadu EÚ, neférové konkurenčné podmienky pre zdaňovanie, ktorých podniká spolu 3.094 slovenských spoločností s celkovým základným kapitálom vo výške presahujúcej 1,4 miliardy eur, pričom z celkového počtu

¹⁹ Zdroj: Bisnode. Dostupné na <https://www.bisnode.sk>.

²⁰ Americká Samoa, Bahrajn, Barbados, Grenada, Guam, Južná Kórea, Macao, Marshallove ostrovy, Mongolsko, Namíbia, Palau, Panama, Svätá Lucia, Samoa, Trinidad a Tobago, Tunisko, Spojené arabské emiráty.

²¹ Hongkong, Omán, Katar, Taiwan, Curacao, Nová Kaledónia, Turecko, Bosna a Hercegovina, Kapverdské ostrovy, Fidži, Jordánsko, Čierna Hora, Srbsko, Švajčiarsko, Turecko, Vietnam, Arménsko, Botswana, bývalá Juhoslávia – Macedónsko, Jamajka, Maledívy, Maroko, Peru, Srbsko, Thajsko, Andorra, Aruba, Belize, Cookove ostrovy, Lichtenštajnsko, Maurícius, Svätý Vincent a Grenadiny, San Maríno, Seychely, Uruguaj, Malajzia, Labuan, Jersej, Ostrov Man, Kajmanie ostrovy, Bermudy, Guernsey, Aruba, Faerské ostrovy, Grónsko, Nauru, Niue, Vanuatu, Albánsko.

krajín, ktoré ministri financií EÚ zaradili na zoznamy, z hľadiska vlastneného kapitálu majú slovenskí podnikatelia najviac vo firmách v Južnej Kórei, ide o viac ako 790 miliónov eur (sídli 210 našich podnikateľských subjektov).²²

Výhody daňových rajov (v porovnaní so Slovenskom)

Motivácia využívania daňových rajov nemusí byť spájaná výhradne s podnikateľskou činnosťou, resp. so zámerom neplatenia daní alebo minimalizovania daňovej povinnosti. O tom, akú daňovú stratégiu v kontexte spomínaných skutočností by si mal konkrétny daňový subjekt zvoliť je vhodné rozhodnúť až po dôkladnej analýze, požiadaviek (podmienok) a očakávaných výsledkov. Daňový systém vlastnej krajiny (predovšetkým výška daňových sadzieb a použitie daní), ale aj daňová kultúra a etika v štáte, môžu daňové subjekty natoľko demotivovať, že sa napokon rozhodnú správať ekonomicky výhodne a transferovať svoje príjmy do teritórií s výhodnejším a komfortnejším daňovým režimom. Príčiny (dôvody) takejto voľby môžu byť aj vo fungujúcej demokracii rôzne (nie len ekonomického charakteru). Pripúšťame, že zrejme najviac frekventovaným motívom pre podnikateľov sú možné **finančné výhody**: finančné (nákladové) úspory, ktoré plynú z využívania daňových rajov – táto skutočnosť je podmienená výškou zdanenia vo vyspelých krajinách, neúmernými daňovými odvodmi (aj na Slovensku) a tiež skutočnosťou, že viaceré náklady vynaložené spoločnosťou na dosiahnutie jej príjmov, vôbec nie sú považované za daňové náklady (napr. strata z predaja pohľadávok či cenných papierov v našich podmienkach). Jednotlivé spoločnosti sú potom nútené aspoň niektoré činnosti optimalizovať cez dcérske spoločnosti založené v krajinách s výhodnejšími daňovými podmienkami, Taktiež ale existujú aj **právne výhody**: veľmi dôležitou výhodou je možnosť založiť spoločnosť na určitý účel v krajine s celkom odlišným spoločenstvom a obchodným právom ako na Slovensku, čo umožní napr. usporiadať vzťahy medzi podielnikom v spoločnosti spôsobom, ktorý odporuje nášmu obchodnému právu. Rovnako tak môže byť podstatná tiež výrazne nižšia úroveň administratívnych povinností (napr. nie je nutné predkladať účtovné výkazy a daňové priznania, správy pre register obchodných spoločností). K ďalším výhodám daňových rajov patrí aj miera **ochrany majetku**: zahraničné spoločnosti z daňových rajov sa môžu využiť na tzv. ochranu majetku pred nárokmi budúcich veriteľov (táto výhoda chýba v slovenskom podnikateľskom prostredí) ako aj zabezpečenie **anonymity vlastníctva**: ochrana investorov a anonymita vlastníkov v daňových rajoch je rozdielna ako na Slovensku a môže byť niekedy rozhodujúcim faktorom pri rozhodovaní sa investorov.

²² Zdroj: Bisnode. *Daňové raje prišli o desiatky slovenských firiem*. [23. 4. 2018]. Dostupné na <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/danove-raje-prisli-o-desiatky-slovenskych-firiem/> a tiež *Na Slovensku podniká tritisíc firiem, ktoré sídlia v tzv. nových daňových rajoch*. [19. 12. 2017]. Dostupné na <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/na-slovensku-podnika-tritisic-firiem-z-novych-rajov/>.

2. DAŇOVÉ RAJE (možnosti ich eliminácie)

Efektívna vzájomná globálna spolupráca jednotlivých krajín v oblasti daňovej politiky s cieľom eliminácie daňovej nevyváženosti národných daňových sústav, ako aj ďalších podmienok podnikania, musia vychádzať zo spoľahlivých a objektívnych informácií (presných štatistických údajov). V súčasnosti ešte stále existujú len nepresné údaje o celosvetovom rozdelení finančných aktív (najmä o objeme majetku nachádzajúceho sa v daňových rajoch) a práve preto je nevyhnutným predpokladom obmedzovania vzniku a existencie daňových rajov dosiahnutie automatickej globálnej výmeny bankových (finančných) a informácií o iných majetkových hodnotách. Európska únia dodnes nedosiahla výrazný posun v spoločnom postupe „v boji proti daňovým rajom“. Jedným zo spôsobov ako dosiahnuť reálne výsledky by mohlo byť zavedenie automatických sankcií pre banky ako aj pre krajiny, ktoré odmietajú poskytovať potrebné informácie. Odvetvie finančných služieb bude prirodzene existovať bez ohľadu na existujúce alebo zamýšľané regulácie, ak ale budú skutočne zavedené celosvetovo jasné pravidlá²³ na poskytovanie a výmenu komplexných informácií o finančných a majetkových hodnotách, tak je možné predpokladať, že daňové raje stratia svoju najvýraznejšiu konkurenčnú výhodu.²⁴ Medzi štandardné nástroje boja proti daňovým rajom patrí **daňová amnestia**²⁵ a **zrážková daň**²⁶.

Vnútroštátne opatrenia v SR

Slovenská republika ako súčasť celosvetového fóra bojujúceho proti škodlivým vplyvom pôsobenia daňových rajov neustále implementuje do svojho zákonodarstva rôzne formy opatrení, ktoré by mali uvedené škodlivé pôsobenie eliminovať. Možno skonštatovať, že tak, ako tomu bolo už pred takmer 20 rokmi, keď boli pod vplyvom

²³ Požiadavka týkajúca sa automatického poskytovania komplexných bankových (prípadne aj ďalších) informácií by preto mala byť súčasťou dohôd o voľnom trhu (voľný pohyb kapitálu, pracovných síl, atď).

²⁴ PIKKETY, T. *Le Capital au XXI^e Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P., Minárik, J. Bratislava, Ikar, a. s., 2015, s. 571, 574-577.

²⁵ Zavedením tohto inštitútu sa vlády pokúsili motivovať daňovníkov repatriovať, resp. vrátiť finančné aktíva z daňových rajov do vlastnej národnej ekonomiky. Napríklad daňová amnestia v Taliansku (známa ako *Tremontiho zákon*) ponúkla ako jednotlivcom, tak aj spoločnostiam očistiť (zlegalizovať) finančné prostriedky prostredníctvom zaplatenia jednorazovej dane (v roku 2001 to bola sadzba 2,5% a v roku 2003 4%) a to bez povinnosti platby sankcií. Zdroj: SCHÖNWIESNER, R. *Taliansko chce späť vklady svojich občanov*. In TREND.sk. News and Media Holding, 2001. Dostupné na <https://www.etrend.sk/ekonomika/taliansko-chce-spat-vklady-svojich-obcanov.html>.

²⁶ Význam toho inštitútu treba vidieť predovšetkým v prípade platieb smerujúcich k nerezidentom, resp. do daňových rajov, za účelom oslobodenia subjektu od daňovej povinnosti, ktorá im vyplýva z národnej zákonnej úpravy.

činnosti OECD²⁷ implementované rôzne opatrenia do „starého“ zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov²⁸, aj v súčasnosti evidujeme pravidelné zavádzanie nových inštitútov či precizáciu, resp. sprísňovanie už existujúcej právnej úpravy. Najmä v priebehu posledných piatich-šiestich rokov došlo k prijatiu viacerých významných opatrení, resp. inštitútov zameraných na predchádzanie daňových únikov do daňových rajov. S účinnosťou od 1. 1. 2014 bol novelizovaný Daňový poriadok vo svojom ustanovení § 3 ods. 6, ktoré bolo doplnené o všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. GAAR), podľa ktorého sa „na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“²⁹ Ďalej došlo k zavedeniu zvýšenej sadzby dane vyberanej zrážkou i zvýšenia sumy zabezpečenia dane vo výške 35 %³⁰ pre daňovníkov z tzv. nezmluvných štátov, t. j. štátov, ktoré nie sú na tzv. „bielej listine“ vedenej ministerstvom financií SR, pričom tento obsahuje štáty, s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní a štáty, ktoré sú zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorými sú príslušné štáty a Slovenská republika viazané.³¹ Ako však správne poukazujú Huba, Sábo, Štrkolec, takýmto ustanovením je de facto pokrytá väčšina tzv. daňových rajov, resp. štáty s výhodným daňovým režimom, čo v skutočnosti znamená, že voči takýmto štátom (teda subjektom v nich majúcich trvalý pobyt či sídlo) sa nebude táto zvýšená sadzba uplatňovať, čím sa popiera zmysel

²⁷ OECD „Towards Global Tax Co-operation“, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs - Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices „Report 2000“.

²⁸ Napr. v roku 2002 sa popri existujúcich pravidlách nízkej kapitalizácie a transferového oceňovania či uplatňovaní metódy zápočtu na vylúčenie dvojitého zdanenia príjmov plynúcich zo zmluvného štátu zaviedli zrážanie preddavku na daň platiteľom dane zo zdaniteľných príjmov, precíznejšia regulácia zdanenia závislých osôb či povinnosť zabezpečiť daň vo výške 30 % pri platbách do daňových rajov podľa zoznamu vydaného ministerstvom financií SR.

²⁹ Tejto téme sa bližšie venovali vo svojich publikáciách ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In *System of Financial law*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212-228; pozri taktiež aj BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 11-24; ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39-58.

³⁰ § 43 ods. 1 a § 44 ods. 2 Zákona o dani z príjmov.

³¹ ROMÁNOVÁ, A. Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR. In *Dny práva 2016: časť II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 242.

zavedenej zvýšenej sadzby ako opatrenia na boj s daňovými únikmi.³² Od roku 2015 došlo k uplatneniu ďalších zmien, konkrétne došlo k opätovnému zavedeniu pravidiel nízkej kapitalizácie, ktorá stanovuje podmienky daňovej uznateľnosti úrokov z úverov a pôžičiek v prípade tzv. podkapitalizácie medzi prepojenými osobami. Rok 2016 priniesol ďalšie zmeny, pričom tie najvýraznejšie sa dotkli zdanenia dividend. Zákon o dani z príjmov sa doplnil o nové ustanovenie proti zneužívaniu, a to o § 50a, podľa ktorého „ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane.“ Zmeny v zdaňovaní dividend boli prijaté aj pre rok 2017, a to pre podiely vykázané za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. 1. 2017. Od tohto obdobia sa zdaňujú i doteraz nezdaňované dividendy vyplácané obchodnými spoločnosťami³³ a družstvami fyzickým osobám a vyplácané právnickým osobám rezidentom nezmluvných štátov alebo prijaté od právnických osôb z nezmluvných štátov – zdaňované osobitnou sadzbou dane vo výške 35 %. Takáto zvýšená sadzba sa uplatní aj pre fyzické osoby pokiaľ, bude príjem plynúť z/do nezmluvného štátu. Došlo tiež k spresneniu podmienok pri vzájomnom obchodovaní prepojených osôb zakotvením definície kontrolovanej transakcie (právny vzťah alebo iný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z nich je daňovníkom s príjmami podľa § 6 Zákona o dani z príjmov alebo právnickou osobou, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom; pričom pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti), čo prakticky znamená rozšírenie povinnosti vedenia transferovej dokumentácie. Sprísnil sa sankcie pre daňovníkov, ktorí prostredníctvom transferového oceňovania³⁴ svojvoľne upravujú základ dane alebo daňovú stratu tak, že vykonávajú transakcie a/alebo uplatňujú postupy, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých zámerom i výsledkom je účelové obchádzanie a vyhýbanie sa daňovej povinnosti, resp. získanie daňovej výhody, na ktorú by inak daňovník nemal nárok.³⁵ Obzvlášť podstatné zmeny sú obsiahnuté aj v novele zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorá bola schválená dňa

³² Pozri HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 55 a 126 a nasl.

³³ Nad rámec už zdaňovaných dividend a iných majetkových práv vyplácaných verejnou obchodnou spoločnosťou a komanditnou spoločnosťou.

³⁴ Tejto témy sa dotkli i novelizácie z predchádzajúcich rokov, avšak pre potreby tohto článku a z dôvodu rozsahu sa im nebudeme viac venovať. K tomu pozri KOČIŠ, M. *Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016*. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, č. 4-5/2016.

³⁵ ROMÁNOVÁ, A. *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In *Dny práva 2016: časť II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 244.

7. decembra 2017³⁶. Tá zaviedla viaceré zmeny, ako napr. úpravu pravidiel stanovovania daňovej rezidencie, riešenie hybridných nesúládov, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, zdanenie pri odchode a iné³⁷, z ktorých viaceré predstavujú opatrenia zavedené smernicou 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 (Anti-Tax-Avoidance Directive – ATAD). Cieľom zdanenia pri odchode je zaistiť, aby v prípade, že daňovník presúva majetok alebo mení svoju daňovú rezidenciu mimo územia SR, zdanil na území SR ekonomickú hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na území SR, hoci tento zisk ešte nebol v čase odchodu realizovaný. Nevzťahuje sa na situácie keď dochádza k skutočnej realizácii ziskov napr. pri predaji podniku alebo jeho časti, keď daňovník reálne dosiahne príjem z predaja a zároveň dochádza k zmene vlastníctva k majetku z titulu tohto predaja a obdobne pri vklade podniku ako nepenažného vkladu kde vkladateľ nepenažného vkladu získava ako protihodnotu účasť na spoločnosti – teda nový majetok, ktorý u neho bude predmetom dane a štát nestráca právo zdaňovať tento majetok. Zdanenie ekonomickej hodnoty kapitálových ziskov vytvorených na území SR sa uskutoční tak, že táto sa vyčíslí a zahrnie do osobitného základu dane.³⁸ Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC) sú nástrojom proti zneužívaniu daňového systému, ktorý má brániť presunom ziskov do jurisdikcií s nízkou úrovňou zdaňovania. Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti majú za následok priradenie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti, pričom ide o príjmy, ktoré boli umelo odklonené na dcérsku spoločnosť. V rámci riešenia hybridných nesúládov došlo k úprave uplatňovania výdavkov medzi závislými osobami. Cieľom tejto úpravy je zamedziť situáciám, ktoré môžu vzniknúť medzi závislými osobami, kedy môže dôjsť k uplatneniu toho istého daňového výdavku podľa slovenského zákona o dani z príjmov, ako aj podľa právneho predpisu v inom štáte (dvojitý odpočet toho istého výdavku), alebo k uplatneniu daňového výdavku na území SR, ktorý nie je zdaniteľným príjmom zahrnutým do základu dane na území SR alebo na území iného štátu (odpočet bez zahrnutia), a to z dôvodu rozdielnej kvalifikácie tej istej transakcie v rôznych štátoch.

³⁶ Zákon č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

³⁷ K tomu pozri KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In Babčák, V., Popovič, A., Románová, A., Štieberová, I. (eds.) *I. slovensko-české dni daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 195-206; DURACĪNSKÁ, J., DURACĪNSKÁ, M. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In Babčák, V., Popovič, A., Románová, A., Štieberová, I. (eds.) *I. slovensko-české dni daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 121-132.

³⁸ ROMÁNOVÁ, A. Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR. In *Dny práva 2016: časť II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 245.

Riešením týchto situácií je zamietnutie daňového výdavku za účelom ochrany základu dane na území SR. Upravené boli i podmienky definovania daňovej rezidencie pre fyzické osoby, kde sa zakotvilo, že fyzická osoba má na území SR bydlisko aj vtedy, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie a možno predpokladať zámer FO sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať. V rovine daňového procesu bolo medzníkom prijatie nového zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní reflektujúceho legislatívu EU. Upravuje vzájomnú výmenu informácií a inú vzájomnú spoluprácu a pomoc v daňových veciach. Uvedená výmena informácií sa realizuje ako výmena informácií na základe žiadosti, výmena informácií bez žiadosti a automatická výmena informácií, ktorá bola v roku 2017 rozšírená aj na automatickú výmenu záväzných stanovísk.

ZÁVER (zhrnutie)

Z makroekonomického hľadiska medzi faktory, ktoré majú vplyv na vznik daňových rajov, ako aj na intenzitu a objem investícií je prehlbujúca sa globalizácia, s ktorou súvisí nárast transnacionálnych korporácií a intenzita toku medzinárodného kapitálu. Medzinárodný aspekt pôsobnosti týchto spoločností ovplyvňuje možnosti daňového zvýhodňovania – fakt, že sa spoločnosti môžu rozhodnúť, kde budú zdaňovať svoje príjmy je podnetom pre prehlbovanie konkurenčného boja medzi národnými daňovými systémami. Preferenčné daňové režimy súčasného globálneho sveta na začiatku tretieho tisícročia ponúkajú v princípe najmä tieto druhy (resp. formy) daňového zvýhodnenia:

- individuálne daňové zvýhodnenia ponúknuté veľkým tzv. strategickým investorom,
- daňové zvýhodnenia pre holdíngy,
- daňové zvýhodnenia využívajúce teritoriálny princíp zdanenia,
- daňové zvýhodnenia spočívajúce v aplikácii zníženej sadzby dane z príjmov,
- daňové výhody vyplývajúce z paušálneho oslobodenia pre niektoré subjekty,
- daňové zvýhodnenia v krajinách, kde je nulová daň z príjmov.

Nadväzne na tieto zvýhodnenia, pre účel internacionálneho daňového plánovania, je možné identifikovať štyri skupiny krajín:

- krajiny ponúkajúce individuálne daňové výhody (napríklad v SR ponúkli takéto daňové zvýhodnenie po roku 1990 prvému veľkému strategickému investorovi, ktorým bola spoločnosť Volkswagen),
- krajiny s vysokým daňovým zaťažením ktoré, ale ponúkajú daňové zvýhodnenia pre holdíngy alebo iné obdobné zvýhodnenia,
- krajiny umožňujúce vznik daňovo oslobodených subjektov,
- štandardné daňové raje (tzv. offshore), ktoré nemajú daň z príjmov a pre firmy etablované v ich krajine zaviedli len nízke celoročné paušálne poplatky.

Daňové raje slúžia trom základným účelom:

- poskytujú umiestnenie pre držbu pasívnych investícií (tzv. peňažné priehradky),

- poskytujú miesto, kde je možné zúčtovať účtovné (papierové) zisky,
- umožňujú, aby záležitosti daňových subjektov, najmä ich bankové účty, boli efektívne ochránené od kontroly daňových orgánov iných krajín.

Uvedené podmienky môžu potenciálne spôsobiť daňovým systémom iných krajín stratu makroekonomickej efektívnosti (predovšetkým v podobe poklesu daňových a iných príjmov, poklesu zamestnanosti). Medzi základné techniky využívania daňových rajov patria:

- prevody zisku zväčšovaním alebo znižovaním obratu alebo nákladov,
- využívanie transferových spoločností,
- využívanie daňových dohôd.

Vplyvom postupujúcej globalizácie a rozsahu medzinárodného aspektu podnikateľskej činnosti dochádza z pohľadu jednotlivých štátov k intenzívnejšiemu vnímaniu vplyvu existujúceho právneho prostredia na podnikateľské aktivity. Súčasným prezentovaným trendom v právnej regulácii je snaha o znižovanie administratívnej, resp. byrokratickej záťaže podnikateľov. Založenie spoločností v daňových rajoch je stále atraktívnejšie a prístupnejšie širšiemu spektru podnikateľov. To však, či je táto možnosť pre konkrétneho podnikateľa zaujímavá, závisí od viacerých faktorov, a preto nie je možné jednoznačne konštatovať, či je napríklad vytvorenie holdingovej štruktúry so zapojením spoločnosti sídliacej v niektorých z daňových rajov pre podnikateľa výhodné, resp. atraktívne. Podľa odhadov je v daňových rajoch alokovaných cca 70 až 80 percent privátneho likvidného kapitálu z celého sveta, pričom reálne nebezpečenstvo existencie daňových rajov pre globalizujúcu sa ľudskú spoločnosť predstavuje skutočnosť, že tento politicko-ekonomicko-právny priestor poskytuje možnosti využitia kapitálu pochádzajúceho z nelegálnych, kriminálnych činností (napr. predaj drog, prostitúcia, lúpeže, únosy, terorizmus a hospodárska kriminalita). Z ekonomického hľadiska ide o večný rozpor, ktorý bude platiť medzi krajinou pôvodného rezidenta a krajinou daňového raja, kde kapitál predmetného rezidenta bol kvôli finančnej úspore (na úkor nižšej zaplatenej alebo nezaplatenej dane) umiestnený. Náborové konanie "voľných investícií" do daňových rajov permanentne pokračuje rôznymi oficiálnymi i neoficiálnymi cestami i komplexne prepracovanými spôsobmi (napr. ponúkajú získať štátne občianstvo za poplatok). Ekonomovia rozhodne považujú za optimálne prostredie vzniku daňových únikov predovšetkým ekonomiku neštandardnú ako štandardnú. Medzi dôvody využívania daňových rajov zaraďujeme:

- vysoké dane v krajine trvalého pobytu fyzických osôb,
- vysoké (až prohibičné) sadzby daní pre právnické osoby,
- vysoké dane z dedičstva a z darovania,
- možnosť vyhnúť sa vysokému daňovému bremenu realizáciou príslušnej zmluvy v zahraničí,
- vyhnúť sa problémom znárodnenia aktív alebo konfiškácie hnuťelného majetku, čo súvisí aj so snahou o anonymitu,

- ochrana úspor uložením v krajinách, ktoré zaručujú ochranu bankového tajomstva,
- voľba krajín s nízkymi daňami vo vybranom zemepisnom a klimatickom (príjemnejšom) prostredí,
- politická stabilita krajiny, ktorá môže ponúknuť dlhodobé záruky, krajiny so značnou slobodou obchodných transakcií a bez devízových obmedzení,
- optimálne daňové plánovanie umožnené krajinami, ktoré majú početné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia,
- možnosť získania lacných kvalifikovaných pracovných síl v krajinách, ktoré majú ľahko dostupné a dosiahnuteľné optimálne štruktúry,
- doba platnosti preferenčných daňových sadziieb stanovená v zákonoch príslušnej krajiny,
- krajiny, ktoré ponúkajú osobitné podnety na výrobné a priemyselné iniciatívy umožňujúce získať významné fiškálne a finančné výhody,
- krajiny, v ktorých platia dômyselné zákony pre spoločnosti ako rodinné nadácie, súkromné nadácie alebo poverené skupiny,
- možnosť previesť počas krátkej doby a bez osobitných ťažkostí spoločnosti do zahraničia (v prípade vzniku neočakávaného rizika alebo náhlej zmeny).

Daňové raje je možné využívať pasívne alebo aktívne. Pasívne využitie daňových rajov sa týka najmä správy majetku, kde daňový subjekt využíva výhody kumulovaných investícií bez nutnosti zdaňovať kapitálové príjmy. Aktívny spôsob využívania daňových rajov predstavuje buď vlastnú správu portfólia, alebo využívanie podnikateľských aktivít spoločnosti, ktoré nepodliehajú zdaneniu.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BESSARD, P. *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*. Lausanne: Institut Constant de Rebecque, 2009, 22 s. Dostupné na <http://www.concurrencefiscal.ch/papers/IC-Bessard-Tax-Index.pdf>.
2. BONK, F. Daň z finančných transakcií v Európskej únii. In *Peníze v právu a ekonomice*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2015, s. 215-230. ISBN 9788087382707.
3. BONK, F. Limitation-on-benefits clauses and its relevance in tax frauds and tax evasions prevention. In *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 47-57. ISBN 9788081523038.
4. BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, ISBN 978-80-8152-492-9, s. 11-24.
5. BONK, F., ČAKOCI, K. Statutory General Anti-Abuse Rule in the Slovak Tax Code: Some Expectations and the Reality of Its Implementation? In *Public Governance, Administration and Finances Law Review*. Vol. 2, no. 1 (2017), s. 5-

16. ISSN 2498-6275. Dostupné na http://www.dialogcampus.hu/uploads/webshop/mintaleiras/pgga2017_1_05-16.pdf.

6. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 9788081522468.
7. BURÁK, E. V raste záujmu o daňové raje dominujú ekonomické dôvody. In *Trend*. Dostupné z <https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-/cislo-M%C3%A1j/v-raste-zaujmu-o-danove-raje-dominuju-ekonomicke-dovody.html>.
8. ČERVENÁ, K., ČAKOCI, K. Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská). In *Dny práva 2017 - časť III. Stabilita a stabilizace podnikateľského prostredí*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. ISBN 978-80-210-8974-7.
9. ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, ISBN 978-80-8152-431-8, s. 39-57.
10. DURAČINSKÁ, J., DURAČINSKÁ, M. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In Babčák, V., Popovič, A., Románová, A., Štieberová, I. (eds.) *I. slovensko-české dni daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, ISBN 978-80-8152-584-1, s. 121-132.
11. DURLAUF, S. N., BLUME, L. Tax havens. In *The New Palgrave Dictionary of Economics* 8. 2nd ed. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2008, s. 173 – 175. ISBN 978-0-230-22644-9.
12. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.
13. KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In Babčák, V., Popovič, A., Románová, A., Štieberová, I. (eds.) *I. slovensko-české dni daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, ISBN 978-80-8152-584-1. s. 195-206;
14. KOČIŠ, M. Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016. In *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, č. 4-5/2016.
15. Encyklopedický ústav SAV. Daňový raj. In *Encyclopaedia Beliana, zväzok 3. (Č - Eg)*. Bratislava: Veda a 2003, s. 199. ISBN 80-224-0761-5.
16. OLEXOVÁ, C., GAJDOŠ, J. Daň z pridanej hodnoty a Lafferova krivka. In *Slovensko-české dni daňového práva: daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 265-275. ISBN 9788081525841.

17. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., OLEXOVÁ, C. Právne aspekty vyhýbania sa daňovej povinnosti. In *Dny práva 2016*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 229-238. ISBN 978-80-210-8553-4.
18. PIKETTY, T. *Le Capital au XXI^e Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P., Minárik, J. Bratislava, Ikar, a. s., 2015, 749 s. ISBN 978-80-551-4248-7.
19. ROMÁNOVÁ, A. Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR. In *Dny práva 2016: časť II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, ISBN 9788021085596, s. 239-250.
20. ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? In: *System of Financial law*. Brno: Masaryk University, 2015, ISBN 9788021078277. s. 212-228.
21. SCHÖNWIESNER, R. *Taliansko chce späť vklady svojich občanov*. In TREND.sk. News and Media Holding, 2001. Dostupné na <https://www.etrend.sk/ekonomika/taliansko-chce-spat-vklady-svojich-obcanov.html>.

KONTAKT NA AUTORA

karolina.cervena@upjs.sk

anna.romanova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

VYBRANÉ OTÁZKY (NIE LEN PRÁVNÝCH) LIMITOV DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA VO VZŤAHU K DAŇOVÝM RAJOM

SELECTED QUESTIONS ON (NOT ONLY LAW) LIMITS OF TAX PLANNING IN RELATION TO TAX HAVENS

Dušan Hesek

Fakulta práva PEVŠ Bratislava

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V tomto príspevku sa zaoberáme limitmi využitia daňových rajov v rámci medzinárodného daňového plánovania. Voľný pohyb kapitálu ako esenciálny (pre vnútorný trh) prvok primárneho práva EÚ garantuje možnosť využiť jurisdikcie daňových rajov v rámci medzinárodného daňového plánovania, ktorý môže byť obmedzený len proporcionálne vnútroštátnym právom implementovaným zo sekundárneho práva EÚ sledujúc ochranu dňového systému. Toto obmedzenie je spojené s dodatočnými povinnosťami danými (implementovaným) vnútroštátnym právom, ktoré, ak nie sú splnené, sú právnym základom pre možnú sekundárnu (deliktuálnu) zodpovednosť – dokonca pre trestnú zodpovednosť. Týmito právnymi nástrojmi je chránená len alokačná funkcia daňového systému, čo nie je dostatočné a je potrebné chrániť aj redistribučnú a stabilizačnú funkciu prevenciou pred korupciou a ochranou ústavnosti.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový raj, daňová optimalizácia, daňové plánovanie, funkcie daňového systému, voľnosť pohybu kapitálu, sekundárna (deliktuálna) zodpovednosť, trestná zodpovednosť

Abstract in English Language:

In this paper, we deal with limits for usage of tax havens within the international tax planning. The freedom of capital movement as an essential (for internal market) element of the EU primary law guarantees the possibility to use the tax haven jurisdictions within the international tax planning that can be restricted only proportionally by national law implemented from the EU secondary law following the protection of the member states tax system. This restriction is connected with additional liabilities given by the (implemented) national tax law that are, if not met, the legal base for the possible secondary (delictual) liability – even the criminal liability. By these legal means is protected only the allocation function of the tax system which is not sufficient and there is a need to protect also the redistributive and stabilisation function through prevention from corruption and protection of constitution.

Keywords in English language:

tax haven, tax optimization, tax planning, functions of the tax system, the freedom of capital movement, secondary (delictual) liability, criminal liability

ÚVOD

Na úvod tohto príspevku v rámci medzinárodnej vedeckej konferencie zameranej na tému „**Daňové rajy a zneužívanie daňového systému**“ sa z dôvodu, že dane/daňové systémy sú imanentnou súčasťou fungujúcich moderných ekonomík, ponúka uviesť známy citát¹ Paula Anthonyho Samuelsona²: „*Obidve zložky – trh a vláda – sú nevyhnutné pre zdravé fungovanie ekonomiky. Organizovať modernú ekonomiku bez ktorejkoľvek z nich je to isté, ako tliekať jednou rukou.*“³ Fungujúca moderná ekonomika teda nemôže byť **bez trhového mechanizmu (trh) a bez korigujúcich zásahov štátu (vláda)**, vykonávaných aj v rámci daňového systému. Daňový systém, ako súčasť systému zásahov štátu, potrebných na dobré fungovanie ekonomiky, je potrebné chrániť, lebo jeho ochrana je ochranou hospodárstva krajiny. **Hospodárska oblasť je z pohľadu štátovedy súčasťou základných funkcií štátu**, nakoľko fungovanie štátu sa neohraničuje len na uskutočňovanie moci zákonodarnej, výkonnej a súdnej, ale v širšom zábere siaha aj do oblasti hospodárskej⁴.

Najmä **teleologický pohľad na daňový systém a na jeho ochranu pred zneužívaním aj v spojení s tzv. daňovými rajmi**⁵ prostriedkami práva s vyústením do dominancie teleologického výkladu, ktorý **je pri interdisciplinárnych⁶ problematikách obzvlášť potrebný**, prispieva k odborným poznatkom, nakoľko ich izolované jednotlivé vnímanie bez skúmania vzájomných súvislostí, môže viesť k zjednodušeným a nedostatočným záverom. Preto je v tomto príspevku potrebné interdisciplinárne uviesť aj základné ekonomické kategórie trhového hospodárstva, od ktorých sa odvíja i funkcionálnosť daňového systému v rámci trhového hospodárstva (1. kapitola).

Čo do ochrany daňového systému je významná tá skutočnosť, že Slovenská republika je o. i.⁷ členským štátom aj v medzinárodných organizáciách orientovaných na

¹ SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Macro-Economics*. 14. vyd. New York: McGraw-Hill, Inc. 1992, s. 43.

² Paul Anthony Samuelson - nositeľ ceny Švédskej ríšskej banky za ekonomické vedy na pamiatku Alfreda Nobela (označovanej ako Nobelovej ceny za ekonómiu) z roku 1970 - najprv presvedčený keynesiánc, protagonistu spojenia neoklasickej mikroekonómie a Keynesovej makroekonómie, s následným vplyvom sociologicko-inštitucionálneho smeru a s vplyvom monetarizmu.

³ „*Both halves – market and government – are essential for a soundly functioning economy. Operating a modern economy without both is like trying to clap with one hand.*“ (pôvodné znenie citátu).

⁴ POSLUCH, M., CIBULKA, E. *Štátne právo Slovenskej republiky*. 3. vyd. Šamorín: Heuréka, 2009, s. 17.

⁵ Obsah pojmu „daňový raj“ nemá legálnu definíciu.

⁶ Interdisciplinarita tejto problematiky je daná tým, že dane sú zároveň ekonomickou i daňovo-právnou kategóriou.

⁷ Slovenská republika bola v roku 2017 členom viac ako 100 medzinárodných organizácií, do ktorých uhradila 45,9 milióna eur (zdroj: TASR 03.04.2018).

ekonomické ciele, najmä v Európskej únii⁸ a v Organizácii pre hospodársku spoluprácu a rozvoj⁹. Užitočnosť/nutnosť členstva v nich vyplýva z globalizácie a z potreby (nie len) ekonomickej integrácie. **Ochrana daňových systémov pred zneužívaním aj vo vzťahu k tzv. daňovým rajom je ich živou agendou**, nakoľko v rámci globalizácie zintenzívnal cezhraničný pohyb mobilných výrobných faktorov¹⁰, ktoré zodpovedajú mobilným základom dane.

1. DAŇOVÝ SYSTÉM - ČO DO JEHO FUNKCIÍ V RÁMCI TRHOVÉHO HOSPODÁRSTVA

Ústredným pojmom trhového hospodárstva je pojem trhovú mechanizmus, ktorý predpokladá pre svoju efektívnosť aktívnu hospodársku súťaž. Trhovú mechanizmus ako forma organizácie ekonomiky, v ktorej individuálni spotrebiteľia a podniky vstupujú do vzájomných vzťahov na trhu, má v podmienkach triviálne známej vzácnosti výrobných faktorov riešiť tri základné otázky ekonomiky:

- Čo a koľko vyrábať?
- Ako vyrábať?
- Pre koho vyrábať?

Trh výrobných faktorov (práca, pôda/nerastné suroviny a kapitál) a trh statkov (výrobky a služby) fungujú vo vzájomnom systémovom prepojení a cieľovo musia byť v rovnováhe. Rovnováha na trhu statkov nastáva na základe pôsobenia ponuky statkov zo strany podnikov a dopytu po statkoch zo strany domácností. Rovnováha na trhu výrobných faktorov nastáva na základe pôsobenia ponuky výrobných faktorov najmä zo strany domácností a dopytu po výrobných faktoroch zo strany podnikov. Táto tzv. „neviditeľná ruka trhu“ nie je však dokonale efektívna a nedokáže zabezpečiť všetky ekonomické funkcie v spoločnosti, a preto s efektívnym fungovaním trhového mechanizmu veľmi úzko súvisí cez používané fiškálne nástroje aj daňový systém.

Slabiny trhového mechanizmu majú za následok to, že **štát musí svojimi zásahmi riešiť tri základné oblasti** súvisiace s korigovaním trhovej ekonomiky¹¹, a to:

- **neefektívnosť trhového mechanizmu** (nedokonalá konkurencia, externality, verejné statky),
- **neprijateľnú nerovnosť dôchodkov (príjmov) a bohatstva** (majetku) a
- **makroekonomickú nestabilitu** (ekonomické cykly),

k čomu nevyhnutne potrebuje a využíva daňový systém. Daňový systém teda nesúvisí len oblasťou výberu daní, ako by sa laicky mohlo javiť, ale má aj širšie súvislosti, a to s

⁸ Ďalej aj ako „EÚ“.

⁹ Ďalej aj ako „OECD“.

¹⁰ Výrobné faktory sa členia na ľudské zdroje (práca), prírodné zdroje (pôda/nerastné suroviny) a na vyprodukované zdroje (kapitál) – vid' SLOMAN, J. *Economics*. Londýn: Harvester Wheatsheaf, 1991, s. 2 a 3.

¹¹ SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomía I*. Bratislava: Medzinárodná účastinná spoločnosť BRADLO, 1992, s 59-63.

použitím daní a s ich správnym (optimálnym) zameraním a nastavením s cieľom dosiahnuť sledovaný, legitímny hospodársky účel a efekt. Toto jasne vyplýva aj zo systematiky¹² Ústavy Slovenskej republiky, ktorá je systémovo v súlade so zahrnutím daňového systému pod oblasť ekonomiky/hospodárstva krajiny.

Vo väzbe na vyššie uvedené súvisí existencia daní s využívaním ich základných funkcií¹³, ktoré v modernej spoločnosti štát zaisťuje, t.j.

- s alokačnou funkciou,
- s redistribučnou funkciou a
- so stabilizačnou funkciou.

Dane sú dôležitým nástrojom fiškálnej politiky, ktorej cieľom je plniť tieto funkcie, ktoré sa líšia a zároveň spolu aj úzko súvisia - ťažko si dokážeme v praxi predstaviť ich izolované využívanie a pôsobenie.

Alokačnú funkciu možno označiť za tradičnú, najstaršiu funkciu štátu. V modernej dobe hovoríme o verejných financiách. Zatiaľ čo v dávnej minulosti išlo o zabezpečenie a financovanie hlavne mocenských štruktúr štátu, v modernej spoločnosti alokačná funkcia štátu a daní súvisí so zabezpečovaním a poskytovaním verejných statkov. Štát, resp. orgány územnej samosprávy alokujú finančné prostriedky získané predovšetkým daňami v rámci sústavy verejných rozpočtov. Tieto prostriedky sú určené na zabezpečenie verejných statkov. Ako príklad verejného statku možno uviesť políciu, národnú obranu, štátne školstvo, štátne zdravotníctvo.

Redistribučná funkcia je spojená s prerozdeľovaním časti hrubého domáceho produktu, s presunom časti dôchodku a bohatstva od bohatších subjektov k sociálne slabším subjektom. Prostredníctvom najmä sociálnych peňažných transferov, napr. podpôr v nezamestnanosti, sociálnych výpomocí sociálne slabším skupinám obyvateľstva, dôchodkov (vrátane sociálneho zabezpečenia), štát zmiernuje nerovnosti priamo. Dane a konštrukcie daňových sadzieb sú významným zdrojom krytia týchto výdavkov. Ide o zohľadnenie sociálneho aspektu daní, ktorý sa však často dostáva do názorového rozporu s efektívnosťou resp. spravodlivosťou daňového systému.

Stabilizačná funkcia daní sa začala uplatňovať v súvislosti s veľkou hospodárskou krízou v 30. rokoch na zmiernenie výkyvov v ekonomike. Prostredníctvom výdavkov rozpočtu na vládne nákupy tovarov a služieb, ale aj investície, je stimulovaný nedostatočný agregátny dopyt. Jeho rast, podporovaný multiplikačným efektom, má pôsobiť na rast výroby, zamestnanosti, hospodársky rast a zmiernenie cyklických

¹² Ústavný základ daňového systému čo do systematiky Ústavy Slovenskej republiky nájdeme v tretej hlave v prvom oddiele „Hospodárstvo Slovenskej republiky“, a to v článku 58 a 59. S daňovým systémom ako súčasťou hospodárstva Slovenskej republiky obsahovo súvisí aj článok 55. Pre úplnosť uvádzame aj článok 93 odsek 3, ktorý ustanovuje, že predmetom referenda nemôžu byť základné práva a slobody, dane, odvody a štátny rozpočet, čím sú otázky daní vyňaté z pôsobnosti priamej demokracie u nás.

¹³ SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomia I*. Bratislava: Medzinárodná účastinná spoločnosť BRADLO, 1992, s. 12-13.

výkyvov. Stimulácia agregátneho dopytu má mať preto pozitívny vplyv i na rast agregátnej ponuky. V daňovej oblasti sa vyšpecifikovala stabilizačná funkcia do svojej súčasnej podoby v sedemdesiatych a osemdesiatych rokoch minulého storočia, nakoľko sa prehodnotilo vysoké daňové zaťaženie, ktoré sa ukázalo ako destabilizujúci faktor rozvoja ekonomiky.

2. POJEM „DAŇOVÝ RAJ“

V pozitívnom práve nenájdeme definíciu pojmu „daňový raj“, aj keď sa táto požiadavka objavuje.¹⁴ Z toho vyplýva, že tento pojem je právne neurčitým pojmom a pri jeho aplikácii nastávajú najmä výkladové problémy, čo je jav znižujúci právnu istotu adresátov daňovo-právnych noriem a oslabujúci materiálny obsah právneho štátu.

V pozitívnom práve Slovenskej republiky, konkrétne v zákone č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov¹⁵ nájdeme v § 2 písm. x) len legálnu definíciu **daňovníka nezmluvného štátu**, ktorým je fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname¹⁶ štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky¹⁷. Táto biela listina je teda negatívnou enumeráciou daňových rajov – obsahuje krajiny, ktoré naša právna úprava nepovažuje za „daňové raje“ – t. j. za daňové raje sa právne považujú krajiny v bielej listine neuvedené. Voči daňovníkom nezmluvných štátov (s trvalým pobytom resp. sídlom mimo krajín uvedených na bielej listine) teda pristupujeme ako k daňovníkom z daňových rajov a s účinnosťou od 1. 3. 2014 bola voči nim zavedená povinnosť zrážať daň vo výške 35% z úhrad im vyplatených, poukázaných alebo pripísaných, ktoré sú uvedené v § 43 ods. 2 a 3 ZDP. Povinnosť rovnako zabezpečovať daň z takýchto vyplatených, poukázaných alebo pripísaných úhrad, je upravená v § 44 ZDP, a s účinnosťou od 1.1.2018 je rozšírená aj o situácie, keď platiteľ dane nevie preukázať konečného príjemcu¹⁸ príjmu podľa § 16 ods. 1 ZDP.

Na tomto mieste je zaujímavé uviesť, že biela listina uverejnená MF SR, ktorá aktuálne obsahuje celkom 116 krajín, obsahuje napr. aj: Belize, Britské panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Lichtenštajnsko, Marschallove ostrovy, Monako, Ostrov Man, Panama, Samoa, Seychely, Spojené arabské emiráty, t.j. tieto krajiny sa podľa právnej úpravy Slovenskej republiky nepovažujú za daňové raje pre účely vyššie uvedenej zrážkovej dane resp. zabezpečenia dane.

Pojem „daňový raj“ podľa OECD bol charakterizovaný štyrmi základnými znakmi¹⁹:

¹⁴ BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 47.

¹⁵ Ďalej aj ako „ZDP“.

¹⁶ Ďalej aj ako „biela listina“.

¹⁷ Ďalej aj ako „MF SR“.

¹⁸ Legálna definícia sa nachádza v § 2 písm. af) ZDP.

¹⁹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 233.

- daňová jurisdikcia neukladá žiadne dane, resp. ukladá len dane minimálne,
- výmena informácií je nedostatočná resp. neefektívna,
- transparentnosť legislatívy je nízka resp. nedostatočná,
- absentuje požiadavka, aby činnosť ekonomického subjektu bola podstatnou časťou jeho podnikania.

Aktuálna čierna listina²⁰ nespolupracujúcich krajín zverejnená OECD dňa 28. júna 2017 obsahuje len jednu krajinu, a to Trinidad a Tobago, čo osvedčuje úspešnosť tlaku ku kooperácii, ktorý OECD vyvíjala v ostatných rokoch voči daňovým rajom²¹.

Pozornosť v oblasti snáh o označenie „daňových rajov“ pritiahli aj **aktuálne aktivity EÚ**, ktorej Rada pre hospodárske a finančné záležitosti (ECOFIN) dňa 5.12.2017 zverejnila čiernu listinu „daňových rajov“, ktorá obsahovala 17 krajín, a to Americká Samoa, Bahrajn, Barbados, Grenada, Guam, Južná Kórea, Macao, Marshallove ostrovy, Mongolsko, Namíbia, Palau, Panama, Svätá Lucia, Samoa, Trinidad a Tobago, Tunis a Spojené arabské emiráty. Dňa 23. januára 2018 boli z nej odstránené Barbados, Grenada, Južná Kórea, Macao, Mongolsko, Panama, Tunis a Spojené arabské emiráty. Od 14. marca 2018 boli do nej zaradené ďalšie 3 krajiny, a to Bahamy, Svätý Krištof a Nevis a Americké panenské ostrovy. **Aktuálne sa teda na čiernej listine EÚ nachádzajú tieto daňovéraje:** Americká Samoa, Americké panenské ostrovy, Bahamy, Bahrajn, Guam, Marshallove ostrovy, Namíbia, Palau, Svätá Lucia, Svätý Krištof a Nevis, Samoa a Trinidad a Tobago.

Ako uvádza KLIMEŠOVÁ²², „**daňovým rajom**“ je možné nazvať oblasti (jurisdikcie), ktoré nezdaňujú všetky alebo niektoré ekonomické aktivity, majetok alebo subjekty, pričom zásadný je vzťah subjektu k tejto oblasti a druh jeho činnosti. Pre daňový subjekt so sídlom v daňovom raji to znamená, že platí veľmi nízke dane resp. neplatí žiadne dane (najmä z príjmu). V zásade daňovéraje členíme na 2 skupiny – na *offshore*²³, resp. *onshore*²⁴ typy. Daňovéraje sú hlavným nástrojom medzinárodného daňového plánovania, ktorého právna regulácia je jedným z cieľov OECD v rámci odporúčani podľa **akčného plánu BEPS** – boja proti erózii základu dane a presunu

²⁰ Okrem čiernych listín sa podľa rastúcej miery konformity zostávajú aj sivé listiny a biele listiny.

²¹ Pozri: <http://www.oecd.org/tax/transparency/strong-progress-seen-on-international-tax-transparency.htm>

²² KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právni vědy, o.p.s., 2014, s. 181.

²³ *Offshore* daňovéraje sú menšie štáty alebo nezávislé oblasti, ktoré nezdaňujú ani svoje daňové subjekty, pričom peniaze im plynú zo zahraničného kapitálu, investícií najmä nadnárodných spoločností, príp. čiastočne z turistického ruchu. Okrem daňového zvýhodnenia ponúkajú aj fungujúcu infraštruktúru, súdnictvo, minimálne právne a procesné bariéry pre vstup kapitálu, anonymitu a ochranu vlastníctva.

²⁴ *Onshore* daňovéraje sú štáty, ktoré svoje daňové subjekty zdaňujú štandardne, avšak v určitých oblastiach ekonomických aktivít za účelom prilákania kapitálu poskytujú daňové prázdny, daňové výnimky resp. daňové úľavy – túto charakteristiku spĺňajú i vyspelé krajiny, prípadne ich niektoré oblasti.

ziskov²⁵ pozostávajúceho z 15 akčných plánov, z ktorého parciálne vychádza **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 trhu²⁶ a ktorej implementácia má významný vplyv na právne limity využívania daňových rajov, ako je uvedené nižšie.

3. OTÁZKY LEGÁLNOTI VYUŽÍVANIA DAŇOVÝCH RAJOV V RÁMCI DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA

Na začiatku tejto kapitoly je potrebné, odhliadnuc od definícií iných autorov, resp. EÚ či OECD, systémovo opísať pojem „daňové plánovanie“. V slovníku cudzích slov je ekonomický pojem „plán“ charakterizovaný ako „*vopred stanovený rozvrh činnosti s uvážením cieľa a prostriedkov na jeho dosiahnutie*“²⁷. V súlade s touto lingvistickou charakteristikou a v súlade s **teóriou riadenia podniku**²⁸ chápeme teda **plánovanie ako základnú, východiskovú funkciu riadenia podniku**, pričom konečným **výsledkom plánovacieho procesu je plán podniku**.²⁹ Plán podniku sa člení z hľadiska obsahu a časového horizontu najmä na plán strategický, podnikateľský ročný, operatívny a pod., pričom každý z týchto podsystémov obsahuje čiastkové plány³⁰, a to s rešpektovaním podstaty systémového prístupu, ktorou je zabezpečenie vertikálnych i horizontálnych väzieb a prepojení medzi jednotlivými zložkami/časťami plánu podniku. V kontexte daňového plánovania pre nás **relevantný je finančný plán podniku**, ktorý má významné postavenie vo všetkých čiastkových plánoch, nakoľko **je integrujúcou súčasťou celkového plánu podniku a slúži na verifikáciu finančných dôsledkov prijatých rozhodnutí** vo všetkých zložkách/časťach plánu podniku. Finančný plán je vo svojej podstate dokument, v ktorom **proti sebe stoja potreby finančných prostriedkov** (súčasné a budúce) **oproti finančným zdrojom** (existujúcim a očakávaným) **na krytie týchto potrieb**. **Finančný plán** (či už strategický, ročný alebo operatívny), keďže je tvorený³¹ najmä plánom zisku, plánovanou finančnou bilanciou, plánom cash-flow

²⁵ BEPS – Base Erosion and Profit Shifting.

²⁶ Ďalej aj ako „smernica ATAD“.

²⁷ IVANOVÁ-ŠALINGOVÁ, M., MANÍKOVÁ, Z. *Slovník cudzích slov A/Z*. Bratislava: SPN, 1979, 944 s. SÚKK-GR 1759/I-1978. Heslo: 'plán, s. 682.

²⁸ VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie. 4. vyd.* Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002, s. 354-384.

²⁹ Štruktúra, obsah a miera detailnosti plánu podniku závisí od rôznych faktorov, najmä od veľkosti podniku, druhu a veľkosti produkcie, štruktúry výrobných faktorov, organizačnej štruktúry a pod.

³⁰ Čiastkovými plánmi sú napr. plán marketingu, výroby, nákupu surovín a materiálov, finančný plán, plán ľudských zdrojov, investícií a obnovy, výskumu a vývoja, akvizičný plán, ekologický plán, plán rozvoja a pod.

³¹ VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie. 4. vyd.* Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002, s. 359-360.

a plánom rozdelenia zisku, **obligatórne, imanentne a organicky**³² obsahuje významné daňové položky³³ – najmä **daň z príjmov splatnú, daň z príjmov odloženú**³⁴, (aj) **daňové pohľadávky a záväzky, zmenu stavu (aj) daňových pohľadávok a záväzkov** a pod. Každý finančný plán je teda zároveň aj daňovým plánom, inými slovami – **nie je možné od seba oddelovať daňové a finančné plánovanie**, pretože prvé je v súčasťou druhého, **čo platí tým viac, čím väčšie sú daňové povinnosti** podniku (podnikateľského subjektu).

Keďže daňové plánovanie je riadnou súčasťou riadenia podniku (čo je typickou činnosťou riadneho hospodára), nie je *per se* nelegálne a slovenskému daňovému rezidentovi v rámci slobody usadzovania, resp. voľného pohybu kapitálu (aj voči tretím krajinám) **nič nebráni využívať aj jurisdikcie s výhodnejšími daňovými atribútmi (daňové raje)** za predpokladu dodržania ďalších³⁵ povinností vyplývajúcich mu príslušnej daňovo-právnej úpravy Slovenskej republiky.

V súvislosti s týmito povinnosťami je potrebné poukázať na **ťažiskové pravidlo, a to na určenie daňovej rezidencie, najmä podľa miesta skutočného vedenia**³⁶ (§ 2 písm. d) bod. 2 ZDP, resp. čl. 4 ods. 3 (modelovej) zmluvy OECD o zamedzení dvojitého zdanenia), pretože daňoví rezidenti Slovenskej republiky (daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou) zdaňujú podľa slovenskej právnej úpravy celosvetové príjmy, ktoré sú premetom dane a nie sú oslobodené. V súvislosti s úpravou **hybridných nesúladv je potrebné poukázať** na § 12 ods. 7 písm. c) ZDP pre prípad, že by dividendu od subjektu z inej daňovej jurisdikcie prijímala právnická osoba, a to pre posúdenie (ne)subsumovania pod predmet dane s prípadným určením konkrétnej sadzby dane. Tiež je potrebné poukázať na § 21 ods. 2 písm. o) ZDP, ktorý pre závislé osoby zakazuje viacnásobné uplatnenie výdavku, resp. uplatnenie výdavku bez zahrnutia do príjmov u inej závislej osoby. V súvislosti s **pravidlom nízkej kapitalizácie** poukazujeme na § 21a ZDP obsahujúci fixný test pre uplatňovanie úrokov³⁷, ak je veriteľ

³² Plán rozdelenia zisku vychádza z hodnoty čistého zisku (po zdanení), takže explicitne neobsahuje daňové údaje, avšak implicitne ich obsahuje, nakoľko ukazovateľ čistého zisku vznikol po odpočítaní dane.

³³ Detailnejšie pozri: VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie. 4. vyd.* Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002, s. 370-374.

³⁴ Aj keď „daň z príjmov odložená“ sa javí ako účtovná kategória, je potrebné ju na tomto mieste uviesť, nakoľko imanentne obsahuje daňovo-právne prvky, pretože jej výpočet vychádza zo vstupných údajov, ktorými sa porovnáva rozdielnosť účtovnej roviny oproti daňovo-právnej rovine posudzovania/vyčísľovania príslušných hodnôt vstupujúcich do jej výpočtu.

³⁵ Vid' nasledujúci odsek, v ktorom sú heslovite načrtnuté tie najdôležitejšie.

³⁶ Bližšie pozri: HORNIAČEK, P., MEZEIOVÁ, V. *Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár.* Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 12; OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku. Stručná verze. České vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., KAČR, SKDP, 2009, s. 72-74.

³⁷ Bližšie pozri: KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam.* Košice, UPJŠ, 2017, s. 195-205.

závislou osobou, do výšky 25% ukazovateľa EBIDTA³⁸. V súvislosti s **pravidlami pre kontrolované zahraničné spoločnosti** poukazujeme na § 17h ZDP účinný od 1.1.2019, ktorý bude v rámci tzv. transakčného prístupu (ekvivalent transferového oceňovania) chrániť základ dane pre Slovenskú republiku³⁹. Nemožno opomenúť ani **povinnosti súvisiace s transferovými cenami** (§ 18 ZDP) medzi závislými osobami, vrátane **dokumentačnej povinnosti**.

Pri nesplnení hmotnoprávných povinností vyplývajúcich z ustanovení uvedených v predošlom odseku, nastupuje možná sekundárna právna zodpovednosť za prípadné daňové delikty⁴⁰, ktoré sa postihujú prostriedkami daňového práva, resp. prostriedkami trestného práva, nakoľko by došlo k porušeniu noriem daňového práva hmotného, čo by napĺňalo aj formálny znak protiprávnosti⁴¹ činu podľa § 8 zákona č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov⁴². Obhajoba v prípadnom trestnom konaní cez skutkový omyl negatívny⁴³ by bola podľa nášho názoru bezúspešná, nakoľko takýto omyl⁴⁴ by nemohol byť považovaný za ospravedliteľný.

4. DAŇOVÁ HARMONIZÁCIA VS. DAŇOVÁ KONKURENCIA⁴⁵ V OBLASTI PRIAMYCH DANÍ

V Európe je daňová harmonizácia témou už od začiatku integrácie, teda od 60-tych rokov minulého storočia, kedy úvahy siahali až k harmonizácii daňových sadzieb. Po zlyhávaní týchto snáh sa daňová harmonizácia zúžila len na fungovanie vnútorného trhu. V oblasti zdaňovania obchodných spoločností sa išlo cestou čiastkovej harmonizácie.

Dnes je (úniová) daňová harmonizácia v oblasti priamych daní otázkou diskusií a politických úvah, pretože primárne pravo EÚ poskytuje (explicitný) právny základ len pre harmonizáciu nepriamych daní v čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ, ktorý je podľa jej

³⁸ “Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization“

³⁹ Bližšie pozri: ĐURAČINSKÁ, J., ĐURAČINSKÁ, D. Vyhybanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhybanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 121-132; KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhybanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 200-205.

⁴⁰ Bližšie pozri: HESEK, D. Účinok uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva (v oblasti daní) na sekundárne povinnosti fyzických a právnických osôb. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhybanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 151-155.

⁴¹ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015, s. 21

⁴² Ďalej aj ako „TZ“.

⁴³ STIFFEL, H., KOČICA, J. *Trestný zákon. Stručný komentár*. Bratislava: MANZ, 1997, s. 247 a 32.

⁴⁴ Podľa súdnej praxe musí ísť o omyl ospravedliteľný, napr. pri dodržaní odbornej starostlivosti – viď napr. Uznesenie Krajského súdu v Bratislave zo 16.12.2014 sp. zn. 4 To 131/2013.

⁴⁵ Pri pojmoch daňová harmonizácia a daňová konkurencia máme na mysli ich horizontálnu podobu, ak nie je uvedené inak.

systematiky súčasťou právnej úpravy „Daňové ustanovenia“ v jej Kapitole 2. V tejto súvislosti poukazujeme na iniciatívu skupiny poslancov Národnej rady Slovenskej republiky na prijatie stanoviska Slovenskej republiky s názvom „Deklarácia o daňovej suverenite v priamych daniach“, čo nezískalo podporu Národnej rady Slovenskej republiky⁴⁶.

Odhlídnuc od právnej otázky, či ustanovenia primárneho práva EÚ (najmä týkajúce sa vnútorného trhu) dávajú právny základ pre harmonizáciu v oblasti priamych daní⁴⁷, na tomto mieste **je potrebné zdôrazniť, že dane sú kategóriou aj ekonomickou aj právnou**. Rovnako je tiež aj ekonomickou otázkou to, či využívanie daňových rajov je pre spoločnosť/hospodárstvo škodlivé a do akej miery, resp. či prináša i nejaké pozitívne efekty.

Pre úvahy **de lege ferenda** je dôležité posudzovať **otázky daňovej harmonizácie vs. daňovej konkurencie a otázky vyžívania daňových rajov aj z ekonomického pohľadu**, k čomu existujú rôzne a samozrejme protichodné názory a argumenty odborníkov.

4.1. Protichodné argumenty k otázke daňovej harmonizácie vs. daňovej konkurencie

Významným argumentom proti harmonizácii priamych daní v EÚ je potreba zachovania fiškálnej autonómie členských štátov. Hlavným faktorom pre tento postoj je skutočnosť, že existujúce daňové sadzby sa vyvinuli v súlade s hospodárskymi špecifikami jednotlivých členských štátov – niektoré členské štáty uplatňujú vyššiu sadzbu dane z pridanej hodnoty a jej výber je podstatný časť príjmov štátnych rozpočtov. Ďalším argumentom je i to, že daňová konkurencia môže viesť k tzv. spontánnemu harmonizačnému efektu, teda k spontánnemu zblíženiu sadzieb, a preto podľa HAMAEKERSA nie je nutné dane umelo harmonizovať⁴⁸, čo sa prejavuje napr. aj v oblasti nepriamych daní⁴⁹.

Spojené štáty americké (ako federácia) s vyšším stupňom integrácie než EÚ sú príkladom, že daňová harmonizácia nie je potrebná pre fungovanie vnútorného trhu, pričom daňové systémy jednotlivých štátov sa odlišujú. Ako uvádza MITCHELL⁵⁰, daňová konkurencia vynucuje zodpovednú daňovú politiku jednotlivých štátov

⁴⁶ Na ostatnom hlasovaní o tomto návrhu dňa 17.12.2013 na schválenie návrhu chýbalo 10 hlasov - bolo prítomných 139 poslancov, z ktorých 60 hlasovalo za, 1 proti a 78 sa zdržalo hlasovania.

⁴⁷ K tomu pozri Informačné listy o EÚ – Všeobecná daňová politika (02/2018) – dostupné na: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_2.6.9.pdf

⁴⁸ HAMAEKERS, H. Fiscal Sovereignty and tax harmonization in the EC. In *European Taxation*, 1993, Vol. 33, No.1, p. 25-32.

⁴⁹ Obyvatelia jedného štátu uprednostňujú nakupovanie tovarov a služieb v susednom štáte s nižšou sadzbou dane z pridanej hodnoty (ceny sú nižšie), čo medzi susednými štátmi spôsobuje spontánne priblíženie daňových sadzieb.

⁵⁰ MITCHELL, D. J. *The Global Tax Police: Europe's Tax „Harmonization“ is a Smokescreen to Raise Taxes*. Capitalism Magazine. Dostupné na: <http://capitalismmagazine.com/2002/01/the-global-tax-police-europes-tax-harmonization-is-a-smokescreen-to-raise-taxes/>

smerujúcu k nižšiemu daňovému zaťaženiu podnikateľských subjektov, čo vytvára priaznivé prostredie pre vyšší ekonomický rast. Daňová konkurencia teda vedie k poklesu daňových sadzieb a nie k ich rastu.

Podľa BESSONA⁵¹ vedie daňová konkurencia v ekonomickom prostredí Švajčiarska k podobným pozitívam pre hospodárstvo ako v USA, a to bez reštriktívneho dopadu na verejný sektor.

Aj podľa NERUDOVEJ⁵² sú negatívne stránky harmonizácie nasledovné:

- harmonizácia vedie k vyšším daňovým sadzbám – bez konkurenčného tlaku vlády radšej stanoví vyššie daňové sadzby – to znamená, že harmonizácia nevytvára tlak na výdavkové stránky rozpočtov,
- harmonizácia spôsobuje pomalší rast ekonomiky – vyššie daňové sadzby znižujú celkovú produktivitu a odrádzajú zahraničný kapitál,
- harmonizácia nezabraňuje nadmernej expanzii vo verejnom sektore,
- harmonizácia zasahuje do národnej suverenity členských štátov,
- harmonizácia môže výrazne ohroziť príjmové stránky rozpočtov krajín, ktoré aplikujú vyššie sadzby dane a u ktorých výnos z harmonizovanej dane tvorí podstatnú časť príjmov štátneho rozpočtu,
- harmonizácia predstavuje stratu fiškálnej autonómie členských štátov.

Podľa tejto autorky je však súčasná daňová konkurencia v rámci EÚ skôr výsledkom zlyhania harmonizačného procesu, a nie zámerom.

Vedľa argumentov hovoriacich v neprospech daňovej harmonizácie existujú tiež dôvody, ktoré sú prospech daňovej harmonizácie. Negatívne stránky daňovej konkurencie uvádza napr. NERUDOVÁ, ktorá podľa nej:

- vedie k presúvaniu daňového bremena z kapitálu na prácu,
- vedie k nevhodnej štruktúre vládnych výdavkov – štáty poskytujú stimuly namiesto investícií, napr. do verejných služieb,
- vedie k neefektívnemu poskytovaniu verejných služieb,
- môže viesť k ochudobňovaniu štátov (spoločnosti platia dane v štátoch s nízkym daňovým zaťažením a využívajú verejné služby v štátoch s vysokým daňovým zaťažením),
- môže deformovať toky finančných reálnych investícií,
- neumožňuje efektívnu alokáciu zdrojov,
- neumožňuje v plnej miere ťažiť z výhod, ktoré jednotný trh poskytuje,
- môže dochádzať k ovplyvňovaniu svetových cien (v prípade veľkých a silných štátov).

⁵¹ BESSON, P. *Tax Competition: The Swiss Case*. Liberales Institut Zürich. Dostupné na: <http://www.libinst.ch/publikationen/Bessard-Swiss-Case.pdf>

⁵² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 27-35.

Ako uvádza ďalší autor, KUBÁTOVÁ⁵³, v prípade daní **nemôže daňová konkurencia prostredníctvom trhového mechanizmu/trhu zabezpečiť efektívnu alokáciu zdrojov** medzi daňovo si konkurujúce štáty, **pretože dane nie sú platené na základe trhového princípu**, ale na základe zákonnej povinnosti bez ekvivalentného protiplnenia. Táto argumentácia je iste správna v krátkodobom časovom horizonte, kedy svedčí v neprospech daňovej konkurencie. Avšak z dlhodobého pohľadu, **najmä v kontexte doktríny štátovedy „jednotlivec ako klient štátu“⁵⁴** je potrebné ako argumentáciu o opaku uviesť, že kreovanie štátu je výrazom suverenity ľudu. Následne **ľud/obyvateľ/jednotlivec od štátu očakáva plnenie úloh štátu – t.j. výkon určitých služieb**. To je **zmyslom demokratického štátu ako poskytovateľa služieb svojim obyvateľom**, a nie naopak, ako je tomu v nedemokratických totalitných štátoch. **Ak jednotlivec ako klient štátu dlhodobo vníma neplnenie úloh/funkcií štátu, tak je nespokojný a zákonite nie je ochotný platiť (cestou daní) za nekvalitné, resp. nedostatočné služby štátu**. Máme za to, že tento kauzálny rozmer (s vplyvom na spokojnosť/nespokojnosť jednotlivcov) doktríny „jednotlivec ako klient štátu“ do významnej miery oslabuje hlavný argument KUBÁTOVEJ o údajnej absencii trhového princípu pri platení daní a z dlhodobého hľadiska priraduje daniam atribút ekvivalentnosti protiplnenia⁵⁵ plnením funkcií štátu. Takže určitý „dlhodobý trhový mechanizmus“ funguje aj pri platení daní, a to vo vzťahu k plneniu funkcií štátu. Takémuto vplyvu **nespokojnosti/spokojnosti jednotlivca/daňovníka** na platenie daní **korešpondujú i niektoré z faktorov** pre vznik daňových únikov, ktoré uvádza BABČÁK⁵⁶ v členení na faktory ekonomické, politické, legislatívne, psychologické a eticko-morálne; faktory najviac **korelované s nespokojnosťou/spokojnosťou jednotlivca ako klienta štátu** s plnením funkcií štátu sú podľa nášho názoru **najmä faktory psychologické a eticko-morálne**, ktoré súvisia s daňovou únosnosťou vyúsťujúcou do nechute platiť daň, s mierou demokracie a fungovania právneho štátu, s mierou korupcie v orgánoch verejnej moci, s nehospodárnosťou orgánov verejnej moci pri vynakladaní finančných prostriedkov a pod.

4.2. Odborníci sa na riešení nezhodujú

KUBÁTOVÁ, ako autor 4. kapitoly monografie⁵⁷ z roku 2009, uvádza vyššie načrtnutú protichodnú argumentáciu v prospech aj neprospech daňovej harmonizácie resp. daňovej konkurencie s uvedením možných pozitívnych i negatívnych dopadov oboch druhov politík, obdobných tým, ktoré sú uvedené v predchádzajúcej podkapitole.

⁵³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teória a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 158-159.

⁵⁴ OROSZ, L., SVÁK, J., Balog, B. *Základy teórie konštitucionalizmu*. 2. vyd. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2012, s. 197.

⁵⁵ Obdobne, ako je tomu u poplatkov už v krátkodobom pohľade.

⁵⁶ BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 16-18.

⁵⁷ MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009, s. 183-186.

Pritom upozorňuje aj na významné nebezpečenstvo vplyvov silných priemyselných lobby v politike daňovej harmonizácie a na to, že vlády nie sú nútené efektívne pracovať s verejnými rozpočtami, pretože sú schopné od daňovníkov vybrať stále vyššie dane. Syntetizuje záver, že **odborníci sa v otázkach daňovej harmonizácie resp. konkurencie na riešení nezhodujú** – niektorí požadujú spoločné úsilie o daňovú koordináciu a harmonizáciu, iní oponujú tým, že najefektívnejšia je trhovú alokácia, teda pripustenie konkurencie do daňových systémov a odmietajú nazývať daňovú konkurenciu „škodlivou“ – naopak ju považujú za prospešnú a produkujúcu najefektívnejšiu alokáciu zdrojov. Ako príklady uvádza práce zahraničných autorov „Why tax havens should be applauded, not persecuted“ (Mitchell⁵⁸, 2009), „In Defense of Tax Havens“ (Rahn, 2009), „The Threat of Fiscal Harmonisation“⁵⁹ (Trovato, 2007) s odkazom na práce Rothbarda – 1970 a Teathera – 2005. Títo sú zástancami daňovej konkurencie a daňovú harmonizáciu považujú za smerovanie ku neslobode. **Zástancovia daňovej konkurencie nepovažujú daňové raje za „parazitujúce“, „škodlivé“ a pod. Pripisujú im funkciu prirodzenej brzdy pre vlády pred neehospodárnym nakladaním s verejnými prostriedkami a pred bujnením verejných výdavkov**, nakoľko vlády nie sú v porovnaní s hospodárením v súkromnom sektore považované za „dobrých hospodárov“, ktorí vedia, príp. (vo vzťahu ku korupcii verejných činiteľov) chcú racionálne a optimálne hospodáriť so zverenými (verejnými) prostriedkami.

ZÁVER

Využívanie daňových rajov má konotácie **právne i ekonomické**, pričom **ekonómovia nie sú jednotní v názore na škodlivosť/prospešnosť** daňovej harmonizácie/konkurencie a daňových rajov – **úvahy de lege ferenda a súvisiace ekonomické limity/dôvody** sú teda podľa nášho názoru ako také prinajmenšom **otázne**, ak nie nemožné. Ako je uvedené vyššie, **daňové plánovanie** ako súčasť finančného plánovania **je legálna a hospodársky potrebná činnosť riadneho hospodára**. Spojenie s optimalizačnými prvkami (daňová optimalizácia) nerobí *per se* túto činnosť nelegálnou, a to ani v prípade medzinárodného daňového plánovania.

Ako ilustratívny príklad takéhoto legálneho medzinárodného daňového plánovania (dokonca v oblasti dane z pridanej hodnoty) je možné z nedávnej minulosti uviesť príklad Luxemburska⁶⁰, na území ktorého sa pre daň z pridanej hodnoty registrovali významné subjekty poskytujúce telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania a elektronické služby zákazníkom usadeným na území Európskej únie, pretože **Luxembursko malo v rámci EÚ najnižšiu⁶¹ možnú štandardnú**

⁵⁸ Mitchell prirovnáva daňovú harmonizáciu k Organizácii krajín vyvážajúcich ropu (OPEC) – ako kritizovanej kartelovej organizácii.

⁵⁹ Dostupné na internete: <http://www.steuerwettbewerb.ch/papers/Massimiliano-Trovato-The-Threat-of-Fiscal-Harmonization.pdf>

⁶⁰ Luxembursko je dokonca zakladajúci člen EÚ, ktorá intenzívne bojuje proti zneužívaniu daňových systémov a proti agresívnemu daňovému plánovaniu.

⁶¹ To je optimalizačný prvok, ktorým je sledovaná minimalizácia daňovej povinnosti.

(základnú) **sadzbu dane** z pridanej hodnoty, a to 15%. Po zmene, ktorá nastala osobitnou právnou úpravou *Mini One Stop Shop* od 1.1.2015, v určení miesta dodania služieb dodávaných nezdaniteľným osobám - miestom dodania týchto služieb je ten členský štát, v ktorom má príjemca služby, ako konečný spotrebiteľ a nezdaniteľná osoba, sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. S touto zmenou právnej úpravy **Luxembursko zvýšilo od 1.1.2015 svoju štandardnú (základnú) sadzbu dane** z pridanej hodnoty o 2% (na 17%), aby zamedzilo výpadok príjmov z nej, lebo vybratá daň z pridanej hodnoty z týchto služieb už smeruje (podľa nášho názoru - daňovo spravodlivo) do krajiny ich spotreby.

Na mieste je tu otázka, či aj Luxembursko bolo/je „daňovým rajom“? Aktuálna 17%-ná štandardná sadzba dane z pridanej hodnoty v Luxembursku je stále najnižšou v rámci EÚ.

Podobné otázky si v súvislosti s určitými druhmi daní môžeme klásť aj vo vzťahu k iným členským štátom EÚ – voči Malte, Holandsku, Írsku, Veľkej Británii...?

Rovnako na mieste bola táto otázka aj vo vzťahu k Slovenskej republike – vid' publikáciu z roku 2007 – FEITH, P: *Steuerose Slowakei*, ktorú autor vydal ako 2. rozšírené vydanie a vypracoval z nemeckého uhla pohľadu z dôvodu zvýšeného záujmu nemeckých investorov⁶². Máme však za to, že táto otázka je minulosťou a v súčasnosti nie je voči Slovenskej republike aktuálna.

V kontexte vyššie uvedeného vieme syntetizovať, že **právne limity využívania daňových rajov sú vymedzené v prvom rade** primárnym právom EÚ, ktoré v zásade garantuje **slobodu usadzovania a voľný pohyb kapitálu a platieb**, a to aj voči tretím krajinám. Tieto slobody sú však (obsahovo aj na základe odporúčaní OECD v akčnom pláne BEPS) **obmedzené** (najmä v súlade so sekundárnym právom EÚ vychádzajúcim z právneho základu daného primárnym právom EÚ), čo v konkrétnostiach v rámci našej témy **predstavuje ochranu daňových systémov členských štátov/ochranu základov priamych daní. Konkrétne ustanovenia pre obmedzenia** sú načrtnuté v kapitole 3. V zásade **tvoria rámec povinností, ktoré zo zákona** (z vnútroštátneho právneho poriadku, do ktorého boli implementované únie pravidlá upravené sekundárnym právom EÚ) **má ten, kto v rámci svojho podnikania využíva možnosti jurisdikcií daňových rajov**. Vzhľadom na to, že sa jedná o povinnosti upravené daňovým právom hmotným, **ich prípadným nedodržaním vzniká sekundárna (deliktuálna) zodpovednosť** s povahou aj trestnej zodpovednosti za daňové trestné činy podľa TZ – najmä za trestný čin skrátenia dane (a poistného) podľa § 276 TZ. V spojení so zákonom č. 91/2016 Z. z. v aktuálnom znení môže vzniknúť popri trestnej zodpovednosti fyzickej osoby aj trestná zodpovednosť právnickej osobe, nakoľko katalóg trestných činov právnických osôb podľa § 3 tohto zákona obsahuje aj trestný čin skrátenia dane (a poistného) podľa § 276 TZ. Tento trestný čin je typickým činom, ktorý svojou povahou býva spáchaný v mene a v prospech právnickej osoby a v rámci jej činnosti resp. jej prostredníctvom. Trestná zodpovednosť právnickej osoby môže byť daná aj v prípadoch,

⁶² FEITH, P. *Steuerose Slowakei*. 2. vyd. Viedeň: Linde, 2007, s. 5.

keď nie je vyvodená/vyvoditeľná trestná zodpovednosť voči fyzickej osobe, ktorá konala – to slúži na ochranu pred neprehľadnými organizačnými štruktúrami, ktoré sú typické pre nadnárodné spoločnosti, ktoré majú azda najbližšie k využívaniu daňových rajov.

Zásahy na ochranu daňových systémov členských štátov, ktoré sú právom EÚ dovolené ako výnimky zo zákazu obmedzenia voľného pohybu kapitálu a platieb, však musia byť proporcionálne tak, aby na jednej strane chránili daňové záujmy členských štátov, ale pri tom nenarúšali vnútorný trh a právnu istotu, čo bude Komisia na základe hospodárskej a právnej praxe (vo vzťahu k smernici ATAD) vyhodnocovať v roku 2020.

Na záver je ešte potrebné dodať, že **daňový systém má viacero funkcií - alokačnú, redistribučnú a stabilizačnú**. Vyššie načrtnutá ochrana daňových systémov členských štátov realizovaná EÚ **však chráni len jednu z nich, a to alokačnú**. Pre efektívne fungovanie daňového systému **je preto potrebné chrániť** aj ďalšie z nich – najmä **redistribučnú funkciu, a to lepšou prevenciou a prísnejším postihovaním korupcie a inej trestnej činnosti verejných činiteľov**, čo je významnou agendou EÚ. Stabilizačná funkcia daňového systému je uskutočňovaná najmä v rámci zákonodarnej moci, t. j. je potrebné chrániť aj ústavné zriadenie a inštitúty demokracie, ktoré, ako historicky poznáme, nie sú samozrejmosťou.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 9-50. ISBN 978-80-8152-584-1.
2. BESSON, P. *Tax Competition: The Swiss Case*. Liberales Institut Zürich. [online]. [cit. 10.06.2018]. Dostupné na internete: <http://www.libinst.ch/publikationen/Bessard-Swiss-Case.pdf>
3. ĎURAČINSKÁ, J., ĎURAČINSKÁ, D. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 121-132. ISBN 978-80-8152-584-1.
4. FEITH, P. *Steuerlose Slowakei*. 2. vyd. Viedeň: Linde, 2007. 335 s. ISBN 978-3-7073-1163-1.
5. HAMAEEKERS, H. Fiscal Sovereignty and tax harmonization in the EC. In *European Taxation*. ISSN 0014-3138, 1993, Vol. 33, No.1, p. 25-32.
6. HESEK, D. Účinok uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva (v oblasti daní) na sekundárne povinnosti fyzických a právnických osôb. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 145-156. ISBN 978-80-8152-584-1.
7. HORNIAČEK, P., MEZEIOVÁ, V. *Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár*. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2017. 634 s. ISBN 978-80-8168-670-2.

8. IVANOVÁ-ŠALINGOVÁ, M., MANÍKOVÁ, Z. *Slovník cudzích slov A/Z*. Bratislava: SPN. 1979. 944 s. SÚKK-GR 1759/I-1978.
9. KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice, UPJŠ, 2017, s. 195-205. ISBN 978-80-8152-584-1.
10. KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2014, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
11. KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.
12. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
13. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie. Úvod do problematiky*. 2.vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
14. MITCHELL, D. J. *The Global Tax Police: Europe's Tax „Harmonization“ is a Smokescreen to Raise Taxes*. Capitalism Magazine. [online]. Freeport: Capitalism Magazine, 2002. [cit. 10.06.2018] Dostupné na internete: <http://capitalismmagazine.com/2002/01/the-global-tax-police-europes-tax-harmonization-is-a-smokescreen-to-raise-taxes/>
15. MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1.
16. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
17. OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku. Stručná verze. České vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., KAČR, SKDP, 2009. 304 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
18. OROSZ, L., SVÁK, J., Balog, B. *Základy teórie konštitucionalizmu*. 2. vyd. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2012, 544 s. ISBN 978-80-89447-88-6.
19. POSLUCH, M., CIBULKA, E. *Štátne právo Slovenskej republiky*. 3. vyd. Šamorín: Heuréka, 2009. 341s. ISBN 978-80-89122-56-1.
20. SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Macro-Economics*. 14. vyd. New York: McGrawl-Hill, Inc. 1992. 437 s. ISBN 0-07-054892-7.
21. SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomía I*. Bratislava: Medzinárodná účastinná spoločnosť BRADLO, 1992. 419 s. ISBN 80-7127-030-X.
22. SCHULTZOVÁ, A. *Daňovníctvo – daňová teória a politika I*. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015. 308 s. ISBN 978-80-7478-867-3.
23. SLOMAN, J. *Economics*. Londýn: Harvester Wheatsheaf, 1991. 1021 s. ISBN 0-7450-0859-3.
24. SIMAN, M., SLAŠŤAN, M. *Právo európskej únie – inštitucionálny systém a právny poriadok Únie s judikatúrou*. Bratislava: EUROIORIS – Európske právne centrum, o.z., 2012. 1232 s. ISBN 978-80-89406-12-8.

25. STIFFEL, H., KOČICA, J. *Trestný zákon. Stručný komentár*. Bratislava: MANZ, 1997. 509 s. ISBN 80-85719-11-8.
26. ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015. 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9.
27. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teórie s praktickou aplikáci*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
28. VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie*. 4. vyd. Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002. 508 s. ISBN 80-88727-48-0.
29. ZÁHORA, J., ŠIMOVČEK, I. *Zákon o trestnej zodpovednosti právnických osôb. Komentár*. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2016. 342 s. ISBN 978-80-8168-413-5.
30. ZUBALOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi – daňová teória a politika II*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s r.o., 2012. 199 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

KONTAKT NA AUTORA

dusan.hesek@is.paneurouni.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

KRITICKÝ POHĽAD NA TRESTNOPRÁVNÚ ÚPRAVU PREMLČANIA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOV

A CRITICAL VIEW OF CRIMINAL ADJUSTMENT OF THE REDUCTION OF TAX CRIMES

Štefan Hrčka

Fakulta práva PEVŠ

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Právna úprava daňových trestných činov sa u nás v mnohých zdrojoch charakterizuje ako dobrá, alebo kvalitná. S týmto názorom nemožno v žiadnom prípade súhlasiť, lebo súvisiace inštitúty vytvárajú priestor pre mnohé špekulácie a nejednotné postupy. V konečnom dôsledku sa nestíhajú závažné protiprávne konania, nakoľko finančný záujem sa stavia do popredia. Analytickým pohľadom na aktuálnu úpravu daňových trestných činov a aplikácie účinnej ľútosťi pri nich poukazujeme na zásadné nedostatky tejto úpravy.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové trestné činy, účinná ľútosť, zánik trestnosti

Abstract in English language:

The legislation on tax offenses is characterized in many sources by us as good or good. This cannot be accepted in any way, as the related institutions create room for many speculations and inconsistent procedures. Ultimately, there are no serious unlawful actions, as the financial interest is at the forefront. Analytical view of the current tax evasion and the application of effective regret on them highlight the fundamental shortcomings of this adjustment.

Keywords in English language:

tax offenses, effective regret, extinction of crime

ÚVOD

Daňové trestné činy tak, ako sú upravené v V. hlave osobitnej časti Trestného zákona (zákon č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov, ďalej len „TZ“ alebo „Trestný zákon“), kde sa zaraďujú k hospodárskym trestným činom, sú jednoznačne jednou z najnebezpečnejších foriem ekonomickej trestnej činnosti. Kriminologicky spadajú do rámca výlučnej hospodárskej kriminality.¹ Trestné činy daňové ohrozujú,

¹ POLÁK, P., TITLOVÁ, M. *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s. 52 a nasl.

a v prípade dokonania narušajú stabilitu verejných zdrojov a to z dôvodu, že štátu spôsobujú škodu ročne vo výške miliónov eur. Prirodzene tak dochádza k absencii prostriedkov tam, kam by mali prichádzať, v dôsledku čoho nie je možné ich ďalej rozdeľovať. Dochádza tak k narušeniu pravidiel a postupnosti financovania tých oblastí, ktoré sú viazané na štátny rozpočet.

Osobitne nebezpečná a pri odhaľovaní daňových trestných činov značne komplikujúca je ich vysoká miera latencie. Ide o fenomén, ktorý práve pri daňových trestných činoch so sebou prináša aj zníženú spoločenskú citlivosť na tento druh kriminality. Často sa stretávame aj s tak vyhroteným javom, že veľká časť spoločnosti priam podporuje neplatenie daní či ostatné formy daňových únikov, dokonca s akýmsi fenoménom, že páchatel'ov daňových trestných činov, ktorí stoja za vysokými daňovými únikami, má spoločnosť tendenciu akýmsi spôsobom obdivovať pre schopnosť „oklamať“ alebo „podviesť“ štát. Tomuto len napomáha skutočnosť, že objasnenosť týchto trestných činov nie je vysoká a ešte pred tým to, že odhaľovanie daňových trestných činov je značne komplikované. V konečnom dôsledku je nutné poukázať aj na problémy koncipovania našej trestnoprávnej úpravy, ktorá síce má záujem na tom, aby primárne boli povinné platby v podobe daní zaplatené, no nelogicky dáva páchatel'om trestných činov možnosť naozaj strategicky vyčkávať a to až do štádia oboznámenia a s výsledkami vyšetrovania či skráteného vyšetrovania, s možným zaplatením dane. Jej zaplatením sa v niektorých prípadoch spája zánik trestnosti, v iných prípadoch nie, čo je taktiež nelogické v súvislosti s postihom tejto štát vážne poškodzujúcej trestnej činnosti.

1. APLIKÁCIA ÚČINNEJ LÚTOSTI PRI VYBRANÝCH DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOCH

V súvislosti s formuláciou skutkových podstát daňových trestných činov, konkrétne skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ a nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ, jedným z dôvodov zániku trestnosti za spáchanie týchto trestných činov je uplatnenie inštitútu účinnej ľútosti.

„Účinná ľútosť patrí medzi tzv. negatívne znaky skutkovej podstaty trestného činu, pretože je jednou z foriem zániku trestnosti činu (lepšie povedané zániku trestnej zodpovednosti páchatel'a trestného činu) a jej uplatnenie prichádza do úvahy v čase, keď trestný čin bol už spáchaný, ale zatiaľ o ňom nebolo právoplatne rozhodnuté.“² Prostredníctvom tohto inštitútu poskytuje štát páchatel'ovi možnosť, aby sa vyhol trestnému stíhaniu, resp. potrestaniu za jeho protiprávne konanie tým spôsobom, že dobrovoľne zamedzí alebo napraví škodlivý následok, ktorý spôsobil alebo ktorý v danom prípade hrozí. „Zákonodarca prejavil vôľu pomôcť páchatel'ovi trestnej činnosti opustiť inak bezvýhodiskovú situáciu, do ktorej sa dostane ten, kto sa síce sám a svojim konaním dopustil trestuhodného správania, ktoré vykazuje znaky trestného činu, avšak

² IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Bratislava: IURA EDITION, 2010, s. 372 a nasl.

ktorého dôsledky však štát zatiaľ značne nepocítil.“³ Právna úprava inštitútu účinnej ľútosti je obsiahnutá v tretej hlave všeobecnej časti Trestného zákona, ktorá nesie názov „Zánik trestnosti a trestu“. Presnejšie v § 85 a 86 TZ. V § 85 TZ je upravená tzv. všeobecná účinná ľútosť a v § 86 TZ sú upravené osobitné prípady účinnej ľútosti, medzi ktorými nájdeme aj tie prípady účinnej ľútosti, ktoré sa vzťahujú na trestné činy daňové. Od inštitútu účinnej ľútosti je potrebné odlišovať tzv. úprimnú ľútosť upravenú v § 36, písm. l) TZ. „Úprimné oľutovanie trestného činu je poľahčujúcou okolnosťou, ktorá sa premieta do prípadného postihu páchatel’a v kontexte posúdenia pomeru poľahčujúcich a priťažujúcich okolností.“⁴ Poľahčujúcou okolnosťou môže byť aj situácia, kedy páchatel’ nenapraví a ani nezamedzí vzniku škodlivého následku trestného činu, ale pričíní sa odstránenie škodlivých následkov trestného činu. Samotná trestnosť činu ako takého však týmto spôsobom nemôže zaniknúť, poľahčujúce okolnosti sa môžu premietnuť do postihu za tento čin.

Pokiaľ ide o všeobecnú úpravu zániku trestnosti podľa § 85 TZ, aktuálny Trestný zákon nedáva možnosti zániku trestnosti (žiadneho z) daňových trestných činov podľa tejto úpravy. Na druhej strane, je možné využiť špeciálne spôsoby zániku v zmysle § 86 TZ. Konkrétne ide o ustanovenie § 86 písm. e.) TZ. V tomto prípade trestnosť trestného činu zaniká vtedy, ak ide o trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené, najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel’ po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami. Vyššie uvedené ustanovenie § 86 TZ je vo vzťahu k § 85 TZ *lex specialis* a teda špeciálnou právnou normou. Podmienky ustanovené v § 86, písm. e.) TZ sú liberálnejšie.

Vzhľadom na početnosť výskytu trestného činu skrátenia dane a poistného a s cieľom dosiahnuť, aby čo najväčší počet páchatel’ov splatnú daň nakoniec zaplatilo, zákonodarca usúdil, že bude v prospech štátu, aby v prípade daňových trestných činov existovala osobitná lehota na dobrovoľné napravenie škodlivého následku. Jednoznačne sa tak preferuje zaplatenie dane, ktorej príjmom je štát, pred postihom páchatel’a. Čo vyvoláva samozrejme viaceré polemické konštatovania a úvahy:

- Prirodzene, že štát má záujem primárne na zaplatení dane a tento záujem sa uprednostňuje pred záujmom štátu na postihu páchatel’a
- Samozrejme, páchatel’ sa v tomto prípade svojim konaním (úmyselne) dopustil predmetných trestných činov, teda protiprávnych konaní, ktoré napĺňajú znaky skutkovej podstaty trestného činu
- Je na mieste účinnú ľútosť (a zánik trestnosti týchto činov) viazať na zaplatenie dane po oboznámení sa s výsledkami vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania?

³ ŠÁMAL, P., KUČHTA, J. a kol. *Trestné právo procesné. IV. doplnené a prepracované vydání*. Praha: C.H.BECK, 2014, s. 595

⁴ TITTLÖVÁ, M. *Trestnoprávne sankcie pre fyzické osoby*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s. 68 a nasl.

- Nevedieme tým fyzické a právnické osoby ako povinné subjekty k tomu, aby si daňové a poisťné odvodové povinnosti neplatili s tým, že aj keď bude protiprávne konanie odhalené, počkajú v spolupráci s obhajcami na výsledky vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania a podľa povahy a rozsahu získaných materiálov zvolia ďalší postup? Ak bude rozsah materiálu dostatočný na podanie obžaloby, je logické, že následne radšej zákonné povinnosti splnia; ak nebude kvalitný a nebude dostatočný, neodôvodní predpoklad, že sa skutok stal, aj tak zákonné povinnosti nespĺnia. Nemotivujeme tak subjekty k trestnej činnosti a ku možným špekuláciám voči štátu?
- Prečo v tejto úprave účinnej ľútosti nie je zahrnutý aj daňový podvod podľa § 277a TZ, ale len ostatné trestné činy?
- Mal by zákonodarca viazať zaplatenie dane v prípadoch § 276 TZ, § 277 TZ a § 278 TZ deň po dni oboznámenia sa s výsledkami vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania na úplný zánik trestnosti činu?

V tejto súvislosti treba aj uviesť, že trestnosť trestného činu podľa § 86 ods. 1 písm. e.) TZ nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich 24 mesiacoch postihnutý, alebo ak trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1 (§ 86 ods. 2 TZ). Uvedené ustanovenie § 86 ods. 2 TZ, bolo doplnené novelou TZ, konkrétne zákonom č. 334/2012 Z. z. zo 17. októbra 2012. Toto ustanovenie uvádza, že účinná ľútosť podľa ustanovenia § 86 ods. 1 písm. e.) TZ resp. jej aplikácia sa vylučuje, ak bola osoba páchatel'a za obdobný čin v predchádzajúcich 24 mesiacoch postihnutá, resp. bolo trestné stíhanie páchatel'a zastavené z dôvodu zániku trestnosti podľa § 86 ods. 1 písm. e.) TZ. Pre uplatnenie všeobecnej účinnej ľútosti podľa § 85 TZ, ako sme už uviedli, je potrebné *dobrovoľné konanie osoby páchatel'a* – jeho slobodné rozhodnutie. Avšak ustanovenie § 86 TZ s podobnou podmienkou vôbec nepočíta. Rozhodovacia činnosť súdov v tejto súvislosti ustálila pravidlo, že v prípade osobitnej úpravy účinnej ľútosti *táto podmienka dobrovoľnosti splnená byť nemusí*, nakoľko to z ustanovenia § 86 TZ vyslovene nevyplýva. Pri iných trestných činoch nie je očakávanie trestného stíhania postačujúce, ako podnet pre dobrovoľné konania páchatel'a a teda uplatnenie inštitútu účinnej ľútosti a následného zániku trestnosti. Avšak pri trestných činoch daňových rozhodovacia prax súdov ustálila pravidlo, že konania páchatel'a z vyššie uvedeného dôvodu (strach z trestného stíhania) je postačujúce pre zánik trestnosti. Prirôdzené to vedie k vyššie uvedeným špekuláciám povinných daňových subjektov. Nejde o dobrovoľné zaplatenie povinných plnení voči štátu, ale je to ich zaplatenie v dôsledku poznania obsahu (výsledkov) z prípravného konania (z vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania), ktoré majú tendenciu v prípade úplnosti a jasnosti, dostatočnosti donútiť subjekt k zaplateniu dane. Nie je to preto uvedomenie si protiprávnosti a nedovolenosti konania, jeho oľutovanie, ale niečo celkom iné. Je na mieste, aby v tomto prípade zanikala trestnosť tohto činu? Navyše, tak prirôdzené bremeno zodpovednosti za odhaľovanie

a preukazovanie znásobene zaťažuje orgány činné v trestnom konaní a do úzadia potláča zodpovednosť páchatel'a. Aj keď v judikatúre sa poukazuje na to, že ani v týchto prípadoch nie je možné vylúčiť dobrovoľnosť konania páchatel'a, ktorý radšej zaplatí povinné platby, skôr sme toto názoru, že to bude strach zo skutočného podania obžaloby a postihu za takéto konanie, ktoré smeruje k splneniu si zákonných povinností ako to, že by si páchatel' práve v štádiu po oboznámení sa s výsledkami vyšetrovania či skráteného vyšetrovania zrazu vstúpil do svedomia a dobrovoľne pod uvedením si protiprávnosti svojho konania povinné platby uhradil. Ak by sa tak stalo ešte v priebehu vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania, je možné podstatne viac uvažovať o takejto dobrovoľnosti. Vyčkávanie až na výsledky z vyšetrovania či skráteného vyšetrovania prirodzene nasvedčuje určitým špekuláciám a znižuje presvedčenie o skutočnom dobrovoľnom zaplatí (možno sa potom pýtať, na čo čakal subjekt až do skončenia vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania a prečo si povinné platby nezaplatil už skôr, už v čase, keď sa začalo trestné stíhanie, keď sa vznieslo obvinenie a pod.).

2. VYŇATIE DAŇOVÉHO PODVODU (§ 277a TZ) Z POD UPLATNENIA ÚČINNEJ LÚTOSTI

Podľa vyššie naznačeného, je vidieť, že v súčasnosti nie je možné inštitút špeciálnej účinnej ľútosti uplatniť na trestný čin daňového podvodu podľa § 277a TZ. Avšak, pôvodne bol tento trestný čin upravený spoločne s trestným činom neodvedenia dane a poistného v § 277 TZ. A to v jeho druhej alinee. Toto ustanovenie znelo tak, že *trestného činu neodvedenia dane a poistného sa mal dopustiť ten, kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie, alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zraží alebo vyberie podľa zákona, alebo kto neoprávnene v malom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech* (§ 277 TZ podľa znenia účinného do 01.10. 2012). Čo sa týka účinnej ľútosti k tomuto trestnému činu podľa § 277 TZ, trestný zákon nerozlišoval medzi prvou a druhou alineou, ale jasne stanovoval, že jeho trestnosť zaniká v prípade, ak splatná daň a jej príslušenstvo, alebo poistné boli dodatočne zaplatené.

Keďže pri účinnej ľútosti Trestný zákon pracuje s pojmom splatná daň, nebol k dispozícii jednotný názor na to, či sa účinná ľútosť vzťahuje na obe aliney, alebo je možné ju aplikovať iba na prvú alineu vtedajšieho § 277 TZ. Podľa nálezov Ústavného súdu SR možno tento problém riešiť priamo odvolaním sa na tieto znenia. Výklad ustanovenia o aplikácii účinnej ľútosti k tomuto trestnému činu obsahujú dva nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky, prvý I. ÚS 316/2011 zo dňa 14. decembra 2011 a druhý I. ÚS 212/2017 zo dňa 31. augusta 2017. Podľa nálezu vo veci I. ÚS 316/2011-37 jasne platí, že účinná ľútosť sa vzťahovala na obe aliney. Lenže potom je tu aj nález Ústavného súdu SR vo veci ÚS 212/2017-65, kde sa vyjadril úplne opačný názor. Najkomickejšie je na tom to, že v tejto druhej veci rozhodoval rovnaký senát Ústavného súdu, ktorý už pred tým predmetnú otázku riešil, že účinná ľútosť bude možná v oboch alineách.

A o niekoľko rokov neskôr zaujíma k tej istej veci diametrálne odlišné stanovisko. Fakticky tak nastala situácia, kedy rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky je v rozpore s jeho predošlým rozhodnutím z nie celkom jednoznačných dôvodov. Domnievame sa, že tým mohlo dôjsť k porušeniu princípu právnej istoty, ktorý je elementárnym znakom právneho štátu. „Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď.“⁵

Tieto názory sa vzťahujú na situácie, kedy išlo o posúdenie celého ustanovenia § 277 TZ, ktorý ešte subsumoval aj daňový podvod, ktorý je už dnes v samostatnom ustanovení § 277a TZ. Faktom je, že tento nový § 277a TZ už nie je subsumovaný podľa účinnú ľútosť v zmysle § 86 písm. e.) TZ tak, ako tomu bolo podľa pôvodnej úpravy a teda je jasné, že predmetná účinná ľútosť sa už na toto konanie nevzťahuje. Je ale možné klásť si otázku, prečo tomu tak je? Prečo trestné činy podľa § 276 – 278 TZ pod túto účinnú ľútosť spadajú a osobitný § 277a TZ nie. Sme toho názor, že ak vôbec viazať účinnú ľútosť na tieto prípady, tak na všetky. Ak niektoré vyňať, tak potom všetky a pre tento prípad, naviazať zánik trestnosti účinnou ľútosťou na podmienky § 85 TZ (na dobrovoľnosť konania a zaplatenia a včasnosť konania, kedy sa ešte dá nebezpečenstvo odstrániť a následne o tom informovať príslušné orgány).

V každom prípade, či už prvá situácia, rôzne rozhodnutia Ústavného súdu, alebo táto druhá, vyňatie § 277a TZ s pod účinnej ľútosťou⁶, sú problematické z hľadiska princípov právnej istoty. Niektorí autori zastávajú názor, že vyššie uvedeným rozporom medzi závermi Ústavného súdu o rovnakej otázke bol porušený princíp právnej istoty s čím súhlasíme. No zároveň sme sa stretli aj s názorom, že je to dôvod na podanie žaloby na Európsky súd pre ľudské práva, ktorý sa opiera o princíp právnej istoty formulovaný v Dohovore o základných ľudských právach a slobodách a to podľa čl. 6.

3. MOŽNÉ NÁSLEDKY UVEDENÝCH PROBLÉMOV

Možné úvahy o špekuláciách pri aplikácii § 86 písm. e.) TZ pri daňových trestných činoch podľa § 276 - § 278 TZ sme už vyššie naznačili. Keďže vo všetkých troch prípadoch ide o úmyselné konania, úmyselné trestné činy, páchatel si je vedomý podstaty svojho konania a chce sa ho dopustiť, alebo je uzrozumený s tým, že sa tak stane (že nedôjde k splneniu zákonne povinnosti). Zánik trestnosti viaže zákonodarca na zaplatenie deň po dni oboznámenia sa s výsledkami vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania. Prirodzene tak motivujeme subjekty k vyčkávaniu, ako dopadne vyšetrovanie či skrátené

⁵ SVÁK, J. *Ochrana ľudských práv v troch zväzkoch. Zväzok druhý*. Bratislava: EUKÓDEX, 2012, s. 101

⁶ A tu treba mať na zreteli aj časovú pôsobnosť, kedy rovnaké situácie sa posudzujú odlišne – do oddelenia § 277a TZ ako samostatnej skutkovej podstaty, bolo toto konanie súčasťou § 277 TZ a naň ako taký sa vzťahovala účinná ľútosť podľa § 86 písm. e.) TZ (aspoň podľa jedného nálezu ÚS SR); po zmene úpravy, sa páchatel dopustí tohto konania už po oddelení predmetného konania do § 277a TZ, toto konanie, ktoré pred tým spadalo pod účinnú ľútosť, pod ňu už nespadá, hoci reálne ide o rovnaké konanie

vyšetrovanie, čo sa v rámci neho zistí a ako sa preukáže protiprávnosť úmyselného konania. Prirodzene tak motivujeme subjekty ku špekuláciám ohľadom vyčkávania a následného zaplatenia. Ak sa zaplatí daň v deň na sledujúci po dni poznania výsledkov týchto procesov, sme toho názoru, že viac ide o konanie pod vplyvom poznatkov získaných z vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania. Potom by sme mohli povedať, že neplaťme daňové a poisťné plnenia nikto a čakajme, či budú tieto konania odhalené a ako dopadne vyšetrovanie a skrátené vyšetrovanie a potom, však ak bude reálna hrozba stíhania, zaplatíme tieto dávky. A zanikne trestnosť tohto konania. To je absolútne nelogická a nesprávna trestnoprávna úprava, ktorá nabáda priamo k takémuto konaniu. Trestnosť činu navyše úplne zanikne, čo je v tomto štádiu nelogické.

Jednoznačne sme toho názoru, že daňové trestné činy, ktoré sú zdôrazňujeme úmyselné, by mali byť z tejto účinnej ľútosti vyňaté. Ak dôjde k zaplateniu v priebehu konania, nemala by sa táto skutočnosť spájať so zánikom trestnosti, lebo toto konanie je trestné, páchatel dobrovoľne neupustil od konania, nenapravil škodlivý následok. Mal by sa pre tieto prípady formulovať dôvod na podmienené zastavenie trestného stíhania s tým, že dávky budú zaplatené v skúšobnej dobe a podmienkou by na skúšobnú dobu bolo aj riadne plnenie odvodových a daňových povinností, alebo skutočne pre riadne preukázané činy podať obžalobu vo veci a viesť konanie pred súdom.

Ak ide o vyňatie § 277a TZ z pod účinnej ľútosti, prirodzene, že zákonodarca zabudol pri novelizácii úpravy daňových trestných činov zrejme tento paragraf včleniť k § 86 písm. e.) TZ a teda z toho dôvodu sa účinná ľútosť na toto konanie nevzťahuje. V tomto prípade nejde o neuhradenie platieb, ale o to, že páchatel uplatní nárok, ktorý ale môže vziať späť, prípadne už obdržané plnenie štátu vrátiť. Ako sme naznačili, nie sme zástancami účinnej ľútosti tak, ako je formulovaná. Preto by ani toto konanie nemalo pod ňu spadať. Ak tam ale ostanú zaradené vyššie uvedené skutkové podstaty podľa § 276 TZ, § 277 TZ a § 278 TZ, tak je na mieste, včleniť tam aj § 277a TZ a to z podstaty právnej istoty a toho, že predmetné spoločné konania podľa § 277 TZ sa pod tento inštitút do oddelenia vzťahovali.

Pokiaľ ide o problémy vyňatia § 277a TZ z pod účinnej ľútosti, treba povedať, že je vidieť, že posledné zmeny Trestného zákona svedčia o tom, že štátu záleží viac na tom, aby si daňové subjekty riadne plnili svoje daňové povinnosti a záujem na potrestaní tých, ktorí si tieto povinnosti neplnia postavil až na druhé miesto, hoci ide o úmyselné konania. Na druhej strane však štát prostredníctvom predmetnej právnej úpravy dáva najavo, že neakceptuje uplatnenie inštitútu účinnej ľútosti zo strany tých subjektov, ktoré sa svojím podvodným konaním snažili zámerne ekonomicky poškodiť štát, a v konečnom dôsledku aj ostatných poctivých občanov, ktorí si svoje daňové povinnosti plnia riadne. Prečo by však tento typ konaní mal byť z pod účinnej ľútosti vyňatý? Čím je toto podvodné konanie tak špecifické, že iné nezaplatenie dane, poisťného, neodvedenie, skrátenie sú konaniami, pri ktorých sa dá účinná ľútosť uplatniť? V konečnom dôsledku, z pohľadu štátu môže byť irelevantná forma a spôsob spáchania týchto trestných činov, ak následok je rovnaký – štát nebude evidovať prijatie predmetných peňažných prostriedkov, lebo mu

nebudú poukázané. Ak teda uprednostňujeme záujem na prijatí a zaplatení týchto prostriedkov štátu, potom by sa rovnaké meradlo a kritérium malo aplikovať na všetky prípady a nie len na niektoré.

ZÁVER

Podľa vyššie uvedených úvah a kritického rozboru aplikácie inštitútu účinnej ľútosti v daňovej oblasti, v oblasti daňových trestných činov, možno povedať, že ich právna úprava u nás nie je vôbec dobrá. Do popredia štát kladie záujmy na financovaní pred postihom protiprávných konaní a to aj v prípadoch, kedy ťažko možno hovoriť o „účinnej“ ľútosti, keďže jej predchádzalo úmyselné protiprávne konanie. Potom skutočne všade možno klásť do popredia zaplatenie, náhradu, odškodnenie, v dôsledku čoho zanikne trestnosť inak úmyselného a často aj závažného konania. Ako sme naznačili, táto úprava vedie k množstvu špekulácií, k vypočítavosti subjektov a priamo ich k tomu motivujeme. S pod účinnej ľútosti by mali byť v tomto prípade vyňaté takéto prípady, a zaplatenie povinných dávok už v priebehu konania by sa mohlo viazať na podmienčné zastavenie trestného stíhania s povinnosťou riadneho plnenia na skúšobnú dobu. Inak možno odporúčať riadne vedenie konania, podanie obžaloby pre daný čin a prejednanie veci v konaní pred súdom, ak je na to dostatok dôkazov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Bratislava: IURA EDITION, 2010.
2. POLÁK, P., TITLOVÁ, M.: *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018.
3. SVÁK, J. *Ochrana ľudských práv v troch zväzkoch. Zväzok druhý*. Bratislava: EUROKÓDEX, 2012.
4. ŠÁMAL, P., KUČHTA, J. a kol. *Trestné právo procesné. IV. doplnené a prepracované vydání*. Praha: C.H.BECK, 2014.
5. TITLOVÁ, M. *Trestnoprávne sankcie pre fyzické osoby*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018.
6. Trestný zákon (zákon č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov).

KONTAKT NA AUTORA

hrckasabo@gmail.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

ZÚŽENÍ POVINNOSTI MLČENLIVOSTI V ČESKÉM DAŇOVÉM PRÁVU

LIMITATION OF THE OBLIGATION OF SECRECY IN CZECH TAX LAW

Marie Karfíková

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevek⁷ byl zpracován pro mezinárodní vědeckou konferenci „II. Slovensko-české dny daňového práva“, která se konala ve dnech 9. až 11. května 2018 ve Starém Smokovci na téma „Daňové ráje a zneužívání daňového systému“. Zvolené téma je aktuální z pohledu neustálých diskusí ohledně daňových povinností jak fyzických, tak i právnických osob. Problematika „zneužívání daňového systému“ je v neustálé pozornosti Evropské unie a ubírá se směrem zvýšené mezinárodní spolupráce při správě daní. V příspěvku se zabývám poslední novelizací daňového řádu, která bezprostředně reagovala na Směrnici Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz, tzv. DAC 5 a v průběhu přijímání novely daňového řádu se dotkla povinnosti mlčenlivosti tzv. povinných osob, a to nejen z oblasti finančního sektoru, ale i advokátů, daňových poradců, exekutorů, notářů a dalších.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové právo, daně, daňový řád, mlčenlivost

Abstract in English language:

This paper⁸ was prepared for the international scientific conference “II. Slovak-Czech Days of Tax Law” which took place from 9 to 11 May 2018 in Starý Smokovec on the topic “Tax Havens and Abuse of the Tax System”. The chosen topic is up-to-date from the point of view of ongoing discussions on tax obligations of both physical and legal persons. The issue of the “abuse of the tax system” is kept in constant focus by the European Union and is moving towards increased international co-operation in tax administration. The paper deals with the latest amendment to the Tax Procedure Code which was an immediate response to Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering

⁷ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

⁸ This paper has been elaborated within the programme “PROGRES Q02 – Publicization of Law in the European and International Context” which is realized in 2018 at the Faculty of Law of the Charles University.

information by tax authorities (the so-called DAC 5). The adoption of the amendment to the Tax Procedure Code affected the obligation of secrecy of the so-called obligated persons not only from the financial sector but also including attorneys, tax advisors, private execution agents, notaries and other professions.

Keywords in English language:

Tax Law, Taxes, Tax Procedure Code, Secrecy

ÚVOD

V příspěvku se zabývám poslední novelizací daňového řádu realizovanou zákonem č. 94/2018 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, která bezprostředně reagovala na Směrnici Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz, tzv. Směrnice DAC 5 a v průběhu přijímání novely daňového řádu se dotkla povinnosti mlčenlivosti tzv. povinných osob, a to nejen z oblasti finančního sektoru, ale i advokátů, daňových poradců, exekutorů, notářů a dalších.

1. ZÁSADA MLČENLIVOSTI A ZNEUŽÍVÁNÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU

Mlčenlivost se promítá do mnoha ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V podobě zásady neveřejnosti správy daní ji najdeme v ustanovení § 9, ochraně a poskytování informací je věnována hlava IV (§ 52 až 59) v části druhé (obecná část o správě daní), porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246) je zařazeno v části čtvrté (následky porušení povinností při správě daní), zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci) je obsaženo v § 255 části páté (ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná).

Průlomy do „daňového tajemství“ jsou upraveny i jinými zákony než daňovým řádem, např. zákonem č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, zákonem č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Specifické prolomení mlčenlivosti jen pro určitého správce daně za účelem poskytnutí vyjmenovaných informací obsahují i některé další zákony. Právní úprava obsažená v daňovém řádu vychází z toho, že osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených daňovým řádem nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Tato povinnost mlčenlivosti se vztahuje nejen na úřední osoby, ale též na osoby zúčastněné na správě daní. V kontextu s tím platí, že povinnost zachovávat mlčenlivost o všem, co se úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní dozvěděly při správě daní a v souvislosti se správou daní o poměrech jiných osob, je jednou ze základních zásad správy daní. Přitom je nutné poznamenat, že daňový subjekt není vázán povinností mlčenlivosti o

informacích získaných nebo použitých při správě daní. Zákonem uložená povinnost mlčenlivosti má chránit informace získané o daňovém subjektu v rámci daňového řízení a současně s tím i motivovat daňový subjekt k dobrovolnému splnění svých povinností uložených zákonem.

V § 53 odst. 1 daňového řádu jsou uvedeny významné průlomy do zásady mlčenlivosti v daňovém řízení, jde vesměs o situace, kdy se tak děje ve prospěch příslušných správních orgánů, které mají k výkonu svých pravomocí zapotřebí součinnost se správcem daně, přičemž k zajištění efektivit těchto činností potřebují příslušné informace z daňového řízení. Prakticky se nejčastěji jedná o informace vážící se k oblasti zdanitelných příjmů pro účely soudního řízení ve věci výživného anebo různé další typy informací, které z daňového řízení požadují například příslušné zdravotní pojišťovny ve věci řízení o veřejném zdravotním pojištění apod.

Podle vývoje právní úpravy, a to jak evropského práva, tak vnitrostátního práva, je víc než zřejmé, že v rámci společenského vývoje dochází stále více k oktrojování zákonem stanoveného rozsahu mlčenlivosti v rámci správy daní – a to pro různé účely – nejvíce však z hlediska zájmu vycházet vstříc potřebám orgánů veřejné moci, tedy v daném případě těch, které jsou orgány činnými v trestním řízení.

Základním předpisem evropského práva je pro oblast mezinárodní spolupráce při správě přímých daní Směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní (dále jen "DAC" - Directive on Administrative Cooperation). Tato Směrnice byla již čtyřikrát novelizována. Čtvrtou novelizací je Směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz (dále jen "Směrnice DAC 5"). Členské státy ji mají transponovat do 31. prosince 2017. Obsahově návrh Směrnice DAC 5 úzce souvisí se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a Směrnice Komise 2006/70/ES (dále jen "Směrnice AML" - Anti Money Laundering Directive). Účelem Směrnice DAC 5 je umožnit správcům daně pro zajištění kontroly fungování správní spolupráce podle DAC ze zákona přístup k mechanismům, postupům, dokumentům a informacím získávaným pro účely boje proti praní špinavých peněz. Konkrétně návrh Směrnice DAC 5 odkazuje na následující články Směrnice AML: článek 13 (informace získané povinnou osobou při hloubkové kontrole klienta), článek 30 (informace o skutečném vlastnictví společností/právnických osob, včetně údajů o skutečné držené účasti), článek 31 (informace o skutečném vlastnictví svěřenských fondů a obdobných právních uspořádání), článek 40 (povinnost uchovávat vyjmenovaných dokumentů získaných pro účely kontroly klienta povinnými osobami).

V současné době je v orgánech EU opět projednáván návrh na novelizaci Směrnice AML (COM (2016) 450 final). Obsahem tohoto návrhu je i změna článku 30 Směrnice AML, v němž je zejména navrženo stanovit/umožnit včasný a neomezený přístup

příslušných orgánů a daňových správ do registru skutečných majitelů společností a jiných právnických osob. Dále se navrhuje změna článku 31 Směrnice AML, jehož text je v podstatě celý návrhem měněn (svěřenští správci musí mít adekvátní, přesné a aktuální informace o skutečném vlastnictví, pokud jde o svěrenský fond, což zahrnuje jeho zakladatele, správce, obmyšleného; zavádí povinnost zřízení centrálního registru skutečných majitelů, povinnost zajistit včasný a neomezený přístup příslušných orgánů a daňových správ do registru). Poslední relevantní změnou Směrnice AML je vložení nového článku 32a, který ukládá povinnost zřízení automatizovaného centrálního registru platebních a bankovních účtů obsahujících zároveň informace o osobách vlastnících nebo kontrolujících platební účet.

Jakmile bude tato novela Směrnice AML přijata Radou EU, je pravděpodobné, že bude předložen nový návrh na novelizaci Směrnice DAC, tak aby reflektovala aktuální znění Směrnice AML (nově vložené či upravené články Směrnice AML).

2. VYMEZENÍ PROBLÉMU

Efektivní boj s daňovými úniky a s vyhýbáním se daňovým povinnostem⁹ je založen na kvalitních, aktuálních a pravdivých informacích, u nichž lze předpokládat význam pro správu daní. V případě daně z přidané hodnoty kvantifikuje Evropská komise každoročně daňové úniky ve formě tzv. daňové mezery¹⁰. Výhodou této mezinárodní studie, která je zpracovávána pro všechny členské státy EU, je jednotná metodika výpočtu, a tím i možnost mezinárodní komparace. Podobně například odhaduje daňové úniky na korporátní dani i Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). V případě spotřebních daní, konkrétně daně z tabákových výrobků, je pro členské státy zpracována studie od společnosti KPMG¹¹. Na základě interních odhadů správců daně a i výše uvedených mezinárodních studií predikuje Ministerstvo financí, že celkové roční úniky na všech daních se v České republice pohybují okolo částky 100 mld. Kč. Nicméně je důležité zdůraznit, že tyto hodnoty se mohou rok od roku zásadně měnit a přesná kvantifikace šedé ekonomiky či dokonce daňových úniků je neproveditelná. Možné je pouze jejich výši expertně odhadovat na základě různých metod a přístupů. Za účelem snižování daňových úniků daňové orgány potřebují širší přístup k údajům o skutečných majitelích zprostředkujících struktur a netransparentních entit a k dalším údajům získávaným na základě legislativy AML, včetně přístupu k dokumentům, které jsou nosiči těchto údajů.

Tento problém se dostal do středu pozornosti mezinárodních struktur typu EU, OECD či G20. Státy G20 v prohlášení z 18. dubna 2016 vyzvaly Finanční akční výbor (FATF) a Globální fórum OECD pro transparentnost a výměnu informací, aby předložily

⁹ Srov. příspěvky z mezinárodní vědecké konference, která se konala dne 24. a 25. října 2017 v Košicích, které jsou uveřejněny v BABČÁK, V., POPOVIČ, A., ROMÁNOVÁ, A., ŠTIEBEROVÁ, I. (eds.) *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 9 a násled.

¹⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

¹¹ http://kpmg.co.uk/creategraphics/2016/06_2016/Project_Sun_2015_Results/index.html#42

návrhy pro zlepšení fungování mezinárodních nástrojů týkajících se transparentnosti, zejména s ohledem na dostupnost informací o skutečném vlastnictví a mezinárodní výměnu těchto informací. Evropská komise reagovala předložením návrhu Směrnice DAC 5 a novely návrhu Směrnice AML 4. Původním záměrem bylo schválení obou návrhů tak, aby směrnice byly transponovány v členských státech ke stejnému datu a mohlo tak být využito synergického efektu. To se ukázalo, vzhledem k složitému projednávání obsahu novely Směrnice AML 4 jako neschůdné a Směrnice DAC 5 byla přijata dříve s tím, že odkazuje pouze na stávající články již platné Směrnice AML. Účelem Směrnice DAC 5 je umožnit správci daně pro zajištění kontroly fungování správní spolupráce podle Směrnice DAC ze zákona přístup k mechanismům, postupům, dokumentům a informacím získávaným na základě transpozičních předpisů Směrnice AML. Transpoziční lhůta, jak již bylo uvedeno, byla stanovena do 31. prosince 2017. Česká republika je povinna umožnit, slovy Směrnice DAC 5, „daňovým orgánům ze zákona přístup“ k výše uvedeným „mechanismům, postupům, dokumentům a informacím“, protože ji k tomu zavazuje evropské právo.

3. PRÁVNÍ ÚPRAVA MLČENLIVOSTI V DAŇOVĚ PRÁVNÍCH PŘEDPISECH V ČESKÉ REPUBLICCE

Právní normy České republiky, které upravují problematiku, která je potenciálně dotčena implementací Směrnice DAC 5, lze rozdělit do dvou skupin. První skupinu představují normy upravující okruh povinných osob, které shromažďují a uchovávají údaje v souvislosti s bojem proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, okruh těchto údajů, rozsah povinnosti mlčenlivosti těchto osob vůči správcům daně a mechanismus případného poskytování údajů správcům daně těmito osobami. Konkrétně se jedná zejména o zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "AML zákon"), v kombinaci s daňovým řádem.

Druhá skupina norem upravuje okruh rejstříků, které obsahují Směrnici DAC 5 předpokládané údaje a rozsah a mechanismus získávání údajů z těchto rejstříků ze strany správců daně. Tato problematika je upravena zejména v daňovém řádu a v rámci zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů.

V rámci přípravy návrhu zákona byl uskutečněn průzkum, jak hodlají ostatní členské státy Směrnici DAC 5 transponovat. Bohužel, srovnání nebylo možné provést. Legislativní práce na návrhu zákona s ohledem na stanovené lhůty a schvalovací proces v České republice byly zahájeny podstatně dříve než v ostatních zemích a žádná z členských zemí EU k datu vypracování RIA s transpozicí nezačala, ani neměla prvotní představu o konceptu transpoziční legislativy. Podařilo se získat vyjádření Slovenska, za jehož předsednictví byla Směrnice DAC 5 přijata. Slovensko potvrdilo, že účel Směrnice DAC 5 byl záměrně zobrazen na boj s daňovými úniky a provádění správní spolupráce v oblasti daní podle celé Směrnice DAC.

3.1. Daňový řád

Daňový řád¹² tvoří souhrn procesních pravidel regulujících práva a povinnosti daňových subjektů, třetích osob, jakož i postup správců daně v souvislosti se správou daní. V návaznosti na smysl samotné existence a podstaty daní, představuje základní cíl této regulace správné zjištění, stanovení výše daní a zabezpečení jejich úhrady. Smyslem existence daní z veřejnoprávního hlediska je zajištění účasti daňových subjektů na nákladech nevyhnutelných k realizaci veřejných potřeb celé společnosti. Důležité však je, aby prodloužená ruka státu, v podobě finančních správních orgánů, nesledovala jenom cíl shromažďování prostředků k zabezpečení veřejných statků. Nezbytností je respektování práv daňových subjektů při uplatňování jednotlivých procesních institutů v souladu s principem proporcionality a minimalizace zásahů tak, aby procesní postup nebyl vůči jednotlivcům nepřiměřený a neporušoval jejich autonomní sféru. Vzájemné spolupůsobení daňových subjektů a správce daní probíhá v rámci jednotlivých daňových řízení, dělených na dílčí postupy.

Daňové řízení představuje užší pojem, než pojem správa daní. Jde již o konkrétní řízení o konkrétní daní, zatímco správa daní v sobě obecně zahrnuje místní šetření, vyhledávací činnost, zajištění věci, postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu apod. V případě nejasností a rozporů jsou hlavním návodem pro realizaci procesně-právních institutů zásady daňového řádu, ke kterým mimo jiného patří zásada přiměřenosti, procesní rovnosti, hospodárnosti, volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání či materiální pravdy. Úspěšnost daňového řízení v podstatné míře ovlivňuje daňový subjekt plněním svých povinností. Správa daní stojí na principu, dle kterého je nositelem břemena tvrzení daňový subjekt. Dané tvrzení podléhá následně revizi ze strany správce daně, který může k tvrzené části zaujmout akceptační stanovisko nebo změnit tvrzení v souladu se zákonem.

Cílem daňového řízení je zajistit, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti stanovené zákonem. Od správce daně se požaduje vynaložení veškerého úsilí k získání všech podkladů a zjištění všech skutečností potřebných k ověření daňové povinnosti daňového subjektu. Daňové řízení ukončí správce daně vydáním rozhodnutí, jako individuálního správního aktu, prostřednictvím kterého správce daně konstitutivně ukládá povinnost a přiznává právo, případně již existující práva a povinnosti deklaratorně prohlašuje. Pravomocným rozhodnutím nabývá uplatnitelnost zásada „ne bis in idem“. Jde o tzv. negativní podmínku řízení – překážku následně zahájeného nebo probíhajícího řízení ve věci už pravomocně rozhodnuté.

3.2. Novela daňového řádu

Při přípravě novely daňového řádu se však legislativní záměr dostal do rozporu s právní úpravou mlčenlivosti některých právnických profesí, zejména advokátů, notářů, daňových poradců, auditorů a exekutorů. Mlčenlivost např. advokátů upravuje zákon o

¹² Blíže KARFÍKOVÁ, M., BOHÁČ, R. Daňové právo. In KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 165 a násl.

advokacii¹³ takto: Advokát je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. Povinnosti mlčenlivosti může advokáta zprostit pouze klient a po jeho smrti či zániku právní nástupce klienta; má-li klient více právních nástupců, ke zproštění advokáta povinnosti mlčenlivosti je potřebný souhlasný projev všech právních nástupců klienta. Zbavení povinnosti mlčenlivosti advokáta klientem nebo jeho právním nástupcem anebo jeho právními nástupci musí být provedeno písemnou formou a musí být adresováno advokátovi. Dokonce jednou z podmínek zapsání advokáta do seznamu advokátů je složení slibu v tomto znění: "Slibuji na svou čest a svědomí, že budu ctít právo a etiku povolání advokáta a chránit lidská práva. Slibuji, že budu dodržovat povinnost mlčenlivosti a dbát důstojnosti advokátního stavu“.

Z výše uvedeného vyplývá určitý rozpor mezi mlčenlivostí podle daňového řádu a v uvedeném příkladu podle zákona o advokacii.

Novela daňového řádu¹⁴ implementuje požadavek evropské Směrnice DAC 5 na to, aby měl správce daně pro účely výměny informací při mezinárodní daňové spolupráci právo vyžádat si vybrané údaje pro účely boje proti praní špinavých peněz. Tyto informace o svých klientech shromažďují takzvané povinné subjekty, zejména banky, ale částečně např. i advokátní kanceláře nebo notáři. Směrnice DAC 5 a rovněž i návrh zákona cílí zejména na oblast, která se týká zjišťování skutečných vlastníků a osob, které stojí v pozadí aktivit a které mohou indikovat daňový únik. Podstatnou změnu přineslo začlenění nového ustanovení § 57a, který zní:

"§ 57a

(1) Povinná osoba podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, a to i v případě, že se jedná o osobu podle § 57, je povinna na vyžádání správce daně poskytnout tyto údaje nebo dokumenty: a) údaje získané při provádění identifikace klienta, b) údaje získané při provádění kontroly klienta podle § 9 odst. 2 písm. a) až c) zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, c) údaje o způsobu získávání údajů podle písmen a) a b), d) dokumenty získané při provádění identifikace a kontroly klienta obsahující údaje podle písmen a) a b).

(2) Pokud je povinnou osobou podle odstavce 1 advokát, notář, daňový poradce, soudní exekutor nebo auditor, může vyžádat údaje a dokumenty podle odstavce 1 pouze ústřední kontaktní orgán podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní, a to pouze za účelem výkonu mezinárodní spolupráce při správě daní. Ustanovení § 26 odst. 1 a 2 a § 27 odst. 1, 2 a 4 zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu se použijí obdobně.“.

¹³ Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Zákon č. 94/2018 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Povinné osoby¹⁵ jsou definovány v zákoně o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu nebudou oproti stávajícímu stavu shromažďovat nové informace. Navíc k většině údajů, na které se Směrnice DAC 5 vztahuje, má správce daně přístup již nyní. Jedná se tak spíše o doplněk stávajících pravomocí a o sjednocení evropské praxe, aby ve všech zemích měli správci daně přístup k obdobným údajům a mohli si je vzájemně vyměňovat. Správce daně si bude moci vyžádat informace od členů profesních komor pouze v rozsahu Směrnice DAC 5, tedy za účelem mezinárodní výměny informací. Vládní návrh se v případě advokátů, daňových poradců, notářů, soudních exekutorů a auditorů s ohledem na specifické postavení těchto profesí drží minima nutného pro řádnou implementaci této Směrnice DAC 5. Advokáti a další právní profese budou konkrétně poskytovat např. údaje z oblasti správy cizího majetku, advokátních úschov či zprostředkování obchodů. Naopak nebudou poskytovat údaje z oblasti právní pomoci, což je těžiště jejich práce (např. obhajoba v trestním řízení, rady týkající se daňového sporu).

Nad rámec Směrnice DAC 5 jde novela pouze u bank a finančních institucí, které budou poskytovat vybrané informace i pro účely vnitrostátní správy daní. Typicky se jedná o činnost Finanční správy při rozkrývání karuselových podvodů. Návrh se snaží nastavit rovné podmínky pro zahraničního i tuzemského správce daně tak, aby k údajům, které je tuzemský správce daně povinen opatřit pro zahraničního správce daně, mohl mít přístup i on sám. V tomto ohledu byl zvolen stejný přístup, jakým se vydaly další členské státy jako je Francie, Švédsko, Velká Británie, Slovensko a další. S příslušnou informací týkající se údajů o klientovi příslušné instituce může pracovat pouze ta úřední osoba, která ji skutečně potřebuje ke své činnosti. Rozhodně se nejedná o každého úředníka Finanční správy. V případě bank také neplatí, že k datům o klientech má přístup každý zaměstnanec banky. Úředník správce daně je navíc pod kontrolou nadřízeného pracovníka i nadřízených orgánů. Jeho činnost kontroluje Nejvyšší kontrolní úřad i Úřad pro ochranu osobních údajů. Veškerý jeho postup je pak přezkoumatelný před nezávislým správním soudem. Zvolené řešení je postaveno na principu, že správce daně by měl mít možnost získávat informace nezbytné pro správu daní od bank a obdobných institucí tak, aby tyto informace nemusel vyžadovat od jednotlivců. Tento princip ostatně potvrdil i Ústavní soud v rámci nálezu k zákonu o evidenci tržeb¹⁶ ve věci evidování informací o bezhotovostních platbách. Požadavek na získávání informací od těchto institucí není bezúčelný. Správce daně musí mít možnost určité informace získat, jinak by to znamenalo rezignaci na řádný výběr daní. Nakonec advokáti, notáři a daňoví poradci nemusí dávat informace českým finančním úřadům, pokud budou mít podezření na daňové podvody. Tyto údaje musí uvolnit jen pro mezinárodní spolupráci při správě daní. Banky na rozdíl od advokátů budou muset údaje vyplývající ze zákona¹⁷ proti praní

¹⁵ Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

špinavých peněz poskytnout jak pro mezinárodní, tak i pro tuzemskou správu daní. Takto byla nakonec přijata novela daňového řádu.

ZÁVĚR

Novela daňového řádu při projednávání v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky ukázala, že stát v dnešním pojetí se snažil prolomit zásadu mlčenlivosti advokátů, která je základním principem, na kterém stojí vztah advokáta a klienta, kdy tento princip nebyl prolomen nikdy v minulosti. Mlčenlivost advokátů není jejich výsadou, ale zákonnou povinností. Novela daňového řádu byla vyvolána, jak jsem již uvedla, implementací Směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz tzv. Směrnice DAC 5 a má umožnit správci daně přístup k vybraným údajům, včetně údajů o způsobu shromažďování těchto údajů, získaným povinnými osobami na základě legislativy o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, resp. zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon AML. Správce daně na straně jedné, získá přístup k výše uvedeným údajům, včetně údajů o způsobu jejich shromažďování, získá lepší předpoklady pro výkon státní správy a plnění úkolů stanovených mu zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Na straně druhé možnost přístupu k údajům získaným pro účely legislativy AML, včetně údajů o způsobu shromažďování těchto údajů, bude mít vliv především na kvalitu boje s daňovými úniky, který je odvislý od informací (a jejich kvalitě), jež má správce daně k dispozici naráží na zákonem garantovanou mlčenlivost jiných profesních skupin. Díky těmto informacím bude moci správce daně mimo jiné hodnověrně zjistit a snadněji ověřit skutečnou strukturu zprostředkujících entit (např. trusty/svěřenské fondy), kdo je osobou ovládající (skutečným majitelem) této entity a efektivně monitorovat a kontrolovat, zda např. finanční instituce, ve smyslu zákona o mezinárodní spolupráci, správně provedly postupy náležité péče a zejména zjistily a oznámily skutečné majitele účtů, resp. osoby ovládající zprostředkující entity (slovy Směrnice DAC 5 o správní spolupráci v oblasti daní jde o tzv. pasivní nefinanční entity). Využití informací získaných pro účely zákona AML správcem daně navíc posiluje preventivní účinek nástrojů mezinárodní spolupráce, zejm. automatické výměny informací, ale i celkově správy daní. Novela zákona přispěje k účinnějšímu boji s daňovými úniky, a to je důvod, proč byla přijata novela daňového řádu, která nabyla účinnosti dnem 5.6.2018.

S ohledem na výše uvedené, je zcela nepochybné, že problematikou zásady mlčenlivosti ve vztahu ke správcům daní se budeme v blízké budoucnosti setkávat stále častěji.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BABČÁK, V., POPOVIČ, A., ROMÁNOVÁ, A., ŠTIEBEROVÁ, I. (eds.) Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. 400 s. ISBN 978-80-8152-584-1
2. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0

3. Konzultace a zdroje dat

Vycházelo se z důvodové zprávy k novele daňového řádu, konzultací s oddělením Strategie a analýza daňové politiky Ministerstva financí, příslušnými útvary Generálního finančního ředitelství a Finančním analytickým úřadem. Dále se vycházelo z podkladů Slovenského predsednictví v Radě EU, za kterého byla Směrnice DAC 5 schválena.

Zdroje dat:

- důvodová zpráva k novele daňového řádu
- *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports: Information brief* [online]. OECD, 2015 [cit. 2017-03-09]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>
- *A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland, 2015 results* [online]. UK: KPMG LLP, 2016 [cit. 2017-03-09]. Dostupné z: http://kpmg.co.uk/creategraphics/2016/06_2016/Project_Sun_2015_Results/index.html
- *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report: TAXUD/2015/CC/131* [online]. EU, 2016 [cit. 2017-03-09]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

KONTAKT NA AUTORA

karfikov@prf.cuni.cz

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

ORCID: 0000-0002-1112-408X

ODHAĽOVANIE DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOV NA ZÁKLADE PODNETOV¹

DETERMINATION OF TAX CRIMES ON THE BASIS OF BUSINESS

Barbora Lamošová

Fakulta práva PEVŠ

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Odhaľovanie daňovej trestnej činnosti predstavuje pomerne komplikovaný proces, ktorý je významne determinovaný osobitosťami počiatkových štádií a fáz. Je zaujímavé, že proces odhaľovania prebieha podstatne viac na podklade konkrétnych podnetov (informácií) od špecifického okruhu subjektov, ako na podklade trestných oznámení od fyzických osôb. Vzhľadom na povahu týchto podnetov a subjekty, od ktorých pochádzajú, výrazne sa od klasického postupu odhaľovania odlišujú následné kroky. Sú to podnety kontrolných, dozorných či iných osôb, ktoré v zmysle svojej zákonnej povinnosti disponujú podozrením, alebo priamo podkladmi o spáchaní trestného činu. Od tohto faktu sa odvíjajú typické následky úkony, ako aj úkony dokazovania.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňová kriminalita, podnety, postup pred začatím trestného stíhania

Abstract in English language:

Detection of tax crime is a relatively complicated process that is significantly determined by the peculiarities of the initial stages and phases. Interestingly, the process of detection is much more on the basis of specific impetus (s) from a specific group of subjects, rather than on the basis of criminal notices from individuals. Due to the nature of these stimuli and the subjects from which they originate, the subsequent steps differ markedly from the classic detection process. These are the suggestions of the controlling, supervisory or other persons who, in the sense of their legal obligation, have suspicions or directly evidence of the commission of the offense. From this fact, the typical consequences of acts as well as acts of proving.

Keywords in English language:

tax crime, incentives, the procedure before criminal prosecution begins

¹ Táto štúdia bola podporovaná Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe zmluvy č. APVV-16-0521

ÚVOD

Problematika vyšetrovania daňových trestných činov predstavuje veľmi aktuálnu tému a to aj v kontexte aktuálnych spoločenských a politických diania. Súčasne je po veľmi náročná problematika z hľadiska konkrétnych postupov tak policajných, v nadväznosti na daňové, a v konečnom dôsledku je to celý rad postupov trestnoprávných, ktoré determinujú trestno-procesné ustanovenia (podľa Trestného poriadku, zákon č. 301/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov). Je dôležité sa venovať práve povahe a charakteru podnetov, ako aj osobitostiam opatrení a neopakovateľných a neodkladných úkonov. Práve ich riadne vykonanie významne determinuje odhaľovanie a možnosti dokazovania týchto trestných činov. V predkladanom texte sa budeme venovať hlavne osobitostiam úkonov vykonávaných v rámci postupu pred začatím trestného stíhania (na podklade podnetov) a nadväzne úkonom vykonávaným pri vyšetrovaní, ako aj problémom, s ktorými sa musí vyšetrovateľ nutne vysporiadať. V kontexte všeobecnej procesnej úpravy ide vlastne o určité špecifiká odhaľovania daňovej kriminality, najmä o osobitosti počiatkových úkonov (na podklade podnetov).

1. PODNETY SMERUJÚCE K VYŠETROVANIU DAŇOVEJ TRESTNEJ ČINNOSTI

V súvislosti s podnetmi na vyšetrovanie, je dôležité uviesť, že tieto najčastejšie prichádzajú od správcu dane, ktorý je v zmysle § 4 ods. 1 Daňového poriadku (Zákon č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, ďalej len „Daňový poriadok“) definovaný ako daňový úrad, colný úrad a obec. Podnety orgánom činným v trestnom konaní podávajú ďalej príslušníci služby Kriminálneho úradu finančnej správy, príslušníci služby finančnej a kriminálnej polície a nakoniec aj ďalšie fyzické, či právnické osoby, ktoré sú buď svedkom nejakej daňovej trestnej činnosti, prípadne o nej majú nejakú vedomosť, či sa stali jej súčasťou. Pri týchto subjektoch je možné ešte spomenúť aj zdravotné poisťovne a sociálne poisťovne, ktoré *sú v praxi častým oznamovateľom* trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ a nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ, kedy si subjekt ako zamestnávateľ neplní svoju povinnosť platiť resp. odvádzať určenému príjemcovi daň a poistné. Podnety ako také, majú vlastne povahu akejosi informácie, ktorá obsahovo nasvedčuje tomu, že došlo k spáchaniu trestného činu. Môže to byť skutočne podanie obsahujúce konkrétne informácie, môže to byť kontrolná alebo iná podobná správa, z ktorej sa tieto poznatky budú dať vyvodzovať a identifikovať. Podstatou nie je ani tak forma, ako obsah predmetného podnetu a zákonnosti tohto podkladu, teda či sa osoby alebo subjekty, ktoré disponujú touto informáciou, dozvedeli o takomto protiprávnom konaní v súlade s úradným postupom, úlohami a zákonnými oprávneniami, ktoré majú k dispozícii.

Pokiaľ podnety bývajú nekompletné, vyšetrovateľ ich musí následne zabezpečiť do trestného konania. Musí mať k dispozícii kompletne materiály, na podklade ktorých

vie vo veci a o ďalšom postupe hlavne rozhodnúť. Tieto doklady sú dôležité na ďalšie určenie postupu vo vyšetrovaní. Ide hlavne o tieto doklady:²

- protokol z daňovej kontroly, prípadne colnej kontroly
- platobné výmery daňového úradu
- podanie vysvetlení (vypočúť štatutárnych zástupcov spoločnosti, vypočúť pracovníka daňového úradu, ktorý vykonával kontrolu k podrobnostiam porušenie daňového zákona, podozrivého)
- výpisy z účtov
- konkrétne účtovné doklady
- daňové priznania s prílohami
- doklady súvisiace s colným vybavením tovaru na vývoz (dovoz)
- stanoviská Ministerstva financií SR, resp. iných orgánov štátnej správy, ak boli v danej veci vydané,
- odborné vyjadrenia Kriminalisticko - expertízneho ústavu PZ v Bratislave o posúdení pravosti dokladov
- výpisy z obchodného registra a ďalšie podľa povahy prípadu.

Tieto podklady následne musí vyšetrovateľ vyhodnotiť po kvantitatívnej stránke, teda pre možný ďalší postup vo veci a z tohto pohľadu. Musí teda zhodnotiť, či má k dispozícii dostatok relevantných dôkazov na začatie trestného stíhania (alebo iné vybavenie veci v tomto štádiu trestného konania). Rovnako tak ich musí vyhodnotiť aj po kvalitatívnej stránke, teda či zabezpečené dôkazy nasvedčujú skutočnosti, že bola spáchaná daňová trestná činnosť alebo nie, a to je spravidla dôvod pre vydanie niektorého z uznesení o odmietnutí, či odovzdaní veci v postupe pred začatím trestného stíhania.

Niekedy sa vyskytnú prípady, kedy vyšetrovateľ má v predprípravnom konaní resp. v postupe pred začatím trestného stíhania tak, ako toto štádium označuje slovenský zákonodarca, zabezpečené dostatočné množstvo dôkazov a okolnosti nasvedčujú tomu, že daňový trestný čin spáchala konkrétna osoba tak, že môže priamo uplatniť postup kedy jedným uznesením začne trestné stíhanie a rovnako aj vznesie obvinenie voči konkrétnej osobe resp. osobám. Toto sú pomerne frekventované situácie nakoľko v prípade daňových trestných činov je zrejme, koho zaťažujú daňové alebo odvodové povinnosti, kto si ich mal splniť, odvieť a pod. a teda ak je zrejme, že sa tak nestalo, automaticky je jasné, kto je potenciálne obvinenou osobou. To je okrem iného v praxi aj prípad trestného činu nezaplatenia výživného (vyživovacia povinnosť – nezaplatenie – je zrejme, kto ju mal a nesplnil si ju, teda je zrejme, voči komu vznikne obvinenie). To je skutočne špecifikum a istá obdoba aj pri trestných činoch daňových a poisťných. Ide o totožný vzorec: daňová a poisťná povinnosť – nesplnenie – je zrejme, komu je možné vzniknúť

² BANGO, D., VIKTORYOVÁ, J. *Metodika vyšetrovania trestných činov v daňovej oblasti*. Bratislava: APZ, 1998, s. 55

obvinenie z tohto trestného činu. To je jedno zo špecifik práce s takýmito podmetmi nasvedčujúcimi daňovej trestnej činnosti.

1.1 Podnety správcu dane

Ako už bolo uvedené, pod správcom dane v zmysle Daňového poriadku, sa rozumie daňový úrad, colný úrad a obec. Čo sa týka daňových úradov, ich podnety majú rôzny charakter, ktorý je determinovaný konaním daňového subjektu. V prvom prípade daňové úrady zasielajú podnety, kedy daňový subjekt podal daňové priznanie, avšak z nejakého dôvodu neodviedol resp. nezaplatil riadne a včas splatnú daňovú povinnosť či už na DPH, dani z príjmov resp. iných daňových povinností v závislosti od charakteru subjektu. V tomto prípade daňový úrad vo svojom oznámení uvedie konkrétnu daňovú povinnosť, ktorá nebola uhradená spolu s termínom splatnosti a ako prílohu zasiela daňové priznania daňového subjektu. Podnety od daňového úradu môžu byť ďalej výsledkom daňovej kontroly, ktorú daňový úrad vykonal u subjektu, kedy v zmysle protokolu o vykonanej kontrole daňový úrad zistí porušenie daňových predpisov u subjektu. Tieto kontroly sú rôzneho charakteru a podnety sa môžu týkať v podstate všetkých daňových trestných činov spomenutých v kapitole trestnoprávej charakteristiky daňových trestných činov. Následne po takomto podnete, ktorého obsahom je aj protokol daňovej kontroly, prípadne ďalšie podklady od daňového úradu (miestne zisťovanie, platobné výmery, faktúry, zápisnice z ústneho pojednávania a podobne). Následne po prijatí takéhoto podnetu musí vyšetrovateľ vyhodnotiť (často po dohode s dozorujúcim prokurátorom) o ktorý trestný čin, resp. trestné činy sa jedná a zvoliť správny postup v ďalšom vyšetrovaní. Problém môže nastať, kedy daňový úrad zasiela podnet, kde je daňová povinnosť subjektu určená podľa pomôcok. V tomto prípade podnet zakladá podozrenie, že sa môže jednáť o trestný čin (napríklad skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ), avšak samotné vyrubenie dane podľa pomôcok nemôže byť posudzované ako dôkaz v trestnom konaní, čo sa týka rozsahu trestného činu. Pri posudzovaní viny páchatel'a sa preto nemôže vychádzať z pomôcok, ale táto musí byť spolu s rozsahom spáchaného skutku dokázaná v trestnom konaní.

1.2 Podnety orgánov finančnej správy (colných orgánov)

Pri podnetoch colných orgánov sa vychádza z vykonaných colných kontrol resp. pri potvrdzovaní deklarovaného tovaru. K tomuto subjektu možno priradiť aj Kriminálny úrad finančnej správy (ďalej len „KÚFS“). V praxi sa častokrát stretávame s podnetmi od KÚFS, ktorý na základe svojej operatívno-pátracej a analytickej činnosti získa podozrenie, že bol spáchaný daňový trestný čin. V tomto prípade v rámci medzirezortnej spolupráce tieto podnety (ktoré sa týkajú trestnej činnosti mimo kompetencie KÚFS) zasiela KÚFS na príslušný útvar policajného zboru. Tieto podnety sú bývalú často sprevádzané analytickými správami, ako aj ďalšími podkladmi. Častokrát je predmetom týchto podnetov aj *modus operandi* páchanej trestnej činnosti resp. podozrenia z jej páchania.

1.3 Podnety od iných fyzických alebo právnických osôb

Čo sa týka podnetov od ďalších fyzických, či právnických osôb treba uviesť, že tieto bývajú zväčša menej komplexné a neobsahujú toľko sprievodných príloh ako podnet od správcu dane, či KÚFS. Tieto podnety pochádzajú od osôb, ktoré boli svedkami, alebo sa nejakým spôsobom dozvedeli o páchaní daňovej trestnej činnosti. Častokrát sa však v praxi môžeme stretnúť aj s podnetmi, ktoré sú úmyselne vykonštruované, aby spôsobil daňovému subjektu škodu a sú založené len na domnienkach a rôznych nepotvrdených teóriách. Tieto podnety prichádzajú zväčša v anonymnej forme. Podnety ďalej môžu prísť aj od osôb, ktoré sa stali účastníkmi trestného činu v zmysle § 21 TZ³, alebo od osôb, ktoré boli navádzané hlavným páchatelom na trestný čin. Pri podnetoch od ďalších fyzických či právnických osôb zväčša ide iba o počiatočné (základné) informácie, ktorým chýbajú podstatné doklady, ktoré následne musí v priebehu trestného konania zabezpečiť vyšetrovateľ, a to buď od daňového úradu, alebo od ďalších subjektov

1.4 Podnety od sociálnej poisťovne alebo zdravotnej poisťovne

Tieto podnety sa týkajú najmä trestného činu neodvedenia dane a poisťného podľa § 277 TZ a nezaplatenia dane a poisťného podľa § 278 TZ. Tieto podnety prichádzajú od poisťovní najmä v prípadoch, pokiaľ si subjekt ako zamestnávateľ neplní svoju povinnosť riadne a včas odvádzať resp. platiť splatné poisťné určenému príjemcovi (sociálna alebo zdravotná poisťovňa) za zamestnancov resp. zamestnávateľa. Samotné podnety sú dostatočne komplexné, aby vyšetrovateľ mohol priamo začať trestné stíhanie, keďže obsahujú presne určený rozsah spáchaného skutku, pričom prílohy presne určujú kedy a akú povinnosť si subjekt nesplnil. V praxi občas nastane situácia, kedy rozsah podnetu už nie je aktuálny, keďže tieto podnety sú zasielané na prokuratúru a častokrát, kým sa dostanú k vyšetrovateľovi je nedoplatok na splatnom poisťnom čiastočne alebo celkom uhradený.

2. ZÁSADY PRÁCE S PODNETMI

V počiatočnom štádiu vyšetrovania vyšetrovateľ pracuje s podnetom, ktorý musí zhodnotiť po kvantitatívnej a kvalitatívnej stránke a následne určiť ďalší postup. Vyšetrovateľ sa teda musí vysporiadať s otázkou či má v postupe pred začatím trestného stíhania v podnete zabezpečený dostatok dokladov, aby buď začal trestné stíhanie v zmysle § 199 ods. 1 Trestného poriadku, prípadne priamo zvolil postup podľa § 206 ods. 2 TP, kedy začne trestné stíhanie aj vnesie obvinenie konkrétnej osobe, alebo je potrebné ešte zabezpečiť ďalšie podklady, aby v zmysle základnej zásady trestného konania uvedenej v § 2 ods. 10 TP bol zistený skutkový stav veci, o ktorom nie sú dôvodné pochybnosti, a to v rozsahu nevyhnutnom na ich rozhodnutie o ďalšom postupe. Začatie trestného stíhania iba tzv. vo veci, v prípade daňových trestných činov je to často odôvodnené aj vnesenie obvinenia voči konkrétnej osobe, totiž je nutné prijať v postupe

³ BURDA, E., ČENTĚŠ, J., KOLESÁR, J. a kol. *Trestný zákon. Komentár. Všeobecná časť.* Praha: C.H.BECK, 2010, s. 41 a nasl.

pred začatím trestného stíhania záver, že vec sa nedá nijako inak vybaviť (ani odložiť, ani odmietnuť, ani odovzdať inému orgánu na konanie vo veci). Častokrát sa v praxi stretávame so situáciou, kedy vyšetrovateľ dostane podnet, avšak nezačne trestné stíhanie, nakoľko situáciu treba náležite objasniť a do úvahy prichádzajú aj ďalšie meritórne rozhodnutia v zmysle § 197 TP, teda už spomenuté odovzdanie, odloženie alebo odmietnutie veci.

V mnohých prípadoch napomáha k objasneniu skutku ešte v postupe pred začatím trestného stíhania inštitút § 196 ods. 2 TP. Toto ustanovenie je v Trestnom poriadku upravené nasledovne: „Ak prokurátor alebo policajt po prijatí trestného oznámenia zistí, že je potrebné ho doplniť, doplnenie vykoná výsluchom oznamovateľa alebo poškodeného alebo vyžiadanim písomných podkladov od oznamovateľa alebo od inej osoby alebo orgánu príslušný prokurátor alebo príslušný policajt tak, aby mohol rozhodnúť od ďalšom postupe v lehote do 30 dní od prijatia trestného oznámenia. Prokurátor alebo policajt môže vypočuť osobu, ktorú na základe trestného oznámenia alebo iného podnetu je potrebné vypočuť k okolnostiam nasvedčujúcim, že mala spáchať trestný čin. Táto osoba má právo odoprieť výpoveď, ak by výpoveďou spôsobila nebezpečenstvo trestného stíhania sebe, alebo svojmu príbuznému v priamom rade, svojmu súrodencovi, osvojiteľovi, osvojencovi, manželovi alebo druhovi, alebo iným osobám v rodinnom alebo obdobnom pomere, ktorých ujmu by právom pociťovala ako vlastnú ujmu, nesmie však byť vypočúvaná v prípadoch ustanovených v § 129.⁴ Túto osobu treba poučiť o následkoch krivého obvinenia. Vypočúvaná osoba má právo na právnu pomoc advokáta. Na predvolanie a predvedenie tejto osoby alebo oznamovateľa sa primerane použijú ustanovenia § 128 TP. Toto *ustanovenie vyšetrovateľ využíva v prípade*, kedy je podnet nedostatočný a je potrebné ho doplniť výsluchom oznamovateľa, prípadne správcu dane či sociálnej resp. zdravotnej poisťovne. Občas totiž nastane situácia, kedy sa vyšetrovateľovi dostane podnet o skutočnosti, že bol spáchaný daňový trestný čin, avšak je potrebné určiť jeho rozsah. Prostredníctvom doplnenia oznámenia sa teda môže presne špecifikovať tento rozsah. V určitých prípadoch sa stáva, že podnet je už neaktuálny a subjekt bez vedomosti o tom, že bolo podané trestné oznámenie svoju povinnosť medzičasom na dani prípadne poisťom uhradil a je preto možné použiť postup v zmysle § 197 TP. Toto ustanovenie slúži samozrejme aj na dopočutie osoby podozrivej ešte v postupe pred začatím trestného stíhania, kedy sa môže k okolnostiam uvedeným v trestnom oznámení vyjadriť. Samozrejme tu treba zväziť taktické hľadisko výsluchu, pretože tento výsluch môže zmariť vyšetrovanie a je preto na vyšetrovateľovi, aby sa rozhodol, aký postup použije.

Ustanovenie § 196 ods. 2 TP častokrát však pomôže objasniť skutok z pozície podozrivého ešte v postupe pred začatím trestného stíhania, kedy častokrát subjekt nemá ani vedomosť o svojich nedoplatkoch na daniach resp. poisťom (najmä teda pri trestnom čine nedovedenia dane a poisťného podľa § 277 TZ a pri trestnom čine nezaplatenia dane

⁴ IVOR, J. a kol. *Trestné právo procesné. Druhé doplnené a prepracované vydanie*. Bratislava: IURA EDITION, 2010, s. 473 a nasl.

a poisťného podľa § 278 TZ). Aj keď sú to úmyselné trestné činy, subjekt môže výkonom tejto agendy poveriť iných zamestnancov (personalistku, účtovníčku) a teda vedomosť nemusí mať, hoci prirodzene za plnenie týchto povinností zodpovedá. Z praxe možno uviesť, že tieto výsluchy najmä pri trestnej činnosti spojenej s platením a odvádzaním poisťného (občasne aj pri nedoplatkoch na daniach) pomáhajú k tomu, že subjekt svoje nedoplatky uhradí a využije sa inštitút účinnej ľútosti podľa § 86 ods. 2 písm. e) TZ. V takomto prípade vyšetrovateľ následne vydá uznesenie, ktorým podľa § 197 ods. 1, písm. c) TP vec odloží. V praxi teda často nastáva situácia, kedy vyšetrovatelia slúžia ako „vymáhači dlhov“, keďže páchatelia týchto trestných činov buď nevedia o svojom dlhu, alebo častokrát ho nemajú záujem riešiť až do momentu, kedy sú kontaktovaní vyšetrovateľom s tým, že je podané trestné oznámenie. Problémom praxe je, že práve oznámení od zdravotnej či sociálnej poisťovne býva spravidla najviac a častokrát sa jedná o nepatrné rozsahy, nakoľko trestný čin nedovedenia dane a poisťného je kriminalizovaný už od malého rozsahu, takže v tomto prípade by bolo možno namiesto zväžiť jednak postupy poisťovní, kedy a pri akom rozsahu podať trestné oznámenie, prípadne upraviť ustanovenia Trestného zákona, kedy na naplnenie základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poisťného podľa § 277 TZ bol požadovaný aspoň väčší rozsah pri týchto druhoch hospodárskych trestných činoch.⁵

3. PREDMET A ROZSAH DOKAZOVANIA

Pri dokazovaní daňovej trestnej činnosti je potrebné vychádzať od konkrétneho prípadu, akým sa vyšetrovateľ zaoberá. To znamená že dokazovanie, jeho rozsah a predmet bude určený spôsobom spáchania skutku, prvotnou dôkaznou situáciou, rozsahom spáchaného skutku a samozrejme konkrétnym daňovým trestným činom. Je značne ovplyvnený tento proces podnetom na začatie trestného stíhania a jeho obsahom. Vo vyšetrovaní je nutné vychádzať z Trestného poriadku, kde sú okolnosti a prostriedky dokazovania, ktoré je možné pre tieto prípady využiť. Pôjde o dôkazné prostriedky upravené najmä v Trestnom poriadku a to najmä trestné oznámenie (prípadne podnet na začatie trestného stíhania), výsluchy (obvineného, svedkov-poškodených - zástupcov Daňového úradu, svedkov, znalcov), odborné vyjadrenia, znalecké posudky, domové prehliadky, prehliadky iných priestorov, konfrontácie, rekognície, zabezpečovanie listinných dôkazov, použitie informačno-technických prostriedkov, prostriedkov operatívno-pátracej činnosti atď.

Pri vyšetrovaní daňovej trestnej činnosti je potrebné zisťovať skutočnosti majúce význam z hľadiska kriminalistického ako aj právneho. Z uvedeného dôvodu je preto pri vyšetrovaní potrebné dokazovať nasledujúce okolnosti:

- a.) druh daňovej povinnosti podozrivého subjektu (to je významné pri určení skutkovej podstaty konkrétneho trestného činu)
- b.) kto mal zodpovednosť a kto podal daňové priznanie podozrivého subjektu

⁵ POLÁK, P., TITLOVÁ, M. *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s. 61 a nasl.

- c.) kto dal príkaz na vykonanie protiprávneho úkonu, majúceho za následok naplnenie skutkovej podstaty daného trestného činu (napr. podanie daňového priznania, vydanie faktúr, neuhradenia splatnej daňovej povinnosti a pod.)
- d.) čo bolo predmetom obchodovania (teda o aký tovar, či službu išlo, ktorá podliehala zdaneniu)
- e.) výšku a druh príjmov subjektu, ktoré podliehali zdaňovacej povinnosti,
- f.) kto spracoval podklady k daňovému priznaniu
- g.) či subjekt konal úmyselne
- h.) rozsah spáchaného skutku
- i.) ďalšie okolnosti určené konkrétnym prípadom.

ZÁVER

Podľa vyššie uvedené náčrtu je možné jednoznačne vidieť, že už len počiatočné štádiá trestného konania vykazujú celý rad osobitostí. Nie sú to spravidla trestné oznámenia, ktoré iniciátorom trestného konania. Spravidla sú to podnety od konkrétnych orgánov, ktoré disponujú zákonnou dozornou, kontrolnou povinnosťou. V zmysle je a v rámci svojej činnosti spravidla zisťujú také skutočnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu trestného činu, alebo dokonca priamo disponujú poznatkami o tom, že konkrétne daňové trestné činy boli spáchané. Oficiálnosť toho podnetu ako určitej informácie významne determinuje ďalšie postupy. Už len samotné správy z kontrolnej a dozornej činnosti obsahujú často toľko informácií, podľa ktorých je možné hneď následne, alebo v krátkom postupe po prijatí tohto podnetu, rozhodnúť o začatí trestného stíhania a súčasne aj o vznesení obvinenia konkrétnej osobe. Ak by tomu tak nebolo, automaticky by sa spochybňovala táto zákonná kontrolná a dozorná činnosť a jej priebeh. Prírodné, tieto podnety môžu byť aj inej povahy, prípadne nemusia obsahovať všetky také poznatky, ktoré orgány činné v trestnom konaní potrebujú. Predsa len kontrolná a dozorná činnosť je svojou povahou odlišná, prípadne aj uvedené podnety môžu byť iné. V závislosti od nich sa odvíjajú typické následné úkony a rovnako tak aj smery dokazovania v postupe pred začatím trestného stíhania, prípadne v prípravnom konaní. Je vidieť, že povahou a obsahom podnetov sú tieto postupy tak ovplyvnené, že sa líšia od klasických smerov vedenia postupu pred začatím trestného stíhania tak, ako sa úkony tohto postupu vykonávajú pri iných trestných činoch, ktoré začínajú na podklade trestných oznámení. Odlišné sú aj možnosti vznášania obvinenia, kedy spravidla už z kontrolnej či dozornej správy musí byť jasné, ktorý subjekt je kontrolovaný a ktorý si teda nesplnil zákonnú povinnosť. Ako sme už spomenuli, odlišné sú aj otázky, ktoré orgány činné v trestnom konaní musia riešiť v procese dokazovania týchto trestných činov. Jednoznačne tak možno povedať, že podnety od konkrétnych subjektov významne determinujú postup pred začatím trestného stíhania a v zásade aj prípravné konanie v prípade daňových trestných činov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BANGO, D., VIKTORYOVÁ, J. *Metodika vyšetrovania trestných činov v daňovej oblasti*. Bratislava: APZ, 1998.
2. BURDA, E., ČENTÉŠ, J., KOLESÁR, J. a kol. *Trestný zákon. Komentár. Všeobecná časť*. Praha: C.H.BECK, 2010.
3. IVOR, J. a kol. *Trestné právo procesné. Druhé doplnené a prepracované vydanie*. Bratislava: IURA EDITION, 2010.
4. POLÁK, P., TITTLOVÁ, M.: *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018.
5. Trestný poriadok (zákon č. 301/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov).

KONTAKT NA AUTORKU

barbora.lamosova@gmail.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

ODHAD OBJEMU SVETOVÉHO BOHATSTVA V DAŇOVÝCH RAJOCH

ESTIMATE OF GLOBAL WEALTH IN TAX HAVENS

Cecília Olexová¹

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok je zameraný na prehľad prístupov, ktoré sa používajú na odhad svetového bohatstva v daňových rajoch. Pojem daňový raj je v ekonomickej aj právnej terminológii zaužívaný aj napriek tomu, že tento pojem nie je jednoznačne definovaný. Vo všeobecnosti ide o autonómnu krajinu, ktorá poskytuje ekonomickým subjektom rôzne stimuly, prevažne v podobe nízkeho alebo žiadneho daňového zaťaženia, ale aj vo forme nízkej administratívnej náročnosti pri zakladaní spoločnosti, jej správe, tiež vysokej úrovne obchodného, resp. bankového tajomstva a anonymity majiteľov účtov, majetku a vzťahov. V odhadoch svetového bohatstva v daňových rajoch sú významné rozdiely. Napriek tomu, všetky odhady vedú ku konštatovaniu, že majetok v daňových rajoch stále rastie.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

svetové bohatstvo, daňový raj, offshore spoločnosť, odhad, private banking

Abstract in English language:

The article provides an overview of the approaches used to estimate global wealth in tax havens. The term "tax haven" is used in economic and legal terminologies even though this concept is not clearly defined. Generally speaking, it is an autonomous country that provides economic subjects with various incentives, mostly in the form of low or no tax burdens but also in the form of low administrative burdens in setting up a company, its administration, also a high level of business and bank secrecy, and anonymity of account holders, property and relations. Estimates of world wealth in tax havens are different with variance in estimates being significant. Nevertheless, all estimates lead to the finding that property in tax havens is permanently growing.

Keywords in English language:

global wealth, tax haven, offshore company, estimate, private banking

¹ Príspevok je čiastkovým výstupom riešenia projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

ÚVOD

Pojem daňový raj sa používa od päťdesiatych rokov, napriek tomu chýba presné vymedzenie tohto termínu. Vo všeobecnosti sa za daňový raj považuje štát, resp. oblasť s nízkym zdanením, ktorý poskytuje podnikateľom a osobám možnosti, ako sa vyhýbať daňovej povinnosti, pričom o legálnosti týchto krokov sa neustále vedú polemiky. V rámci Európskej únie je súčasná existencia daňových rajov úzko prepojená s daňovou politikou jednotlivých členských štátov².

Daňové raje najčastejšie využívajú tí, ktorí vlastnia bohatstvo. Podľa štúdie Global Wealth Report, ktorú zverejnil v roku 2017 Credit Suisse Research Institute (CSRI)³, celkové bohatstvo dosiahlo 280 triliónov USD a je o 27 % väčšie než pred desiatimi rokmi. Najviac bohatstva sa koncentruje v USA. Odhaduje sa, že svetové bohatstvo bude naďalej rásť a v roku 2022 dosiahne 341 triliónov USD. Problémom je však nerovnosť rozdelenia bohatstva, pretože až 50,1 % celkového bohatstva domácností je vo vlastníctve len 1 % najbohatších ľudí⁴. Väčšina bohatých jednotlivcov drží svoj majetok v daňových rajoch. Vo všeobecnosti je však náročné určiť hranicu medzi „chudobným“ a „bohatým“, pre ktorého je výhodné využiť daňový raj. Vychádza sa pritom z pomeru dane a nákladov spojených so založením a správou offshore spoločnosti, ktoré sa pohybujú v závislosti od zložitosti a od krajiny vo výške približne od 1 000 EUR. Pre úplnosť treba uviesť, že časť bohatých jednotlivcov sú tzv. daňoví patrioti, ktorí platia dane v plnom rozsahu v krajine, v ktorej žijú. Odhady objemu bohatstva v daňových rajoch sa rôznia, pričom rozdiely v odhadoch sú veľké. Z tohto dôvodu je cieľom príspevku uviesť prehľad prístupov, ktoré sa používajú na odhad bohatstva v daňových rajoch, vrátane ich špecifik.

1. DAŇOVÉ RAJE

Daňovým rajom je podľa definície Starchilda (1994) krajina s daňovou legislatívou vytvorenou takým spôsobom, aby bola táto krajina atraktívna na zakladanie pobočiek a dcérskych spoločností, ktorých materské spoločnosti sú založené v krajinách s vysokým daňovým zaťažením⁵. Najznámejšia definícia daňového raja je definícia OECD⁶, v ktorej sú vymedzené štyri základné kritériá na posúdenie, či je jurisdikcia daňovým rajom:

² Pozri bližšie BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s.

³ Credit Suisse Research Institute. *Global Wealth Report 2017: Where Are We Ten Years after the Crisis?* 2017. Dostupné na: <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/news-and-expertise/global-wealth-report-2017-201711.html>

⁴ DAVIES, J., LLUBERAS, R., SHORROCKS, A. *Credit Suisse Global Wealth Datalook*, 2017.

⁵ STARCHILD, A. *Tax Havens for International Business*. Macmillan Press Ltd., 1994.

⁶ Organisation for Economic Co-operation and development. *Harmful tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998, p. 23.

- Nulová alebo len nízka daň: Nulové alebo minimálne dane zo zodpovedajúcich príjmov sú východiskovým hľadiskom pre kvalifikovanie jurisdikcie ako daňového raja.
- Neexistencia výmeny informácií: Charakteristikou daňových rajov je uplatňovanie takých zákonov alebo administratívnych postupov, na základe ktorých môžu právnické osoby alebo fyzické osoby profitovať z dodržiavania pravidiel prísneho utajovania alebo iných predpisov zabraňujúcich kontrolám daňových správ pri účinnej výmene informácií o daňovníkovi, ktorý využíva výhody jurisdikcie s nízkou daňou⁷.
- Nedostatočná transparentnosť systému: Nedostatok transparentnosti pri fungovaní legislatívnych, právnych alebo administratívnych ustanovení⁸.
- Neexistencia požiadavky na skutočné vykonávanie činností: Neexistencia požiadavky na skutočné vykonávanie činností je dôležitým faktorom, pretože fiktívne vykonávanie činnosti môže ovplyvňovať smerovanie toku investícií a transakcií do takejto jurisdikcie len z dôvodu daňových stimulov. Toto kritérium bolo zahrnuté do Správy v roku 1998 ako kritérium pre určenie daňového raja, a v roku 2001, Výbor OECD pre fiskálne záležitosti súhlasil s tým, že toto kritérium sa nebude používať na určenie, či je daňový raj spolupracujúcou alebo nespolupracujúcou krajinou.

Niekedy je tendencia uprednostňovať namiesto pojmu daňový raj používanie pojmu offshore finančné centrum (OFC). Dôvodom je najmä častá asociácia pojmu daňový raj s daňovými únikmi, praním špinavých peňazí, kriminalitou a spreneverou, kým pojem offshore finančné centrum sa vníma menej pejoratívne.

2. PRÍSTUPY NA ODHAD SVETOVÉHO BOHATSTVA V DAŇOVÝCH RAJOCH

Prístupov k odhadom objemu svetového bohatstva je viacero, možné je však odhadovať len výšku finančného bohatstva, napriek tomu, že značnú časť svetového bohatstva tvoria nefinančné investície v podobe nehnuteľností, zbierok umeleckých diel, drahých kovov, drahokamov atď. Takýto typ majetku vlastnený cez spoločnosti v offshore centrách je z princípu nemožné číselne vyjadriť a preto nie je v príspevku zohľadnený. Na odhad finančného bohatstva v daňových rajoch sa používajú štyri

⁷ Pozn.: OECD stimuluje krajiny, aby implementovali výmenu informácií na požiadanie. Tzn., že kompetentný úrad jednej krajiny žiada kompetentný úrad inej krajiny o špecifické informácie týkajúce sa daní, hlavne v rámci vzájomnej výmeny informácií medzi dvoma krajinami. Základným prvkom výmeny informácií je zavedenie vhodných záruk na zabezpečenie primeranej ochrany práv daňových poplatníkov a dôvernosti ich daňových záležitostí.

⁸ Pozn. Transparentnosť zaisťuje, že existuje otvorené a konzistentné uplatňovanie daňových zákonov medzi podobnými daňovníkmi a že informácie, ktoré vyžadujú daňové orgány na stanovenie správnej výšky daňových záväzkov daňovníka, sú k dispozícii (napr. účtovné záznamy a doklady).

prístupy: odhad vychádzajúci z nezaznamenaných kapitálových tokov, model akumulovaného bohatstva, model offshore investičného portfólia a priame odhady aktív v daňových rajoch v najväčších 50 súkromných bankách na svete⁹.

2.1. Odhad vychádzajúci z nezaznamenaných kapitálových tokov

V odhade, ktorý vychádza z nezaznamenaných kapitálových tokov, sa používajú jednoročné dáta publikované najmä Svetovou bankou, Medzinárodným menovým fondom a národnými centrálnymi bankami. Ide hlavne o dáta ako zmeny devízových rezerv, saldo bežného účtu, stav hrubého zahraničného dlhu, čisté zahraničné investície, portfóliové investície, nominálny hrubý národný dôchodok a cenové deflátor¹⁰. Dáta sú sumarizované za 139 kľúčových krajín z hľadiska zdrojov kapitálu. Náročným krokom je zber dát, na základe ktorých možno porovnať finančné toky jednotlivých krajín oproti všetkým ostatným krajinám. Výsledkom zistení sú anomálie vyplývajúce z existencie neevidovaných presunov kapitálu do daňových rajov. Vychádza sa z toho, že:

- účtovne je celosvetovo zaznamenaných viac pasív ako aktív,
- celosvetovo je suma vyplatených dividend a úrokov vyššia ako suma prijatých dividend a úrokov,
- celosvetovo sa viac akcií predá ako kúpi, ak sú majitelia offshore účtov čistí nákupcovia a vice versa.

Tento postup je možné použiť len na svet ako celok, nie pre jednotlivé krajiny. Výsledky odhadov vyplývajúcich z nezaznamenaných kapitálových tokov sa využívajú v modeli akumulovaného offshore bohatstva.

2.2. Model akumulovaného bohatstva v daňových rajoch

Podľa jedného z odhadov, ktorý uverejnil Zucman, 8 % svetového finančného bohatstva domácností, čo je ekvivalent k 10 % svetového HDP, je v offshore centrách¹¹. Rozdelenie bohatstva je veľmi heterogénne, pričom sú ďalej uvedené vybrané zistenia:¹²

- Globálne bohatstvo v daňových rajoch vzrástlo v období od 2007 do 2015 o viac ako 35 %.
- Škandinávske krajiny vlastnia bohatstvo v offshore centrách iba vo výške niekoľkých percent HDP, kontinentálna Európa má v offshore centrách približne

⁹ HENRY, J. S. *The price of offshore revisited*. Tax Justice Network, 2012. Dostupné na: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf, s. 26.

¹⁰ HENRY, J. S. *The price of offshore revisited*. Tax Justice Network, 2012. Dostupné na: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf, s. 27.

¹¹ ZUCMAN, G. The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US net Debtors or net Creditors? In *Quarterly Journal of Economics*. ISSN 1531-4650, 2013, roč. 128, č. 3, s. 1321–1364.

¹² ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality. In *NBER Working Paper*. Č. 23805, 2017. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w23805>

15% HDP a krajiny ako napr. Rusko, krajiny Latinskej Ameriky a štáty Perzského zálivu majú v offshore centrách majetok vo výške približne 60 % HDP.

- Medzi krajinami s kapitálom v offshore centrách sú najmä krajiny: Saudská Arábia, Rusko, Argentína, Grécko, Veľká Británia a Francúzsko. Najmenej bohatstva majú v daňových rajoch krajiny ako napr. Kórea, Japonsko, Dánsko, Nórsko.
- Od finančnej krízy je evidentný rozmach odvetvia privátneho bankovníctva v Hongkongu, čo svedčí o tom, že sa zvyšuje objem „čínskeho bohatstva“ v daňových rajoch.
- Odhaduje sa, že 0,01 % najbohatších ľudí vo Veľkej Británii, Španielsku a Francúzsku má 30 – 40 % bohatstva v daňových rajoch. V Rusku je to väčšina bohatstva.

V inom z odhadov sa uvádza, že 0,1 % najbohatších ľudí vlastní 80 % bohatstva a top, 0,01 % najbohatších ľudí, vlastní približne 50 % bohatstva v daňových rajoch¹³.

2.3. Model offshore investičného portfólia

Model offshore investičného portfólia je relatívne jednoduchý, založený na dátach o vývoji investičného portfólia v daňových rajoch, z ktorého sa odhadne podiel likvidity. Kombinujú sa pri tom dáta, ktoré zverejňuje Banka pre medzinárodné zúčtovanie (cezhraničné vklady a ostatné aktíva vlastnené nebankovými investormi), názory analytikov a dáta získané pomocou interview s predstaviteľmi privátnych bánk.

Merrill Lynch/Cap Gemini odhadujú podiel likvidity pre osoby s viac ako 1 miliónom USD v čistých finančných aktívach, pričom medián v období od 1998 do 2010 dosiahol hodnotu 4,6. Avšak Tax Justify Network používa pre svoje odhady konzervatívnejšiu hodnotu, a to 3,0. Dôvodom je povaha investícií v daňových rajoch (často sú to nefinančné aktíva) a zohľadnenie faktu, že časť majiteľov účtov v daňových rajoch je „chudobnejšia“. Výsledkom tohto modelu je odhad bohatstva vo výške 21 000 až 32 000 mld. USD v roku 2010¹⁴.

2.4. Analýza aktív privátneho bankovníctva

Jednou z aktivít privátneho bankovníctva je sprostredkovať najbohatším ľuďom na svete, ktorí sú jeho klientmi, služby poskytované daňovými rajmi. Privátne bankovníctvo využívajú najmä klienti, ktorí sa pomocou privátneho bankovníctva snažia legálne vyhnúť daňovej povinnosti.

Odvetvie privátneho bankovníctva je veľmi koncentrované. Napriek tomu, že v súčasnosti existuje približne 500 privátnych bánk a investičných, právnických, účtovníckych a poisťovacích spoločností, ktoré sa špecializujú na offshore, väčšina zamestnancov pracuje priamo alebo nepriamo pre 50 najväčších privátnych bánk na

¹³ ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. Tax Evasion and Inequality. In *NBER Working Paper*, 2017. Dostupné na <https://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017.pdf>

¹⁴ HENRY, J. S. *The price of offshore revisited*. Tax Justice Network, 2012. Dostupné na: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf, s. 35.

svete. Medzi nimi sú (v poradí od najlepšieho hodnotenia všetkých služieb v oblasti privátneho bankovníctva)¹⁵: UBS, JPMorgan, Credit Suisse, Julius Baer, Citi, Pictet, BNP Paribas, HSBC, Goldman Sachs, ABN AMRO a ďalšie. Podstatou analýzy aktív privátneho bankovníctva je sumarizácia bankami spravovaného majetku držaného v daňových rajoch. Samotná analýza je časovo náročná, no jej výsledky sú jednoducho sumarizovateľné. V decembri roku 2010 bolo pod správou v týchto bankách na offshore účtoch uložených viac ako 12 000 mld. USD, kým v roku 2005 bola táto suma ani nie polovičná, 5 400 mld. USD, čo predstavuje ročný rast na úrovni 16 %, bez ohľadu na vývoj svetovej ekonomiky¹⁶.

Na Slovensku je lídrom v segmente privátneho bankovníctva dlhodobo Tatra banka, a. s., ktorá spravuje prostriedky viac ako 3 000 klientov v celkovej hodnote vyše 2 mld. EUR¹⁷. Okrem toho poskytuje exkluzívnu službu Wealth management zameranú na investičné poradenstvo a správu osobného finančného majetku¹⁸. Privátne bankovníctvo poskytujú aj iné banky na Slovensku. Podľa prieskumu Euromoney, v roku 2018 poskytuje na Slovensku najlepšie služby v oblasti privátneho bankovníctva ČSOB, nasledujú Tatra banka, J&T Banka, Erste Bank a VÚB¹⁹. Vložený majetok klienta privátneho bankovníctva musí byť minimálne od 200 000 EUR²⁰. Časť majetku v privátnom bankovníctve sa investuje práve prostredníctvom firiem v daňových rajoch.

ZÁVER

Zakladanie spoločností v daňových rajoch je jednou z možností, ako si firma, aj jednotlivci môžu optimalizovať svoje daňové zaťaženie²¹. Základnou výhodou daňových rajov je flexibilita právnych predpisov v oblasti zakladania obchodných spoločností, nulové, prípadne minimálne, resp. výhodnejšie daňové zaťaženie a diskretnosť. Výhody daňových rajov sú hlavne na strane ekonomických subjektov, napriek tomu, že musia

¹⁵ EUROMONEY: *Private Banking and Wealth Management Survey 2018: Global Results*. 2018. Dostupné na: <https://www.euromoney.com/article/b16m32n85z9185/private-banking-and-wealth-management-survey-2018-global-results>.

¹⁶ HENRY, J. S. *The price of offshore revisited*. Tax Justice Network, 2012. Dostupné na: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf, s. 33.

¹⁷ *Najlepšie privátne bankovníctvo na Slovensku má Tatra banka*. 2016. Dostupné na: <https://www.etrend.sk/financie/najlepsie-privatne-bankovnictvo-na-slovensku-ma-tatra-banka.html>

¹⁸ <https://www.tatrabanka.sk/sk/private/wealth-management.html>.

¹⁹ EUROMONEY: *Private Banking and Wealth Management Survey 2018: Country Results L – U*. 2018. Dostupné na: <https://www.euromoney.com/article/b16r5bqq1h1fr/private-banking-and-wealth-management-survey-2018-country-results-l-u#Slovakia>.

²⁰ MITTAŠ, M. *Privátne bankovníctvo: Jeden z dôvodov, prečo sa opláti byť bohatý!* 2017. Dostupné na: <http://www.finreport.sk/banky-a-poistovne/privatne-bankovnictvo-jeden-z-dovodov-preco-sa-oplati-byt-bohaty/>

²¹ STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava : EPOS, 2016, s. 86.

dodržiavať určité podmienky²². Negatívne dôsledky plynúce z existencie daňových rajov sa prejavujú v podobe znižovania daňových príjmov štátov, ktoré sa môže následne prejavovať vo zvyšovaní daňového a odvodového zaťaženia podnikateľských subjektov v jednotlivých krajinách, aby nahradili chýbajúce príjmy v štátnom rozpočte. Tu sa však treba zamyslieť, či práve neustále sprísňovanie podmienok pre podnikanie v daňovej oblasti nespôsobuje čoraz väčší záujem o optimalizáciu dane zmenou sídla alebo presunom časti obchodnej spoločnosti do zahraničia, najmä do štátov s výhodnejšou daňovou jurisdikciou²³.

Objem svetového bohatstva v daňových rajoch nepochybne súvisí s výškou daňových únikov. Pri snahe o kvantifikáciu objemu svetového bohatstva v daňových rajoch ide stále o odhady, ktoré sa navyše rôznia v závislosti od zvolenej metódy a dostupnosti dát. Jedinou spoločnou črtou je, že majetok v offshore finančných centrách stále rastie.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. Tax Evasion and Inequality. In *NBER Working Paper*, 2017. Dostupné na <https://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017.pdf>
2. ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality. In *NBER Working Paper*. Č. 23805, 2017. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w23805>
3. BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ. In *Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 978-80-8152-584-1, s. 9-50.
4. BUJŇÁKOVÁ, M. Daňové úniky – môžeme im predchádzať alebo ich akceptovať? In *Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*:

²² BUJŇÁKOVÁ, M. Daňové úniky – môžeme im predchádzať alebo ich akceptovať? In *Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 83.

²³ bližšie: BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ. In *Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 28-29.

- recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 77-85.
5. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.
 6. Credit Suisse Research Institute. *Global Wealth Report 2017: Where Are We Ten Years after the Crisis?* 2017. Dostupné na: <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/news-and-expertise/global-wealth-report-2017-201711.html>
 7. DAVIES, J., LLUBERAS, R., SHORROCKS, A. *Credit Suisse Global Wealth Datalook*, 2017.
 8. EUROMONEY: *Private Banking and Wealth Management Survey 2018: Global Results*. 2018. Dostupné na: <https://www.euromoney.com/article/b16m32n85z9l85/private-banking-and-wealth-management-survey-2018-global-results>
 9. EUROMONEY: *Private Banking and Wealth Management Survey 2018: Country Results L – U*. 2018. Dostupné na: <https://www.euromoney.com/article/b16r5bqq1hlfr/private-banking-and-wealth-management-survey-2018-country-results-l-u#Slovakia>
 10. HENRY, J. S. *The price of offshore revisited*. Tax Justice Network, 2012. Dostupné na: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf
 11. MITTAŠ, M. *Privátne bankovníctvo: Jeden z dôvodov, prečo sa opláti byť bohatý!* 2017. Dostupné na: <http://www.finreport.sk/banky-a-poistovne/privatne-bankovnictvo-jeden-z-dovodov-preco-sa-oplati-byt-bohaty/>
 12. *Najlepšie privátne bankovníctvo na Slovensku má Tatra banka*. 2016. Dostupné na: <https://www.etrend.sk/financie/najlepsie-privatne-bankovnictvo-na-slovensku-ma-tatra-banka.html>
 13. Organisation for Economic Co-operation and development. *Harmful tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998, p. 23.
 14. STARCHILD, A. *Tax Havens for International Business*. Macmillan Press Ltd., 1994. ISBN 978-1-349-13342-0 (eBook).
 15. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016. ISBN 978-805-6201-473.
 16. www.tatrabanka.sk/sk/private/wealth-management.html
 17. ZUCMAN, G. The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US net Debtors or net Creditors? In *Quarterly Journal of Economics*. ISSN 1531-4650, 2013, roč. 128, č. 3, s. 1321–1364.

KONTAKT NA AUTORA

cecilia.olexova@euke.sk

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach

Tajovského 13

041 30 Košice

Slovenská republika

EURÓPSKA DAŇ Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB AKO PROSTRIEDOK ELIMINÁCIE ZNEUŽÍVANIA DAŇOVÝCH SYSTÉMOV V EÚ A JEJ HODNOTENIE¹

EUROPEAN CORPORATE TAX AS A MEANS OF ELIMINATING THE ABUSE OF TAX SYSTEMS IN THE EU AND ITS ASSESSMENT

Adrián Popovič

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa v príspevku spočiatku venuje posúdeniu stupňa harmonizácie dane z príjmu právnických osôb na úrovni EÚ, jej spôsobom a jej podstaty v kontexte možnosti zavedenia európskej dane z príjmu právnických osôb, resp. vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb ako prostriedku na elimináciu zneužívania daňových systémov v EÚ a financovania rozpočtu EÚ. Následne autor vymedzuje hodnotiace kritériá systému financovania rozpočtu EÚ stanovených Európskou komisiou a Skupinou na vysokej úrovni pre vlastné zdroje. Ďalej hodnotí možnosť prijatia európskej dane z príjmu právnických osôb, resp. vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb v kontexte súčasnej politickej situácie a na tento účel prezentuje výsledky hodnotenia po aplikácii hodnotiacich kritérií. V závere autor uvádza a konštatuje na základe vykonaného hodnotenia, či je zavedenie európskej dane z príjmu právnických osôb, resp. vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb spôsobilé obmedziť zneužívanie daňových systémov v EÚ.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

európska daň, daň z príjmu právnických osôb, zneužitie daňového systému, rozpočet EÚ

Abstract in English language:

The author initially focuses on the assessment of the level of corporate tax harmonization at EU level, on the forms of this harmonization and its substance in the context of the possibility of introducing a European corporate tax, respectively own resource based on corporate tax as a means of eliminating the abuse of tax systems in the EU and financing the EU budget. Subsequently, the author defines the evaluation criteria of the EU budget financing system set by the European Commission and the High Level Group on own resources. Further, he assesses the possibility of adopting a European corporate tax,

¹ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovoprávne dopady“ a ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

respectively own resource based on corporate tax in the context of the current political situation, and for that purpose he presents the results of the evaluation in accordance with the application of the evaluation criteria. In conclusion, the author states, on the basis of the assessment made, whether the introduction of a European corporate tax, respectively own resource based on corporate tax is capable to limit the abuse of tax systems in the EU.

Keywords in English language:

european tax, corporation tax, abuse of tax system, EU budget

ÚVOD

Ako uvádza V. Babčák, daňové raje vo všeobecnosti predstavujú jednu z foriem medzinárodných daňových únikov, pričom poukazuje skôr na využívanie pojmu *nedañové raje*. Charakterizuje ich ako územia s minimálnym zdanením, ktoré ponúkajú jednoduché požiadavky na založenie spoločnosti, majú prehľadné predpisy a ostatné umelo vytvorené výhody, na základe ktorých sa z nich stali významné svetové finančné centrá. V súčasnosti k nim patria najmä Kajmanské ostrovy, Barbados, Panama, Monako, Cyprus či Malta.²

Problematiku daňových rajov a zneužívania daňového systému možno ponímať v celosvetovom meradle, no aj v užšom zmysle s ohľadom na určitú časť územia. V užšom zmysle sa to prejaví pri aplikovaní základných charakteristík daňových rajov v rámci EÚ, ktorých realizácia vedie k zneužívaniu daňových systémov členských štátov EÚ. Totižto vzhľadom na minimálnu harmonizáciu daňovej politiky EÚ v oblasti priameho zdaňovania dochádza v rámci EÚ k výrazným rozdielom pri zdaňovaní daňových subjektov daňou z príjmov (najmä právnických osôb) v jednotlivých členských štátoch EÚ, presunu ziskov, úpravy základov dane a pod.³

Z dôvodu absencie harmonizácie priameho zdaňovania v rámci EÚ a nedostatočnej koordinácie daňových systémov jej členských štátov v tejto oblasti môže pomerne jednoducho dôjsť k poskytovaniu umelo vytvorených výhod pre podnikateľské subjekty realizujúce svoju podnikateľskú činnosť na jednotnom vnútornom trhu s tým dôsledkom, že dôjde k nezdaneniu príjmov v členských štátoch, v ktorých by mali byť zdanené. V určitom kontexte však možno ako zneužívanie daňových systémov označiť aj stanovovanie tak nízkych daňových sadzieb, ktoré si ostatné členské štáty nemôžu dovoliť (v Írsku je daňová sadzba dane z príjmov právnických osôb vo výške 12,5 %, v Bulharku vo výške 10 % a pod.).

V tejto súvislosti možno poukázať na príklad rezonujúci v súčasnosti v EÚ, kedy malo dôjsť k nepovolenej štátnej pomoci, ktorá v konečnom dôsledku viedla k zneužitiu

² BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 102-103.

³ Pozri aj: ŠTRKOLEC, M., PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Vybrané otázky medzinárodného zdanenia príjmov a majetku. In *Právo a obchodovanie: zborník z vedeckej konferencie doktorandov konanej 7.6.2007 v Košiciach*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 189-197.

daňového systému. Írsko malo spoločnosti Apple poskytnúť nespravodlivé, umelo vytvorené výhody a nepovolenú štátnu pomoc tak, že umožnilo tejto spoločnosti znížiť zaplatené dane vo výške 13 miliárd EUR. O tomto rozhodla v marci 2016 Európska komisia s tým, že Írsko odmietlo túto daň dodatočne vybrať, a tak tento členský štát Európska komisia zažalovala na Súdnom dvore EÚ.⁴

Táto oblasť je však značne komplikovaná a má na ňu vplyv mnoho faktorov. Jedným z prostriedkov eliminácie takéhoto zneužívania daňových systémov v rámci EÚ, narušania jednotného vnútorného trhu a zabezpečenia spravodlivej daňovej súťaže medzi členskými štátmi by bola aj postupná harmonizácia dane z príjmov právnických osôb a jej transformácia na nový vlastný zdroj rozpočtu EÚ, resp. vlastnú daň EÚ. V tomto príspevku sa preto bude možné venovať práve tak súčasnej, ako aj novej budúcej harmonizácii, ktorá by viedla až k vzniku európskej dane z príjmu právnických osôb a jej hodnoteniu s ohľadom na rozpočet EÚ, ktorého by bola v konečnom dôsledku príjmom (vlastným zdrojom).⁵

1. HARMONIZÁCIA DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB NA ÚROVNI EÚ

V oblasti priamych daní je snaha o koordináciu a harmonizáciu národných právnych prostredí najvýraznejšia práve pri dani z príjmov právnických osôb.⁶ Už od roku 1962 prebiehajú procesy a výskumy na základe iniciatív, ktorých cieľom je zavedenie jednotnej dane z príjmov právnických osôb.⁷ Pracovné skupiny orgánov EÚ vytvorili štyri modely⁸, ako by mohla byť harmonizácia dane z príjmov právnických osôb

⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm

⁵ V právnych predpisoch EÚ sa na sa na sedemročný rozpočtový cyklus 2014 – 2020 ustanovujú tieto typy vlastných zdrojov: *tradičné vlastné zdroje* (clá a odvody z produkcie cukru), *vlastný zdroj založený na DPH*, *vlastný zdroj založený na HND*, *ostatné príjmy* (poplatky za administratívnu činnosť inštitúcií, poplatky vzťahujúce sa na fungovanie Európskeho hospodárskeho priestoru, pokuty, úroky z omeškania, dane z príjmov zamestnancov inštitúcií EÚ, príjmy z poskytovania pôžičiek a výpožičiek a predovšetkým prebytok rozpočtu z predchádzajúceho roku). Pozri aj: Rozhodnutie Rady č. 2014/335/EÚ, EURATOM z 26. mája 2014 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie; Nariadenie Rady (EÚ, EURATOM) č. 1311/2013 z 2. decembra 2013, ktorým sa ustanovuje viacročný finančný rámec na roky 2014-2020; článok 311 ZFEÚ.

⁶ Bližšie pozri aj: ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Genéza priamych daní na území Slovenska s akcentom na právnu úpravu. In *Dny práva 2013 - Days of law 2013: 7. ročník mezinárodnej konferencie: 13. a 14. november 2013, Brno: časť IX. Interakcie súkromého a finančného práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 33-48.

⁷ K historickému vývoju týchto iniciatív bližšie pozri: GARBARINO, C. Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union. In *EC Tax Review*, 2016, vol. 25, no. 5-6, pp. 277-278.

⁸ 1. Homestate taxation – Zdanenie podľa štátu riadiacej spoločnosti,

2. Common consolidated corporate tax base (CCCTB) – (jednotný) spoločný konsolidovaný základ dane,

3. European Union company income tax (EUCIT) – európska daň z príjmu právnických osôb,

4. Compulsory harmonised corporate tax base – povinne harmonizovaný základ dane

zrealizovaná. V súčasnosti sa pracuje najmä s modelom CCCTB (spoločný konsolidovaný základ dane z príjmu právnických osôb). Ten Komisia navrhla 16. marca 2011 prostredníctvom smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb.⁹ Hlavným prínosom tohto modelu by malo byť zjednodušenie administrácie v daňovej oblasti, keďže skupiny spoločností by uplatňovali na celom území EÚ jeden súbor daňových pravidiel a vybavovali záležitosti len s jednou daňovou správou, a zároveň posilnenie jednotného vnútorného trhu pre podniky a spoločnosti.¹⁰

Na druhú stranu je však nevyhnutné zdôrazniť, že uvedené rokovania a návrhy sa týkali skôr podmienok harmonizácie daňových prvkov a koordinácie tejto dane a nie úvah o celoeurópskom zdaňovaní touto daňou za účelom financovania rozpočtu EÚ, hoci aj táto problematika podliehala skúmaniu akademickou obcou a inštitúciami EÚ (najmä Európskou komisiou a Európskym parlamentom).¹¹ Medzi CCCTB a potenciálnym vlastným zdrojom založeným na dani z príjmu právnických osôb (vlastnou daňou EÚ) možno napriek tomu pozorovať určité podmieňujúce faktory. Tie spočívajú najmä v tom, že jednou z nevyhnutných podmienok pre zavedenie takejto dane je to, že v jednotlivých členských štátoch musí byť harmonizovaný aspoň minimálny právny základ národných daňových systémov týkajúci sa zdaňovania právnických osôb, a to v súlade s národnými fiskálnymi / daňovými právomocami. CCCTB však nie je koncipované ako možný základ pre európsku daň z príjmov právnických osôb, pretože systém CCCTB je určený pre spoločnosti realizujúce svoju podnikateľskú činnosť na jednotnom vnútornom trhu vo viac ako jednom členskom štáte EÚ a členské štáty by si ponechali právo stanoviť vlastnú sadzbu dane z príjmov právnických osôb. Napriek tomu môže byť konečné prijatie CCCTB na celoeurópskej úrovni krokom k vzniku vlastného zdroja rozpočtu EÚ založeného na dani z príjmu právnických osôb (resp. vlastnej európskej dane).

V súčasnosti je Komisia aktívna v realizácii daňovej politiky v oblasti priameho zdaňovania a realizácii modelu CCCTB, a to konkrétne pri tvorení plánov na revíziu

Bližšie pozri: ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010, s. 108.

⁹ Návrh Smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB). KOM(2011) 121 v konečnom znení.

¹⁰ Bližšie pozri: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 290-308.

¹¹ Bližšie pozri: CANDAU, F., LE CACHEUX, J. Corporate Income Tax as a Genuine Own Resource. In *CATT Working Papers*, 2017, no. 6, pp. 1-41.; CONSTANZE, A., RÖHLIG, K. *Communicating Green Own Resources: A New Narrative for the EU Budget*. Brussels: Green Budget Europe, 2016, pp. 71-76; DOBRANSCHI, M., NERUDOVÁ, D., SOLILOVÁ, V. Sustainability-oriented Future EU Funding: The case of a C(C)CTB. In *FairTax: Working Paper Series No. 04*, 2016, pp. 6-31.; LEEN, A. An EU Corporate Income Tax as a New Own Resource to Finance the EU Budget. In *Fulfilling the Worldwide Sustainability Challenge: Strategies, Innovations, and Perspectives for Forward Momentum in Turbulent Times*. USA: EBSCO Publishing, 2011, pp. 517-523.; SCHRATZENSTALLER, M. Company Tax Coordination in the EU – Status Quo and Perspectives. In *Intereconomics*, 2007, vol. 42, no. 3, pp. 116-120.; SCHRATZENSTALLER, M. Reform Options for the EU's System of Own Resources. In *Revue de l'OFCE*, 2014, vol. 132, no. 1, pp. 345-354.

zdaňovania spoločností v rámci jednotného vnútorného trhu. Týmto iniciatívami a plánmi z októbra 2016¹² si dala Komisia za cieľ dosiahnuť spravodlivý systém dane z príjmov právnických osôb, ktorý bude naklonený hospodárskemu rastu. Konečná platná a účinná právna úprava modelu CCCTB by mala uľahčiť a zlacniť podnikanie na jednotnom vnútornom trhu, pričom by mala zároveň slúžiť aj ako účinný nástroj v boji proti daňovým únikom a proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

Hoci členské štáty pri mnohých kľúčových prvkoch predošlého návrhu CCCTB v mnohom našli zhodu, nakoniec sa nedosiahol vzájomný konsenzus. Ako vyplýva z dôvodovej správy k návrhu smernice Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb¹³, všeobecne platí, že príjmy právnických osôb sa vo všeobecnosti zdaňujú na vnútroštátnej úrovni, pričom sa však hospodárske prostredie stáva čoraz globalizovanejšie, mobilnejšie a digitalizovanejšie. Obchodné modely a podnikové štruktúry umožňujúce realizovať podnikateľskú činnosť sú čoraz zložitejšie, čo uľahčuje presun ziskov.¹⁴ Komisii sa zároveň podarilo identifikovať skutočnosť, že nejednotnosť vnútroštátnych systémov dane z príjmov právnických osôb umožnila v poslednom desaťročí rozmach agresívneho daňového plánovania z toho dôvodu, že vnútroštátne pravidlá sú koncipované bez ohľadu na cezhraničný rozmer podnikateľskej činnosti, pri súčasnom spolupôsobení nesúrodých vnútroštátnych režimov dane z príjmov právnických osôb. Tento nesúlad je spôsobilý vyvolať riziko dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia, a tým sa narúša správne fungovanie vnútorného trhu. Za týchto okolností je pre členské štáty čoraz ťažšie jednostrannými opatreniami účinne bojovať proti praktikám agresívneho daňového plánovania¹⁵ s cieľom chrániť svoje vnútroštátne daňové základne pred eróziou a brániť sa proti presunu ziskov (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting).¹⁶

Aby bolo možné dosiahnuť jednotný konsenzus všetkých členských štátov EÚ a dodržať procesnoprávnu realizáciu harmonizácie v tejto oblasti, proces zavádzania CCCTB je v súlade s návrhom Komisie rozdelený v záujme lepšej zvládnuteľnosti do dvoch etáp. Prvú etapu predstavuje dosiahnutie dohody na spoločnom základe dane na

¹² *Návrh Komisie na Smernicu Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)*. COM(2016) 683 final.; *Návrh Komisie na Smernicu Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb*. COM(2016) 685 final.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ V tomto zmysle možno poukázať na pracovný dokument útvarov Komisie [SWD(2015) 121 final], v ktorom je uvedený podrobný prehľad chronologického vývoja a súčasných problémov a výziev v oblasti zdaňovania ziskov nadnárodných spoločností.

¹⁵ „Agresívne daňové plánovanie spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť“. *Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním*, C(2012) 8806 final.

¹⁶ Pozri aj: GARBARINO, C. Inter-country Equity and Intra-group Transactions at EU Level: An Analysis of the CCCTB Proposal and ECJ Tax Cases. In *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, no. 5, pp. 248-261.

politickej úrovni (CCTB – obmedzenie sa na harmonizáciu spoločného základu dane).¹⁷ Druhou etapou bude samotná konsolidácia, ktorá umožní využívať všetky výhody dokončeného systému (CCCTB).¹⁸

Zavedením CCCTB by spoločnosti mali po prvýkrát jednotný súbor pravidiel na výpočet zdaniteľného zisku v celej EÚ. Nový systém zdaňovania právnických osôb:

- by mal byť povinný pre veľké nadnárodné skupiny, ktoré majú najväčšiu schopnosť využívať agresívne daňové plánovanie, čím sa zabezpečí, že spoločnosti s celkovými príjmami prevyšujúcimi 750 miliónov EUR ročne budú platiť dane tam, kde skutočne vytvárajú zisky;
- bude odstraňovať medzery, ktoré sú v súčasnosti spájané s presunom ziskov na daňové účely;
- bude podnecovať spoločnosti, aby financovali svoje činnosti kapitálovým financovaním a využívaním trhov namiesto zadlžovania sa;
- bude podporovať inovácie daňovými stimulmi pre činnosti výskumu a vývoja, ktoré sú spojené s reálnou hospodárskou činnosťou;
- zlepši vnútorný jednotný trh pre podniky;
- pomôže v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom;
- podporí rast, zamestnanosť a investície EÚ a pod.

Výhody systému CCCTB boli zrozumiteľne opísané, pričom mnohými z nich by oplývala aj európska daň z príjmu právnických osôb, resp. vlastný zdroj založený na dani z príjmu právnických osôb. Hlavné rozdiely medzi potenciálnou európskou vlastnou daňou z príjmu právnických osôb a CCCTB spočívajú v miere harmonizácie daňových prvkov a úrovni prenosu právomocí členských štátov na EÚ, avšak základné pozitíva by boli pre tieto formy úpravy zdaňovania príjmu z právnických osôb v zásade rovnaké.

2. HODNOTIACE KRITÉRIÁ VLASTNÝCH ZDROJOV ROZPOČTU EÚ OBJEKTÍVOM EURÓPSKEJ KOMISIE A SKUPINY NA VYSOKEJ ÚROVNI PRE VLASTNÉ ZDROJE

Pri stanovovaní základných hodnotiacich kritérií systému financovania rozpočtu EÚ Európskou komisiou sa už od počiatku deklaruje to, aby medzi nimi bezpodmienečne figurovali kritéria ako *jednoduchosť*, *transparentnosť*, *rovnosť* a *demokratická zodpovednosť*. Uvedené preskúmala poverená pracovná Skupina na vysokej úrovni pre vlastné zdroje, pričom dospela k záveru, že tieto hodnoty nie sú nové a boli aj v minulosti

¹⁷ *Návrh Komisie na Smernicu Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb*. COM(2016) 685 final. Pozri aj: PEETERS, S. Current Highlights Concerning CCCTB: A Report about the Fifth Frans Vanistendael Lecture Held in Leuven on 2 March 2012. In *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, no. 4, pp. 225-228.

¹⁸ *Návrh Komisie na Smernicu Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)*. COM(2016) 683 final.

viackrát označované ako nevyhnutné pre ďalšiu reformu systému vlastných zdrojov. Vyjadrujú však všeobecné hodnoty a kolízne situácie nastávajú pri ich detailnejšej analýze.

Skupina na vysokej úrovni pre vlastné zdroje sa v podstatnej miere venovala posúdeniu týchto hodnotiacich kritérií a dospela k záveru, že na základe doterajších výskumov, analýz a po zohľadnení špecifického charakteru rozpočtu EÚ a jeho vlastných zdrojov by bolo vhodné hodnotiace kritériá koncepcne rozdeliť nasledovným spôsobom:

1. všeobecné kritériá uplatňované v ekonomickej teórii;
2. kritériá ustanovené po zohľadnení špecifického charakteru práva EÚ, jeho zmyslu a významu.¹⁹

Na základe uvedeného potom možno hodnotiace kritériá vlastných zdrojov rozpočtu EÚ stanovené a špecifikované Európskou komisiou a Skupinou na vysokej úrovni pre vlastné zdroje konkretizovať nasledovne a zároveň si možno položiť tieto otázky:

I. Všeobecné kritériá:

1. *spravodlivosť* – toto kritérium vyjadruje požiadavku spravodlivej realizácie vlastných zdrojov a spravodlivej funkcionality prípadného korekčného mechanizmu. V rámci tohto kritéria bude potrebné hľadať odpovede na nasledovné otázky:
 - a) vertikálna spravodlivosť – bude mať zavedenie vlastného zdroja vplyv na redistribúciu príjmu a v akej miere?²⁰
 - b) horizontálna spravodlivosť – bude mať vlastný zdroj porovnateľný vplyv na porovnateľných daňovníkov?
 - c) spravodlivý príspevok – zvýši tento vlastný zdroj príspevok členských štátov do tohto rozpočtu v súlade s ich ekonomickou silou?

¹⁹ Iný spôsob delenia uprednostnila Európska komisia, ktorá vo svojom pracovnom dokumente dôvodí, že systém financovania rozpočtu EÚ by mal byť hodnotený pomocou týchto kritérií:

1. *rozpočtové kritériá* – zabezpečenie dostatočného a stabilného financovania EÚ a rozpočtovej disciplíny;
2. *integračné kritériá* – zabezpečenie finančnej autonómie, transparentnosti a prepojenia na politiky EÚ. Ďalším aspektom tohto kritéria je aj zabezpečenie fiskálnej ekvivalencie – tí, ktorí majú prospech z programu EÚ financovaným výdavkovou časťou rozpočtu EÚ by mali byť aj tými, ktorí tieto programy financujú;
3. *kritériá efektívnosti* – internalizácia externalít, implementácia zásady subsidiarity v práve EÚ, obmedzenie a minimalizovanie prevádzkových nákladov;
4. *kritériá spravodlivosti* – zabezpečenie spravodlivosti na úrovni členských štátov, zabezpečenie horizontálnej a vertikálnej spravodlivosti pre daňovníkov.

Bližšie pozri: COM(2011) 510 final, pp. 12-13.

²⁰ V zásade platí, že platobná schopnosť je zvyčajne proporcionálne vyššia u bohatších občanov (napr. progresívna daň), čím je možné dosiahnuť vyššie čisté prerozdelenie príjmov smerom k chudobnejším občanom. Bližšie pozri: BEGG, I. *An EU Tax: Overdue Reform or Federalist Fantasy?*. Berlin: Friedrich-Ebert-Stiftung, 2011, p. 7.

2. *efektívnosť* – aplikovaním tohto kritéria možno preskúmať prípadné dodatočné zaťaženie vybraných odvetví, resp. administratívnu záťaž administratívnej štruktúry EÚ. Následne si bude možné položiť tieto otázky:
 - a) efektívna alokácia zdrojov – povedie financovanie rozpočtu EÚ pomocou vlastného zdroja k efektívnej alokácii zdrojov v EÚ?
 - b) nízke prevádzkové náklady – bude jednoduché spravovať vlastný zdroj a budú náklady na zabezpečenie jeho súladu s predpismi nízke?
3. *dostatočnosť a stabilita* – týmto kritériom bude možné hodnotiť odhad výnosov vlastného zdroja. V tomto zmysle si bude potrebné položiť tieto otázky:
 - a) dostatočnosť – budú príjmy z vlastného zdroja predstavovať dostatočný objem finančných prostriedkov potrebných na pokrytie výdavkov EÚ v dlhodobom horizonte?
 - b) stabilita – bude vlastný zdroj predstavovať stabilný príjem rozpočtu EÚ?
4. *transparentnosť a jednoduchosť* – obsahom tohto kritéria je zhodnotenie zložitosti realizácie vlastného zdroja, zabezpečenia finančnej autonómie a posúdenie toho, koľko času zaberie jeho implementácia. Bude nevyhnutné hľadať odpovede na tieto otázky:
 - a) viditeľnosť a jednoduchosť – bude vlastný zdroj viditeľný a rozpoznateľný pre občanov EÚ a bude pre nich ľahko zrozumiteľný?
 - b) postupné zavádzanie nového vlastného zdroja – v akom časovom horizonte bude možné vlastný zdroj zaviesť a v plnej miere uplatňovať?
5. *demokratická zodpovednosť a rozpočtová disciplína* – toto kritérium možno v celosti naplniť len vtedy, ak sa bude uplatňovať na celý systém vlastných zdrojov. Prostredníctvom neho bude možné skúmať, či vlastný zdroj neobmedzuje demokratickú zodpovednosť, ako sú rozdelené právomoci na rôznych úrovniach riadenia vlastného zdroja, resp. či sa ním zabezpečí a posilní rozpočtová disciplína. Toto kritérium je však skôr podmienené znením zakladajúcich zmlúv, než samotným charakterom vlastných zdrojov.

II. Špecifické kritériá podmienené charakterom EÚ:

6. *zameranie sa na európsku pridanú hodnotu (obmedzenie vlastných záujmov členských štátov)* – týmto kritériom bude možné zhodnotiť to, akú súvislosť má vlastný zdroj s právom EÚ (*acquis communautaire*), politikami EÚ, ich cieľmi a jednotným vnútorným trhom. Inými slovami bude potrebné nachádzať jednoznačné politické prepojenie medzi reformou príjmov a reformou výdavkov. Takisto bude možné posúdiť skutočnosť, či vlastný zdroj možno vnímať v jeho *pravom slova zmysle*, a teda jeho znenia a účelu stanovenom zakladajúcimi zmluvami v časti pojednávajúcej o tom, že EÚ si zabezpečí financovanie rozpočtu pomocou vlastných zdrojov;
7. *zásada subsidiarity a fiskálna suverenita členských štátov* – toto kritérium poslúži na hodnotenie právnych otázok ohľadom vlastného zdroja a jeho harmonizácie a aplikácie v celej EÚ. V tomto bode bude dôležité, či sa členské štáty (národné parlamenty a ich vlády) zhodnú na prijatí vlastných daní EÚ a na

tomto základe bude možné skúmať, či a v akom rozsahu sa ďalej bude realizovať fiskálna / daňová suverenita členských štátov. Toto kritérium je takisto skôr podmienené znením zakladajúcich zmlúv, než samotným charakterom vlastných zdrojov;

8. *predpokladaná politická prijateľnosť nového zdroja* – toto kritérium úzko súvisí s celkovým smerovaním EÚ a s tým, k akej dohode dospejú členské štáty pri rozhodovaní o otázke ďalšieho smerovania EÚ. Vzhľadom na to, že nemožno s istotou predpokladať politickú vôľu na prijatie vlastného zdroja, bude aplikácia tohto kritéria vyjadrovať predpokladanú politickú prijateľnosť v kontexte výsledku hodnotenia vlastného zdroja ostatnými kritériami.²¹

Vzhľadom na to, že všeobecnými hodnotiacimi kritériami stanovenými Skupinou na vysokej úrovni pre vlastné zdroje a Európskou komisiou je možné dostatočne objektívne posudzovať celkovú prijateľnosť nových vlastných zdrojov EÚ, resp. vlastných daní EÚ, javí sa nevyhnutným použiť tieto hodnotiace kritériá aj na účely tohto príspevku. Platí to najmä z toho dôvodu, že ostatné kritériá stanovené vedeckou obcou²² sú buď len iným pomenovaním týchto všeobecných hodnotiacich kritérií, alebo ich vyjadrením v užšom zmysle, resp. ich dôležitosť nie je v kontexte ostatných hodnotiacich

²¹ High Level Group on Own Resources. *First Assessment Report*. 2014, p. 26.

²² Bližšie pozri: BEGG, I. et al. *Financing of the European Union Budget. Study for European Commission, Directorate General for Budget – Final report*. 2008, pp. 81-93.; CATTOIR, P. *Options for an EU financing reform*. Notre Europe, 2009, pp. 9-10.; CATTOIR, P. Tax-based EU own resources: An assessment. In *Taxation Papers – Working paper No. 1*, 2004, pp. 7-13.; CIPRIANI, G. *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*. London: Rowman & Littlefield International, 2014, pp. 71-73.; CONSTANZE, A., RÖHLIG, K. *Green Taxes as a Means of Financing the EU Budget: Policy Options*. Brussels: European Parliament, 2016, pp. 29-31.; HEINEMANN, F., MOHL, P., OSTERLOH, S. *Who's afraid of an EU tax and why? – Determinants of tax preferences in the European Parliament*. 2007, pp. 2-7.; HEINEMANN, F., MOHL, P., OSTERLOH, S. *Reform Options for the EU Own Resources System*. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, pp. 3-5.; LE CACHEUX, J. *Funding the EU Budget with a Genuine Own Resource: The Case for a European Tax*. Notre Europe, 2007, pp. 11-16.; LEEN, A. R. Note on the Budget of the European Union and an Internet Communication Tax. Policy Studies Organization. *Policy & Internet Manuscript* 1148, 2012, pp. 1-11.; MEDAROVA-BERGSTROM, K., VOLKERY, A., BALDOCK, D. *Criteria for maximising the European added value of EU budget: the case of climate change*. Brussels: IEEP, 2012, pp. 4-27.; NERUDOVA, D. Tax-based EU own resources and tax harmonization. In *Scientific Conference MIBES - Management of International Business and Economic Systems, Larissa, Greece*. 2007, pp. 253-254.; NERUDOVA, D. Taxing of Financial Sector as possible Own Resource of EU Budget. In *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, vol. 61, no. 4, pp. 1057-1058.; PÁLENÍK, V., MIKLOŠOVIČ, T. Environmental Tax as the Possible Part of EU Own Resources. In *Working Papers*, vol. 72, 2015, pp. 7-8.; SCHRATZENSTALLER, M. et al. EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget – pros, cons and sustainability-oriented criteria to evaluate potential tax candidates. In *FairTax*, 2016, s. 43-47.; SCHRATZENSTALLER, M. The EU Own Resources System – Reform Needs and Options. In *Intereconomics*, vol. 48, no. 5, 9/10 2013, pp. 310-311.

kritérií tak významná. Možno ich teda v prevažujúcej miere subsumovať pod tieto všeobecné hodnotiace kritériá.

Na účely ďalšieho výskumu a zhodnotenia vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb, resp. európskej dane z príjmu právnických osôb a jeho budúcej prijateľnosti budú použité tieto hodnotiace kritériá:

1. spravodlivosť,
2. efektívnosť,
3. dostatočnosť a stabilita,
4. transparentnosť a jednoduchosť,
5. demokratická zodpovednosť a rozpočtová disciplína,
6. zameranie sa na európsku pridanú hodnotu,
7. zásada subsidiarity a fiskálna suverenita členských štátov,
8. predpokladaná politická prijateľnosť nového zdroja.

3. HODNOTENIE EURÓPSKEJ DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB

Ak uvažujeme o zdaňovaní príjmu právnických osôb v kontexte financovania rozpočtu EÚ a eliminácie zneužívania daňových systémov, je potrebné túto vlastnú daň (resp. CCCTB v ponímaní vlastného zdroja rozpočtu EÚ) podrobiť vopred stanoveným horeuvedeným hodnotiacim kritériám:

1. *spravodlivosť* – vzhľadom na súčasnú úroveň nespravodlivosti vyplývajúcu z 28 daňových režimov v EÚ a ich značným odlišnosťami by nový vlastný zdroj založený na dani z príjmu právnických osôb, podmienený rozsiahlou harmonizáciou a zjednocovaním pravidiel, výrazne prispel k zvyšovaniu ako vertikálnej, tak aj horizontálnej spravodlivosti. Uvedené by sa dosiahlo aj tým, že by sa vytvorili pravidlá upravujúce zdaňovanie ziskov spoločností v mieste, kde k vzniku ziskov došlo a spravodlivým ustálením okruhu hospodárskych subjektov, ktoré by takémuto zdaňovaniu podliehali. V tomto prípade by spoločnosti platili dane v tom členskom štáte, kde by zdroj príjmu vznikol, a to bez ohľadu na ich veľkosť alebo podnikanie vo viacerých členských štátoch. Obmedzilo by sa aj upravovanie základu dane a presúvanie ziskov do členských štátov, ktoré majú výhodnejšie podmienky zdaňovania. Čo sa týka spravodlivosti výšky príspevkov jednotlivých členských štátov, pri koncipovaní tohto vlastného zdroja ako vlastnej dane EÚ by bol príjem z dane priamo odvádzaný do rozpočtu EÚ. Výhodou takéhoto systému by však bolo to, že tie členské štáty, ktoré v súčasnosti neúspešne bojujú s presunmi ziskov do členských štátov poskytujúcich neprimerané daňové výhody, by v konečnom dôsledku boli vzhľadom na zjednocovanie pravidiel ziskovejšie ako v súčasnosti. Po rozpočítaní celkového príjmu z tohto vlastného zdroja na jednotlivé členské štáty by mali byť tieto príspevky priamoúmerne ekonomickému stavu jednotlivých členských štátov a hospodárskej rozvinutosti;
2. *efektívnosť* – aj v tomto bode by tento vlastný zdroj dosahoval značne pozitívne výsledky. Jedným z hlavných cieľov harmonizácie dane z príjmu právnických osôb

je aj vytváranie priaznivého podnikateľského prostredia v celej EÚ na jednotnom vnútornom trhu. Podstatnou výhodou tejto harmonizácie by bola úprava pravidiel na výpočet zdaniteľných ziskov spoločností a povinnosť ich uplatňovania. Týmto by sa zefektívnila a odbremenila nielen administratívna záťaž jednotlivých spoločností, ale aj správcov dane v členských štátoch. Zároveň by sa odstránili rozdiely a medzery medzi vnútroštátnymi daňovými systémami²³;

3. *dostatočnosť a stabilita* – pred finančnou krízou predstavovali v roku 2007 príjmy z dane z príjmu právnických osôb vo všetkých členských štátoch EÚ 3,3 % celkového HDP. Po vypuknutí finančnej krízy nastal výrazný pokles týchto príjmov (na hodnotu 2,1 % HDP), avšak do súčasnosti a po prekonaní krízového obdobia sa tieto príjmy postupne zvyšovali, a to až na úroveň 2,6 % HDP v roku 2015. Maximálna priemerná sadzba dane z príjmu právnických osôb sa v EÚ v roku 2017 pohybovala vo výške 21,9 % (pokles oproti roku 2016, kedy bola vo výške 22,5 %).²⁴ Je nutné zdôrazniť aj skutočnosť, že výnosnosť z tejto dane sa naprieč členskými štátmi výrazne odlišuje. Z tohto dôvodu je vhodné zobrať do úvahy celoeurópske hodnoty, pretože súčasný systém je vo veľkej miere nespravodlivý (úprava základu dane, presun ziskov a pod.). Možno teda konštatovať, že zavedením vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb by sa zabezpečila dostatočnosť vo financovaní rozpočtu EÚ, a to aj vtedy, ak by na financovanie rozpočtu EÚ bol určený len určitý podiel z takto získaných daňových príjmov (pri súbežnom financovaní rozpočtu iným vlastným zdrojom). Čo sa týka stability financovania, aj keď má výnosnosť z tohto vlastného zdroja kolísavý charakter a je závislá od ekonomickej situácie v Európe a vo svete, možno ho označiť za stabilný príjem. Uvedené je podmienené najmä značnou dostatočnosťou príjmov z tejto dane a tým, že aj napriek finančnej kríze príjmy z tejto dane neklesli pod úroveň 2,1 % HDP;
4. *transparentnosť a jednoduchosť* – sprievodným javom pri zavádzaní tohto vlastného zdroja do praxe by bolo naplnenie jeho transparentnosti a jednoduchosť. V súčasnosti je podnikanie spoločností na jednotnom vnútornom trhu, kde existuje 28 rôznych daňových režimov, komplikované, netransparentné a neefektívne. Harmonizovaním a zjednocovaním pravidiel a zavádzaním automatickej výmeny informácií o zdaňovaní nadnárodných spoločností bude možné zvýšiť právnu istotu hospodárskych subjektov a minimalizovať prekážky pri cezhraničných činnostiach, zvyšovať spravodlivú daňovú súťaž, podporovať vznik nových podnikateľských subjektov a zjednodušiť správu predmetnej dane. Takýto zjednotený systém by bol značne transparentný a aj jednoduchý (hlavne v porovnaní so súčasným stavom);

²³ To by viedlo k odstráneniu transferového oceňovania, pričom týmto spôsobom sa presúva zisk približne v hodnote 70 % z celkového objemu presunu ziskov. Bližšie pozri: MONTI, M. et al. *Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources*. Brussels: European Commission, 2016, p. 49.

²⁴ European Commission. *Taxation trends in the European Union 2017*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, pp. 32-36.

5. *demokratická zodpovednosť a rozpočtová disciplína* – zavedením tohto vlastného zdroja by sa značne zvýšila demokratická zodpovednosť členských štátov. Nebolo by už možné realizovať škodlivú daňovú súťaž prijímaním daňovo-právnej úpravy, ktorá zvýhodňuje jeden členský štát na úkor ostatných. Obmedzením škodlivej právnej úpravy by zároveň došlo k zvýšeniu transparentnosti, jednoduchosti, efektívnosti a spravodlivosti. Podporením právnej istoty by sa takisto podporil hospodársky rast a v konečnom dôsledku aj rozvoj jednotného vnútorného trhu. Rozpočtová disciplína by sa zabezpečila správnym definovaním a rozložením právomocí medzi vnútroštátne orgány a inštitúcie EÚ. Eventuálne by sa odvádzaním daňových príjmov priamo do rozpočtu EÚ členským štátom znížil príspevok vypočítaný na základe vlastného zdroja založeného na HND²⁵, čo by samo o sebe zvýšilo mieru dodržiavania rozpočtovej disciplíny;
6. *zameranie sa na európsku pridanú hodnotu* – vlastný zdroj založený na dani z príjmu právnických osôb by dosahoval pozitívne výsledky v oblasti európskej pridanej hodnoty, a to najmä vďaka obmedzovaniu daňových únikov a daňových podvodov²⁶ a prostredníctvom posilňovania jednotného vnútorného trhu (rovnaké podmienky realizácie podnikateľskej činnosti, obmedzenie presunu ziskov a nespravodlivej úpravy základu dane a pod.). Tieto oblasti patria v súčasnosti k najdôležitejším politikám EÚ²⁷;
7. *zásada subsidiarity a fiskálna suverenita členských štátov* – zavedenie tohto spôsobu financovania by si vyžadovalo rozsiahle zmeny vo vnútroštátnych právnych

²⁵ Čo sa týka samotného mechanizmu výpočtu vlastného zdroja rozpočtu EÚ založeného na HND, jednotná sadzba sa aplikuje až po určení podielu a potrebnej veľkosti tohto vlastného zdroja. Výška jednotnej sadzby závisí od množstva chýbajúcich finančných prostriedkov (ostatných vlastných zdrojov a ostatných príjmov), ktoré sú potrebné pre naplnenie vyrovnanosti rozpočtu EÚ, pričom pri určení jednotlivých podielov členských štátov sa prihliada aj na množstvo korekcií a vnútroštátnych výnimiek.

²⁶ Pozri aj: HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s.; BONK, F. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v Európskej únii?)*. In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 69, č. 6-7, 2017, s. 868-880.

²⁷ Bližšie pozri: *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*. COM(2012) 351 final.; *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade – Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom*. COM(2012) 722 final.; *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam*. COM(2015) 136 final.; *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade - Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ*. COM(2016) 23 final.; *Návrh Komisie na Smernicu Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu*. COM(2016) 26 final a pod.

úpravách, nevyklučujúc týmto ani zmeny zakladajúcich zmlúv.²⁸ V určitom rozsahu by bolo potrebné preniesť štátnu fiskálnu / daňovú suverenitu na úroveň EÚ, a to z vyššie uvedených dôvodov. Pri postupnom unifikovaní právnej úpravy, ktorá musí predchádzať prijatiu vlastného zdroja a pri zavádzaní tohto vlastného zdroja by si bolo možné vziať príklad z harmonizácie DPH.²⁹ V každom prípade nutnosť rozsiahleho reformovania právnych predpisov negatívne ovplyvní tento vlastný zdroj po hodnotení týmto kritériom aj napriek tomu, že na účely zvyšovania kvality fungovania jednotného vnútorného trhu a boja proti daňovým únikom by sa želaný výsledok dosiahol efektívnejšie na úrovni EÚ;

8. *predpokladaná politická prijateľnosť nového zdroja* – hodnotenie tohto vlastného zdroja týmto kritériom vyvoláva zmiešané pocity. Na jednej strane sa členské štáty nechcú vzdať právomocí v oblasti ukladania a výberu daní z príjmov právnických osôb, no na strane druhej si uvedomujú akútnosť riešenia problémov vznikajúcich v dôsledku masového presunu ziskov a odlevu potenciálnych finančných prostriedkov, ktorému by sa zabránilo vhodnou právnou úpravou. V tomto kontexte bude nevyhnutné presvedčiť jednotlivé členské štáty o nevyhnutnosti harmonizácie a unifikácie dane z príjmov právnických osôb prostredníctvom prezentácie vhodných riešení, z ktorých budú v konečnom dôsledku profitovať nielen členské štáty, ale aj EÚ. Z dôvodu objektívnosti, náročnosti a neúspešnosti jednaní o CCCTB však možno konštatovať, že v súčasnosti prevláda skôr politická nevôľa na zavedenie vlastného zdroja založeného na dani z príjmu právnických osôb.

ZÁVER

Vlastný zdroj rozpočtu EÚ založený na dani z príjmu právnických osôb (resp. európska vlastná daň z príjmu právnických osôb) dosahuje vo viacerých hodnotených oblastiach značne pozitívne výsledky. V tomto kontexte treba nevyhnutne zobrať do úvahy aj súčasný stav realizácie zdaňovania príjmu právnických osôb. V takom prípade by zavedením tohto potenciálneho vlastného zdroja došlo k prehlbeniu spravodlivosti zdaňovania, jeho efektívnosti, zvýšila by sa transparentnosť a jednoduchosť za súčasného dodržania dostatočnosti a stability vlastného zdroja určeného na financovanie rozpočtu EÚ (pri určení dostatočnej výšky daňovej sadzby a podielu z výnosu tejto dane určeného na samotné financovanie rozpočtu EÚ). Vzhľadom na škodlivú daňovú súťaž, ktorá existuje v dôsledku 28 daňových režimov, by sa zároveň harmonizáciou tejto dane posilnila demokratická zodpovednosť jednotlivých členských štátov a aj samotnej EÚ. Predpokladom je aj dostatočná rozpočtová disciplína, kedy v dôsledku zjednocovania právnej úpravy môžu jednotlivé členské štáty nakoniec viac získať, ako stratíť.

²⁸ Priame zdaňovanie a splnomocnenie inštitúcií EÚ v tejto oblasti zakladajúce zmluvy neupravujú v takom rozsahu, ako oblasť nepriameho zdaňovania. Bližšie pozri ustanovenia článku 110 a nasl. ZFEÚ.

²⁹ K procesu harmonizácie DPH bližšie pozri: BORJA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition*. Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017, pp. 140-142.

V prospech prijatia tohto vlastného zdroja je aj jeho predpokladaná vysoká európska pridaná hodnota. Nemožno však opomenúť nedostatky, ktoré sú v tomto prípade dosť výrazné. Ide napríklad o potrebu rozsiahlej reformy vnútroštátnych daňových a iných súvisiacich predpisov, v prípade vlastnej dane nutnosť zmeny zakladajúcich zmlúv, zložitost' rokovaní a výrazného presadzovania národných záujmov a pod. Čo sa týka politickej prijateľnosti, členské štáty si uvedomujú nutnosť zmeny súčasného systému, avšak rokovania a nepriechodnosť návrhov ohľadom CCCTB poskytujú dostatočne objektívny obraz o (ne)ochote členských štátov pristúpiť k prijatiu takéhoto spôsobu financovania rozpočtu EÚ.

Len v posledných rokoch sa dosiahol v tejto problematike pokrok, a to v súvislosti so zverejňovaním informácií o daňových praktikách mnohých nadnárodných spoločností a bohatých jednotlivcov. Nemožno takisto nespomenúť zničujúce účinky vzájomnej medzištátnej konkurencie, kedy jeden členský štát vytvára pre spoločnosti také podmienky, ktoré sú pre ostatné členské štáty neprijateľné a tým získavajú konkurenčnú výhodu a spôsobujú odlev možných daňových príjmov z týchto ostatných členských štátov.³⁰ Európska daň z príjmu právnických osôb môže byť prostriedkom na elimináciu zneužívania daňových systémov v rámci EÚ a vytvárania *daňových rajov v rámci EÚ*. Základným faktorom, ktorý bude určovať jej prijateľnosť, bude však všeobecne a všetkými členskými štátmi deklarovaný politický konsenzus, ktorým smerom sa chce v budúcnosti v rámci EÚ a jej financovania uberať. Toto spoločné rozhodnutie by spustilo v závislosti od zvoleného smeru rôzne procesy, ktoré by mali rôzne dôsledky na postavenie členských štátov v EÚ, na povahu a znenie práva EÚ a jeho vzťahu k národným právnym úpravám a na mieru nielen fiskálnej / daňovej právomoci, ktorou by tieto členské štáty naďalej disponovali.

Na základe horeuvedeného hodnotenia však možno skonštatovať, že zavedenie novej príjmovej zložky rozpočtu EÚ založenej na harmonizácii dane z príjmu právnických osôb na úrovni EÚ by s určitosťou viedlo k obmedzovaniu zneužívania daňových systémov členských štátov EÚ.

POUŽITÉ PRAMENE

1. AUJEAN, M. Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU? In *EC Tax Review*, 2014, vol. 23, no. 2, s. 62-63. ISSN 0928-2750.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
3. BEGG, I. *An EU Tax - Overdue Reform or Federalist Fantasy?*. Berlin: International Policy Analysis, 2011, 22 p.

³⁰ AUJEAN, M. Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU? In *EC Tax Review*, 2014, vol. 23, no. 2, p. 62.; BOLKESTEIN, F. EU corporate tax reform: progress and new challenges, opening address at the European Commission Conference on Company Taxation. In *EC Tax Review*, 2004, vol. 13, no. 1, pp. 5-6.

4. BEGG, I. et al. *Financing of the European Union Budget*. Study for European Commission, Directorate General for Budget – Final report. 2008, pp. 70-74.
5. BOLKESTEIN, F. EU corporate tax reform: progress and new challenges, opening address at the European Commission Conference on Company Taxation. In *EC Tax Review*, 2004, vol. 13, no. 1, pp. 5-6. ISSN 0928-2750.
6. BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v Európskej únii?). In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 69, č. 6-7, 2017, s. 868-880. ISSN 1335-6461.
7. BORIA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition*. Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017.
8. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.
9. CANDAU, F., LE CACHEUX, J. Corporate Income Tax as a Genuine Own Resource. In *CATT Working Papers*, 2017, no. 6, pp. 1-41.
10. CATTOIR, P. *Options for an EU financing reform*. Notre Europe, 2009, 42 p.
11. CATTOIR, P. Tax-based EU own resources: An assessment. In *Taxation Papers – Working paper No. 1*, 2004.
12. CIPRIANI, G. *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*. London: Rowman & Littlefield International, 2014. 100 p. ISBN 978-1-78348-330-3.
13. CONSTANZE, A., RÖHLIG, K. *Green Taxes as a Means of Financing the EU Budget: Policy Options*. Brussels: European Parliament, 2016, 100 p.
14. DOBRANSCHI, M., NERUDOVIČ, D., SOLILOVÁ, V. Sustainability-oriented Future EU Funding: The case of a C(C)CTB. In *FairTax: Working Paper Series No. 04*, 2016, 36 p.
15. European Commission. *Taxation trends in the European Union 2017*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017.
16. GARBARINO, C. Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union. In *EC Tax Review*, 2016, vol. 25, no. 5-6, s. 277-295. ISSN 0928-2750.
17. GARBARINO, C. Inter-country Equity and Intra-group Transactions at EU Level: An Analysis of the CCCTB Proposal and ECJ Tax Cases. In *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, no. 5, pp. 248-261. ISSN 0928-2750.
18. HEINEMANN, F., MOHL, P., OSTERLOH, S. *Who's afraid of an EU tax and why? – Determinants of tax preferences in the European Parliament*. 2007, 34 p.
19. HEINEMANN, F., MOHL, P., OSTERLOH, S. *Reform Options for the EU Own Resources System*. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, 2008, 13 p.
20. High Level Group on Own Resources. *First Assessment Report*. 2014, 48 p.

21. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.
22. LE CACHEUX, J. *Funding the EU Budget with a Genuine Own Resource: The Case for a European Tax*. Notre Europe, 2007, 28 p.
23. LEEN, A. An EU Corporate Income Tax as a New Own Resource to Finance the EU Budget. In *Fulfilling the Worldwide Sustainability Challenge: Strategies, Innovations, and Perspectives for Forward Momentum in Turbulent Times*. USA: EBSCO Publishing, 2011, pp. 517-523.
24. LEEN, A. R. Note on the Budget of the European Union and an Internet Communication Tax. Policy Studies Organization. *Policy & Internet Manuscript* 1148, 2012, pp. 1-11.
25. MEDAROVA-BERGSTROM, K., VOLKERY, A., BALDOCK, D. *Criteria for maximising the European added value of EU budget: the case of climate change*. Brussels: IEEP, 2012, 27 p.
26. MONTI, M. et al. *Future Financing of the EU – Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources*. December 2016, 104 p.
27. NERUDOVÁ, D. Tax-based EU own resources and tax harmonization. In *Scientific Conference MIBES - Management of International Business and Economic Systems, Larissa, Greece*. 2007, pp. 253-254.
28. NERUDOVÁ, D. Taxing of Financial Sector as Possible Own Resource of EU Budget. In *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, vol. 56, no. 4, pp. 1051-1060.
29. PÁLENÍK, V., MIKLOŠOVIČ, T. Environmental Tax as the Possible Part of EU Own Resources. In *Working Papers*, vol. 72, 2015, 10 p.
30. PEETERS, S. Current Highlights Concerning CCCTB: A Report about the Fifth Frans Vanistendael Lecture Held in Leuven on 2 March 2012. In *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, no. 4, pp. 225-228. ISSN 0928-2750.
31. SCHRATZENSTALLER, M. Company Tax Coordination in the EU – Status Quo and Perspectives. In *Intereconomics*, 2007, vol. 42, no. 3, pp. 116-120.
32. SCHRATZENSTALLER, M. et al. EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget – Pros, Cons and Sustainability-Oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates. In: *FairTax – Working Paper Series No. 3*. 2016, 81 p.
33. SCHRATZENSTALLER, M. Reform Options for the EU's System of Own Resources. In *Revue de l'OFCE*, 2014, vol. 132, no. 1, pp. 345-354.
34. SCHRATZENSTALLER, M. The EU Own Resources System – Reform Needs and Options. In *Intereconomics*, vol. 48, no. 5, 9/10 2013, s. 303-313. ISSN 0020-5346.
35. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010. ISBN 978-80-720-1799-7.

36. ŠTRKOLEC, M., PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Vybrané otázky medzinárodného zdanenia príjmov a majetku. In *Právo a obchodovanie : zborník z vedeckej konferencie doktorandov konanej 7.6.2007 v Košiciach*. Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 189-197. ISBN 978-80-7097-702-6.
37. Internetové zdroje
38. Právne akty EÚ

KONTAKT NA AUTORA

adrian.popovic@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

SÚČASNÉ A MODERNÉ SPÔSOBY PÁCHANIA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINOV

THE CURRENT AND MODERN WAYS OF INCIDENCE OF TAX CRIMES

Marián Sabó

Fakulta práva PEVŠ

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Právna úprava daňových trestných činov sa opiera o vymedzenie formálnych znakov jednotlivých z nich tak, ako ich obsahujú trestnoprávne normy. Je zrejmé, že do spôsobov páchania, teda tak do prípravy, ako aj do samotného páchania a v konečnom dôsledku aj do procesu utajovania ako parciálnej súčasti daňových trestných činov, sa premietajú najnovšie prvky rozvinutej informačnej spoločnosti. Okrem poukazu na formálne znaky daňových trestných činov, je dôležité poznať spôsoby, akými sú jednotlivé z nich páchané, keďže na tomto poznatku je možné stavať konkrétne postupy odhaľovania a v konečnom dôsledku aj konkrétne dôkazné prostriedky smerujúce k ich dokázaniu v trestnom konaní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové trestné činy, spôsob spáchania, odhaľovanie

Abstract in English language:

The legal regulation of tax offenses relies on defining the formalities of each of them as contained in criminal law standards. It is clear that the latest elements of the developed information society are reflected in the ways of perpetrating, both in preparation, as well as in committing itself and, ultimately, in the process of secrecy as a partial component of tax crimes. In addition to pointing to the formalities of tax offenses, it is important to know the ways in which they are perpetrated, as it is possible to construct specific detection procedures and, ultimately, specific means of proving them in criminal proceedings.

Keywords in English language:

tax offenses, manner of committing, detection

ÚVOD

Na to, aby mohla byť daňová trestná činnosť efektívne a systematicky vyšetrovaná, je v prvom rade potrebné poznať spôsoby je páchania. Práve na základe vedomostí o spôsobe konania páchatel'ov daňových trestných činov, je následne determinovaný

postup orgánov činných v trestnom konaní pri vykonávaní jednotlivých úkonov trestného konania, pri odhaľovaní, objasňovaní a dokazovaní daňovej trestnej činnosti. Okrem samotnej trestnoprávnej úpravy (hmotnoprávnej), ktorá charakterizuje formálne znaky daňových trestných činov, je dôležité poukázať na aktuálne a moderné spôsoby páchania tejto kriminality, do ktorých sa premieta úroveň a stav rozvoja našej spoločnosti, ako aj informačný a technologický pokrok, rozvoj a vývoj. Ide o typické formy, akými páchatelia naplňajú znaky skutkovej podstaty daňových trestných činov. Súčasne sú to formy, ktoré orgány činné v trestnom konaní musia zohľadňovať pri vytyčovaní a práci s jednotlivými kriminalistickými verziami. V predkladanom príspevku sa venujeme *modu operandi*, alebo teda typickým a charakteristickým spôsobom páchania konkrétnych trestných činov daňových.

1. TYPICKÉ SPÔSOBY SKRACOVANIA DANE A POISTNÉHO

Skrátenie dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona (zákon č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších právnych predpisov, ďalej len „TZ“ alebo „Trestný zákon“) majú niekoľko charakteristických foriem. Je dôležité uviesť, že pri tomto trestnom čine je účelom páchatel'a dosiahnuť, aby sa jeho daňová povinnosť znížila resp. aby nevznikla vôbec. Pri skrátaní dane a poistného môžeme hovoriť o nasledujúcich spôsoboch páchania:

- a.) nepodanie daňového priznania
- b.) zatajenie príjmov
- c.) neoprávnené uplatňovanie daňových výdavkov
- d.) skrátenie dane z pridanej hodnoty
- e.) skrátenie dane v súvislosti s príjmami získanými trestnou činnosťou.

1.1 Nepodanie daňového priznania

V tomto prípade páchatel' úmyselne nesplní svoju povinnosť podať daňové priznanie, ktorá mu vyplýva z osobitných predpisov, resp. podá „nulové daňové priznanie. Samotné nepodanie daňového priznania však ešte nezakladá trestnú zodpovednosť, pokiaľ by daňovému subjektu nevznikla žiadna povinnosť. Pri tomto spôsobe je podstatné, že daňovému subjektu daňová povinnosť vznikne, avšak daňový subjekt daňové priznanie vôbec nepodá, alebo ho podá ako „čisté daňové priznanie“ (subjekt podá daňové priznanie, aby neporušil svoju povinnosť, avšak nevyplní ho vôbec resp. ho vyplní neúplne), a to s cieľom zatajiť a nepriznať vzniknutú daňovú povinnosť. Príkladom je živnostník, ktorý podnikal s prevozom stavebného odpadu a zeminy vystavil počas obdobia rokov 2006, 2007 a 2008 dodávateľské faktúry, kde si fakturoval prevoz, pričom následne tieto faktúry boli odberateľmi riadne a včas uhradené a napriek skutočnosti, že preukázateľne prijal plnenie z faktúr podliehajúce dani z príjmov fyzických osôb, nepodal v príslušných zákonných lehotách daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rokov 2006, 2007 s 2008 a spôsobil tak škodu Štátnemu rozpočtu SR v celkovej výške 32.350,-Eur.

1.2 Zatajenie príjmov

Je to jeden z častých spôsobov páchania trestného činu skrátenia dane a poistného napríklad na dani z príjmov z podnikateľskej, kedy subjekt úmyselne vykáže príjmy v nesprávnej t. j. nižšej výške, alebo tieto príjmy zatají úplne (napríklad prenájom poskytnutie služby a pod.) Pri tomto spôsobe páchatel' – daňový subjekt predstiera, že mal nižší príjem než v skutočnosti mal, resp. predstiera, že nemal žiadny príjem, ktorý by podliehal daňovej povinnosti. „K zatajeniu či odstráneniu príjmu s úmyslom vyhnúť sa daňovej povinnosti alebo s úmyslom znížiť vlastnú daňovú povinnosť patria aj prípady tzv. cenových presunov, pri ktorých dochádza k rozloženiu dane medzi viacero spriaznených daňových subjektov tak, že napríklad viacero spriaznených podnikateľských daňových subjektov si medzi sebou predáva a nakupuje tovar za podhodnotené ceny, pričom vlastná daňová povinnosť sa takto zníži alebo medzi týmito viacerými subjektmi aj úplne stratí.“¹

Rovnako sa sem dajú zaradiť aj rôzne prevody zisku, kedy si daňový subjekt prevedie príjem z prvej spoločnosti, ktorá vykazuje zisk na spoločnosť druhú, ktorá naopak vykazuje stratu (ide o nákup takzvanej „daňovej straty“) a to na základe fiktívnej zmluvy, čím sa dosiahne to, že zisková spoločnosť si svoj daňový základ zníži a stratovej sa zvýši. Avšak v tomto prípade aj tak bude hospodársky výsledok v stratovej spoločnosti záporný a teda nevznikne žiadna daňová povinnosť. K ďalším príkladom možno uviesť aj účelové zlúčenie prípadne splynutie ziskovej obchodnej spoločnosti so stratovou, alebo prípad kedy sa zamestnávateľ dohodne so zamestnancom na nižšej mzde (uvedenej v pracovnej zmluve) ako mu je skutočne vyplácaná. Skrátiť daň možno aj v súvislosti so zatajením príjmov z tržby, kedy sa hotovostný príjem z tržby zatají čiastočne alebo celkom, nepoužívaním resp. machináciou s registračnou pokladnicou.

1.3 Neoprávnené uplatnenie daňových výdavkov

Pri tomto spôsobe, ktorý je daňovým subjektmi často využívaný, prichádza k skráteniu dane na dani z príjmov tak, že si daňový subjekt neoprávnené uplatní vyššie daňové výdavky, čím si zníži svoj daňový základ. K takémuto konaniu prichádza najmä predstieraním určitého plnenia, za ktoré si subjekt vystaví faktúry za neexistujúce dodávky, prípadne prepisovaním pokladničných dokladov pri nákupoch a podobne. Daňový subjekt teda predstiera vyššie náklady než reálne vynaložil na dosiahnutie príjmu, čím dosiahne zníženie daňového základu a teda aj svojej daňovej povinnosti. Pri týchto prípadoch si daňový subjekt do nákladov zahŕňa rôzne doklady, ktoré bývajú nejasné neúplné a častokrát aj vymyslené resp. ich má zabezpečené od iných subjektov s cieľom znížiť svoj daňový základ.

¹ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015, s. 52

1.4 Skrátenie dane z pridanej hodnoty

Naplniť skutkovú podstatu trestného činu skrátenia dane pri DPH možno rôznymi spôsobmi. Na úvod možno spomenúť prípady, kedy si subjekt nesplní svoju povinnosť vyplývajúcu zo zákona (konkrétne § 4 Zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení) a nezaregistruje sa ako platca DPH, pričom následne daňové priznanie nepodá a daň neuhradí. Skrátenia dane by sa subjekt v súvislosti s DPH dopustil aj v prípade ak by sa ako platca DPH zaregistroval, avšak úmyselne by nepodával daňové priznania s cieľom skrátenia dane. Podľa § 2 písm. i) Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov sa daňovými výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve /1/ daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak zatajiť svoju podnikateľskú činnosť, ktorej predmetom by bol napríklad predaj služieb či tovaru, kde by si fakturoval ceny spolu s DPH, čím by túto daň aj takto vyberal. Skrátenia dane na DPH sa možno dopustiť aj tak, že daňový subjekt podáva daňové priznania, avšak do týchto priznaní úmyselne a účelovo nezahrnie niektoré účtovné doklady, alebo naopak prostredníctvom fiktívnych faktúr si neoprávnene uplatňuje odpočítanie dane zaúčtovanej na vstupe z prijatých zdaniteľných plnení, kde má povinnosť zaplatiť DPH v rámci nákupnej ceny. V praxi je jedným z najčastejších spôsobov skrátenia dane na DPH neoprávnené zvyšovanie daňovej povinnosti na vstupe za použitia fiktívnych faktúr. Ten spôsob funguje tak, že daňový subjekt predstiera, že zdaniteľné plnenia prebehli, avšak v realite tieto plnenia existujú len na papieri. Daňové subjekty nakúpia faktúry od iných spoločností, ktoré aj reálne vykonávajú obchodnú činnosť, a navýšia si tak na ich podklade daňovú povinnosť na vstupe aj keď k plneniu nikdy neprišlo inak ako „papierovo“. Toto konanie má za následok zníženie vlastnej daňovej povinnosti cez uplatnenie odpočítania dane. Niekedy môže dokonca prísť aj k nadmernému odpočtu tzn., že daňový subjekt si nielen znížil daňovú povinnosť, ale požiadal aj o vrátenie nadmerného odpočtu. Neoprávnene uplatňovanie nároku na odpočet dane na vstupe dosiahne daňový subjekt napríklad predstieraným nákupom rôzneho tovaru, alebo služieb, pričom toto plnenie reálne dodané resp. poskytnuté nebolo, alebo nebolo využité na dosiahnutie obratu za svoje zdaniteľné plnenia. Ide o prípad, kedy daňový subjekt – spoločnosť s.r.o., vykonávajúci stavebnú činnosť si v obdobiach november 2007 a február 2008 neoprávnene do daňového priznania zahrnul fiktívne faktúry na dodávku neexistujúceho tovaru a služieb, čím porušil ustanovenie Zákona č. 222/2004 Z. z. o dani pridanej z hodnoty v znení neskorších predpisov tým, že si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom týmto konaním neoprávnene skrátil daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007 a február 2008, z dodávateľských faktúr vo veľkom rozsahu v celkovej výške 141.959,67 Eur ku škode Štátneho rozpočtu SR.

1.5 Skrátenie dane v súvislosti legalizáciou s príjmov z trestnej činnosti

Na záver k skráteniu dane je potrebné uviesť, že pokiaľ subjekt získa príjem prostredníctvom trestnej činnosti ako je napríklad nelegálny predaj zbraní, vydieraním a pod., a tento príjem zatají resp. neprizná, nedopusť sa trestného činu skrátenia dane a poistného. Ak by tieto príjmy priznal v nejakej inej forme mohlo by sa jednať o naplnenie skutkovej podstaty trestného činu „Legalizácia príjmu z trestnej činnosti“ v zmysle § 233 TZ. „Zákon o dani z príjmov preto z hľadiska predmetu dane nepredpokladá, že by príjmy z trestnej činnosti podliehali dani z príjmov. Alebo povedané inak, príjmy z trestnej činnosti nepodliehajú dani z príjmov, a preto sa ich zatajením nemožno dopustiť trestného činu skrátenia dane. V zásade je neprijateľné, aby základ dane tvoril príjem (výnos) pochádzajúci z trestnej činnosti. Výška rozsah príjmov pochádzajúcich z trestnej činnosti sa spravidla považuje za naplnenie kvalifikovanej skutkovej podstaty konkrétnych trestných činov.“²

2. TYPICKÉ SPÔSOBY NEODVEDENIA DANE A POISTNÉHO (§ 277 TZ)

Tento trestný čin možno považovať za určitú formu sprenevery ohľadom daňovej trestnej činnosti, keď páchatel' v úmysle zabezpečiť si sebe alebo inej osobe prospech, zrazí nejaké finančné prostriedky (napr. svojmu zamestnancovi), ktoré má následne odvieť určenému príjemcovi, čo však neurobí. Vzhľadom na túto skutočnosť je preto tento trestný čin prísnejšie sankcionovaný ako napríklad nezaplatenie dane a poistného podľa § 278 TZ. K najčastejším spôsobom páchania trestného činu nedovedenia dane a poistného podľa § 277 TZ dochádza nasledovne:

- a.) zrazením finančných prostriedkov zamestnancov, ako preddavkov na daň z príjmov fyzických osôb a ich následným neodvedením určenému príjemcovi – v tomto prípade správcovi dane,
- b.) zrazením finančných prostriedkov na sociálne poistenie, zdravotné poistenie, starobné dôchodkové poistenie a ich neodvedenie zákonom určenému príjemcovi – v tomto prípade napr. zdravotná alebo sociálna poisťovňa.

V praxi sa najčastejšie stretávame s prípadom, kedy páchatel' figuruje ako subjekt – zamestnávateľ povinný odvádzať poistné za zamestnancov, pričom subjekt zadrží podľa § 141 ods. 2 Zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov poistné na sociálne poistenie za zamestnancov, ktoré v rozpore s § 141 ods. 1 Zákona o sociálnom poistení neodvedie Sociálnej poisťovni. Subjekt teda v tomto prípade zrazí a zadrží zamestnancovi poistné, ktoré má povinnosť odvieť sociálnej

² ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015, s. 52

poistovní, avšak toto úmyselne neodvedie za účelom získania neoprávneného majetkového prospechu pre seba, alebo inú osobu.³

V trestnoprávnej praxi sa väčšinou nevyskytujú problémy pri určení rozsahu spáchaného skutku, keďže ten vyplýva z príslušných právnych predpisov. Problematickejšia je časť, kedy páchatel'ovi treba preukázať subjektívnu stránku spáchaného skutku, najmä preto, že je potrebné preukázať obe zložky subjektívnej stránky, teda zložku vedomia o páchaní trestného činu ako aj zložku vôle spáchať trestný čin.

Často sa vyskytuje otázka pri ustálení právnej kvalifikácie, kedy je problém rozlíšiť trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ a trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ. Totižto nie každý krát sa robí rozdiel medzi tým, či sa páchatel' dopustil voči daňovému úradu podvodného konania (zatajenie príjmu – v tomto prípade sa jedná len o skrátenie dane a poistného), alebo konania, ktoré ma charakteristické prvky sprenevery (vybratie resp. zrazenie dane a jej neodvedenie príslušnému príjemcovi – len neodvedenie dane a poistného). Existuje teoretická možnosť, že uvedené trestné činy môžu byť spáchané jednočinnom súbehu, napríklad, kedy subjekt vyberie DPH, ktorú neprizná v celom rozsahu t. j. v istej časti ju zatají, ale v ďalšej časti ju aj prizná ako svoju daňovú povinnosť, no túto si ponechá a neodvedie ju príslušnému správcovi dane. V praxi sa takéto prípady však často nestávajú. Ak sú daňovým subjektom vybrať DPH resp. príjem pred príslušným správcom dane zatajené (teda daňový subjekt úplne zatají zdaniteľné plnenie) bude sa jednáť iba o skrátenie dane a poistného podľa § 276 TZ a nie o neodvedenie dane a poistného podľa § 277 TZ. Táto skutočnosť vyplýva z toho, že v tomto prípade je konaním s trestnoprávnym postihom zatajenie zdaniteľného plnenia a nie jeho neodvedenie. Pri neodvedení dane a poistného má správca dane v podstate o rozsahu daňovej povinnosti subjektu vedomosť, keďže daňový subjekt daň neodvedie, ale túto svoju povinnosť neutajuje. „Medzi trestnými činmi skrátenia dane a neodvedenia dane je preto rovnaký vzťah ako medzi trestnými činmi podvodu a sprenevery (teda vzájomne sa vylučujú). Prednosť má preto vždy trestný čin skrátenia dane a to, že okrem podvodného konania (zatajenia príjmu) došlo aj k neodvedeniu dane, sa už páchatel'ovi zvlášť nepričíta., ale táto skutočnosť tvorí súčasť trestného činu skrátenia dane a rozsah zatajenej a neodvedenej dane tvorí znak základnej a prípadne aj kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane.“⁴

3. TYPICKÉ SPÔSOBY PÁCHANIA DAŇOVÝCH PODVODOV (§ 277a TZ)

Pri trestnom čine daňového podvodu je páchatel'ovým úmyslom uplatniť si nárok na neoprávnené vrátenie DPH alebo spotrebnej dane. Pri daňovom podvode nie je

³ STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Ružomberok: Ing. M. Mračko, EPOS v spolupráci s Akadémiou Policajného zboru v Bratislave, 2016, s. 174

⁴ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015, s. 92

podstatné či páchatel' dosiahne vyplatenie nadmerného odpočtu zo strany štátu – Slovenskej republiky, nakoľko trestný čin je dokonáný už podaním daňového priznania na príslušnom daňovom úrade, kde páchatel' vykáže predmetný neoprávnený nadmerný odpočet. Páchatel'om je v tomto prípade fyzická alebo právnická osoba uvedená v zákone o DPH prípadne fyzická osoba, ktorá je uvedená v zákone o jednotlivých spotrebných daniach. Z uvedeného teda vyplýva, že uplatnenie neoprávneného nároku na DPH alebo na spotrebných daniach má základ v zákone o DPH resp. v právnych predpisoch upravujúcich jednotlivé spotrebné dane, z ktorým je v rozpore. Medzi spôsoby páchania daňových podvodov patria:

- a.) Uplatnenie si vrátenia nadmerného odpočtu z DPH na základe fiktívne vystavených faktúr.
- b.) Uplatnenie si vrátenia nadmerného odpočtu z DPH na strojoch, ktoré sú vyvezené do zahraničia a ich následného dovozu naspäť do tuzemska.
- c.) Uplatnenie si vrátenia nadmerného odpočtu na DPH na základe nákupu tovaru, ktorý reálne nebol nadobudnutý a boli k nemu vystavené fiktívne doklady.
- d.) Uplatnenie si vrátenie spotrebne dane na základe fiktívnych dokladov o vývoze tovaru mimo Slovenskej republiky. V tomto prípade páchatel' napríklad v úmysle vylákať vrátenie dane predstiera vývoz a predaj tovaru do zahraničia, avšak tovar cez hranice nevyvezie a rozpredá ho v tuzemsku resp. tovar vôbec neexistuje.

Ako typický spôsob z praxe pre páchanie trestného činu daňového podvodu podľa § 277a TZ možno uviesť prípad, kedy daňový subjekt predstiera obchodovanie (nákup a následný predaj) s určitým tovarom alebo službami za použitia fiktívnych účtovných dokladov, pričom tieto tovary resp. služby medzi subjektami reálne dodané neboli a obchody tak prebehli „len na papieri“. Za tieto tovary a služby nevzniká teda subjektu žiadna daňová povinnosť na vstupe, keďže reálne nakúpené neboli a ich cena teda nezahŕňala DPH.

Vzhľadom na to, že Trestný zákon rozoznáva dve podvodné daňové konania, t. j. skrátenie dane a poistného podľa § 276 TZ a daňový podvod podľa § 277a TZ, je dôvodný predpoklad, že budú existovať určité aplikačné problémy pri posudzovaní skutku. Existujú prípady, v ktorých páchatelia svojím konaním (jedným konaním resp. viacerými čiastkovými útokmi – za viacero zdaňovacích období) naplňujú skutkovú podstatu skrátenia dane a zároveň si uplatňujú nárok na vrátenie DPH, čím sa v jednočinnom súbehu dopúšťajú aj daňového podvodu. V takýchto prípadoch sa však bude rozsah spôsobenia uvedených trestných činov posudzovať samostatne, keďže ide o dva samostatné trestné činy s odlišnou skutkovou podstatou. Pri posudzovaní rozsahu teda nemožno sčítať výšku skrátenej dane (neoprávnene zníženie daňovej povinnosti) s výškou nadmerného odpočtu, ktorý sa páchatel'ovi vrátil po neoprávnenom uplatnení si nároku. Rozsah teda nemožno sčítavať, nakoľko sa jedná o dva samostatné trestné činy s odlišnou skutkovou podstatou a nejde teda o jednotlivé čiastkové útoky rovnakého trestného činu. V praxi teda občas prichádza k situácii, kedy rozsahovo skrátenie dane nebude dosahovať malý rozsah a zároveň neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dane

(t. j. daňový podvod) nebude vo väčšom rozsahu, takže skutok z hľadiska oboch trestných činov nebude môcť byť posudzovaný ako trestný čin.

4. TYPICKÉ SPÔSOBY PÁCHANIA TRESTNÉHO ČINU NEZAPLATENIA DANE A POISTNÉHO (§ 278 TZ)

Nezaplatenie dane je úmyselným trestným činom, kedy páchatel' vedome neuhradí splatnú daň resp. poistné v zákonom stanovených lehotách a vo väčšom rozsahu, pričom v jeho schopnostiach je túto daňovú povinnosť resp. poistné uhradiť. Pri tomto trestnom čine sú možné nasledovné spôsoby:

- a.) subjekt podá riadne a v čas daňové priznanie, avšak svoju povinnosť uhradiť túto daňovú povinnosť si nesplní. V praxi sa najčastejšie stretávame s prípadmi, kedy subjekt riadne priznal svoju daňovú povinnosť v daňovom priznaní, avšak z nejakého dôvodu túto daň neuhradil,
- b.) daňová povinnosť je určená subjektu správcom dane (daňovým úradom), ktorý túto povinnosť určil na základe vykonanej kontroly. V tomto prípade subjekt takisto neuhradí splatnú daňovú povinnosť,
- c.) subjekt zatají svoju objektívnu ekonomickú situáciu, pričom si úmyselne privodí stavu, kedy subjekt nemá dostatočné prostriedky na zaplatenie dane.

Rovnako ako pri neodvedení dane a poistného je v praxi problematické preukázať páchatel'ovi pri nezaplatení dane a poistného subjektívnu stránku skutkovej podstaty trestného činu. Z tohto hľadiska je potrebné preukazovať oba aspekty teda vedomosť páchatel'a o daňovej povinnosti a jeho úmysel neuhradiť túto povinnosť. Problematické to najmä býva v prípadoch, kedy je daňovým subjektom obchodná spoločnosť, najmä spoločnosť s ručením obmedzeným. Mnohokrát sa stáva, že konateľ spoločnosti nespolupracuje so správcom dane, nepreberá si poštu (platobný výmer) a je nekontaktný. Rovnako ako pri neodvedení dane a poistného sa v tomto prípade počas prípravného konania využíva inštitút znaleckého dokazovania, kedy sa zisťuje ekonomická situácia daňového subjektu a spôsob naloženia s jeho finančnými prostriedkami.

5. TYPICKÉ SPÔSOBY PÁCHANIA MARENIA VÝKONU SPRÁVY DANÍ (§ 278a TZ)

Tento trestný čin môže byť spáchaný komisivne (aktívnym konaním páchatel'a) alebo omisívne (opomenutie konania), kedy páchatel' úmyselným konaním komplikuje správcovi dane výkon daňovej kontroly, alebo si nesplní svoju oznamovaciu povinnosť, resp. povinnosť určenú zákonom pri daňovej kontrole. Uvedený trestný čin má štyri základné skutkové podstaty, ktoré však predpokladajú, že už bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, čo je ich spoločným znakom a podmienkou. Rovnako tieto štyri skutkové podstaty majú spoločný následok, čo je marenie výkonu správy daní. V prípade podozrenia zo spáchania trestného činu marenia výkonu správy daní, bude pri trestnom konaní potrebné dokazovať (vzhľadom na podmienku uloženou v základnej skutkovej podstate), či nejaké konkrétne predchádzajúce konanie páchatel'a bolo resp. nebolo schopné privodiť následok

spočívajúci pri v marení výkonu daní. Trestný čin marenie výkonu správy daní možno spáchať nasledovnými spôsobmi:

- a.) daňový subjekt nespolupracuje so správcom daní. Napríklad nedodrží lehotu na predloženie účtovných dokladov alebo iných dokladov správcovi, ktorý ho na to vyzval, alebo tieto doklady nepredloží vôbec,
- b.) daňový subjekt nevedie riadne účtovníctvo a nezakladá doň všetky právnymi predpismi určené doklady a zatajuje ich. Ako príklad možno uviesť faktúry, pokladničné bloky a pod.,
- c.) daňový subjekt úmyselne skresľuje a uvádza v účtovníctve nepravdivé údaje. Napríklad pridávaním falošných faktúr, z plnení ktoré vôbec neprebehli, alebo prebehli v úplne inom rozsahu,
- d.) daňový subjekt úmyselne ničí účtovné doklady, aby zmaril výkon správy daní.

Čo sa týka základnej skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní uvedenej v § 278 ods. 1 písm. a) TZ zistíme, že pri zameraní sa na správne delikty uvedené v § 154 Daňového poriadku (Zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších právnych predpisov, ďalej len „Daňový poriadok“), ani jeden z deliktov uvedených v tomto ustanovení nie celkom zodpovedá konaniu daňového subjektu (popísanému v Trestnom zákone) smerujúcemu k vlastnej účtovnej agende. Takéto konanie by sa dalo za istých okolností považovať za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. h) daňového poriadku, kedy daňový subjekt zapríčini svojim konaním podľa § 48 ods. 1 daňového poriadku určenie dane podľa pomôcok. Pri tomto prípade je však nutné presne zistiť, ako správca dane predmetný skutok vymedzil vo svojom rozhodnutí o správnom delikte. Je teda zrejme, že vyvodiť trestno-právnu zodpovednosť voči páchatel'ovi pri marení výkonu správy daní za úmyselné konanie smerované voči svojmu účtovníctvu je len v teoretickej rovine.

Obdobný problém je aj pri základnej skutkovej podstate uvedenej v § 278a ods. 1, písm. d) TZ, kedy páchatel' nesplní svoju povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole. V zmysle § 45 ods. 2 Daňového poriadku má pri daňovej kontrole daňový subjekt viacero povinností, no ich porušení nekorešpondujú správne delikty nachádzajúce sa v § 154 Daňového poriadku. V tomto prípade by teda prichádzala iba možnosť vyvodiť zodpovednosť za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. h) Daňového poriadku, kedy daňový subjekt zapríčini svojim konaním podľa § 48 ods. 1 daňového poriadku určenie dane podľa pomôcok. Ten stav však môže nastať iba vtedy, pokiaľ daňový subjekt poruší svoju povinnosť umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Bezproblémovou, ohľadom naplnenia formálnych znakov základnej skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní, sa teda javí iba základná skutková podstata uvedená v § 278a ods. 1 písm. c) TZ. V tomto prípade príde k jej naplneniu ak si páchatel' nesplní svoju zákonom ustanovenú oznamovaciu povinnosť, keďže tejto skutkovej podstate zodpovedá správny delikt v zmysle § 154 od. 1 písm. c) Daňového

poriadku, t. j., správneho deliktu sa dopustí ten, kto nesplní svoju oznamovaciu povinnosť v ustanovenej lehote.⁵

ZÁVER

Spôsoby páchania daňových trestných činov významným spôsobom determinujú postupy orgánov činných v trestnom konaní, ktoré sú zamerané na ich odhaľovanie. Okrem formálnych znakov, ktoré požadujú trestnoprávne (hmotnoprávne) ustanovenia Trestného zákona, je dôležité poznať konkrétne a v mnohých prípadoch moderné spôsoby páchania daňovej kriminality. Sú to rôzne metódy a postupy, ktoré v sebe integrujú viaceré prvky utajovania tak, aby sa konkrétne formy konania nejavili ako trestnoprávne relevantné. V konkrétnych prípadoch, pri relevantnom podozrení, musí orgán činný v trestnom konaní zvažovať konkrétne možnosti, akými sú predmetné trestné činy páchané resp. akými sa podľa aktuálneho stavu kriminalistického poznania páchat dajú. Od tejto predvídavosti a od kvalitnej odhaľovacej praxe sa odvíja efektívnosť procesu odhaľovania. V mnohých prípadoch sú to procesy veľmi komplikované, ktoré si vyžadujú nie len štandardné kriminalistické poznanie, ale aj pomerne detailnú odbornosť v oblasti daňovej. Aj preto možno len a len požadovať špecializáciu orgánov činných v trestnom konaní na daňové podmienky a podmienky daňovej kriminality. Čiastočne tomuto procesu napomáha poznanie typických foriem páchania jednotlivých trestných činov. Na druhej strane, sústavne sa modernizujúce a vyvíjajúce spôsoby páchania si vyžadujú veľmi kvalitnú znalosť a orientáciu orgánov činných v oblasti daňovej. Práve absencia týchto poznatkov, slabá erudovanosť v daňovej oblasti a len problematické poznávanie tých sofistikovaných spôsobov páchania daňovej trestnej činnosti komplikuje nie len proces jej odhaľovania, ale tieto problémy sa primerane premietajú aj do komplikovaného procesu preukázania daňových trestných činov na úrovni trestného konania.

POUŽITÉ PRAMENE

1. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Ružomberok: Ing. M. Mračko, EPOS v spolupráci s Akadémiou Policajného zboru v Bratislave, 2016.
2. ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015.
3. Zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších právnych predpisov (Daňový poriadok).
4. Trestný zákon (zákon č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov).
5. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani pridanej z hodnoty v znení neskorších predpisov.
6. Zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov.

⁵ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolter Kluwer, s.r.o., 2015, s. 226

KONTAKT NA AUTORA

hrckasabo@gmail.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

POZITÍVNE A NEGATÍVNE ASPEKTY PODNIKANIA V DAŇOVÝCH RAJOCH SO ZAMERANÍM NA ZAVÁDZANIE SANKCIÍ¹

POSITIVE AND NEGATIVE ASPECTS OF BUSINESS IN TAX HAVENS WITH A FOCUS ON INTRODUCING SANCTIONS

Monika Stojáková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autorka sa vo svojom príspevku zamerala na výhody, nevýhody, ale aj riziká, ktoré sú spojené s podnikaním v daňových rajoch alebo inak povedané v daňových oázach, v zvýhodnených jurisdikciách, ktoré sú prioritnou motiváciou pre zahraničných podnikateľov optimalizovať svoje daňové zaťaženie. Na to, aby podnikatelia presunuli svoje podnikateľské aktivity do daňových rajov, závisí od mnohých faktorov. Tak ako sú so všetkým spojené pozitíva sú zároveň spojené aj negatíva. V neposlednom rade je príspevok venovaný súčasnej problematike zavádzania sankcií pre daňové raje.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový raj, podnikanie, optimalizácia, pozitívne a negatívne aspekty, sankcie

Abstract in English language:

In the contribution the author focused on the advantages, disadvantages, but also the risks which are connected with business in tax havens or otherwise referred to in tax considerations as a priority motivation for foreign entrepreneurs to optimize their tax burden. In order for entrepreneurs to move their business activities into tax havens, it depends on many factors. As with all the related benefits, negatives are also associated. Last but not least, the contribution is devoted to the current issue of introducing sanctions for tax havens.

Keywords in English language:

tax haven, business, optimization, positive and negative aspects, sanctions

NAMIESTO ÚVODU

Daňové raje možno chápať ako určité územia resp. krajiny, kde v zmysle existujúcej platnej legislatívy v oblasti zdaňovania poskytujú rôznym subjektom teda spoločnostiam, ale aj jednotlivcom určité výhody, za účelom zníženia vlastného

¹ Tento príspevok bol spracovaný v rámci projektu VEGA 1/0846/17: „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady“.

daňového zaťaženia, čím vytvárajú globálnu daňovú konkurenciu medzi jednotlivými krajinami.²

Platenie daní nie je zrovna populárne, ale dane plnia kľúčovú úlohu v štáte, pretože štát by bez daní nemal políciu, armádu, súdy, ba dokonca ani parlament. Jednou z hlavných úloh, ktoré plnia dane je práve tá, že dane zabezpečujú fiskálne záujmy štátu. Práve neochota platiť dane zo strany daňových subjektov vyplýva z kvality služieb, ktorú za ne dostávame. Daňové raje sa začali vyvíjať niekedy v období dvadsiaty rokov minulého storočia v takej forme ako ich poznáme dnes. Problematika daňových rajov sa netýka len Európskej únie, ale ide o celosvetový problém, ktorý zasahuje do svetovej politiky a ekonomiky. Daňovým rajom možno rozumieť územie, zväčša ostrovného charakteru, ktoré ponúka výhodne daňové zvýhodnenie, optimalizáciu daňovej povinnosti, resp. iné výhody spojené s podnikaním, pričom hlavný cieľ spočíva v lákaní zahraničného kapitálu práve do týchto miest.³ Je nepochybné, že offshore centrá sú lákadlom pre podnikateľov a ich podnikateľskú činnosť. Podľa prof. Babčáka by mal byť názov daňové raje nahradený názvom „nedaňové raje“, keďže v týchto centrách je zavedený výhodný daňový režim zväčša s vylúčením priameho zdanenia, ako aj vyňatím značnej časti príjmov zo zdanenia.⁴ Ak by sme sa opýtali nezainteresovaných, čo si predstavujú pod pojmom daňový raj, väčšinu z nich by napadli palmy, biele pláže, azúrové moria. Dôvodom takejto predstavy je, že medzi daňové raje patria predovšetkým ostrovy v karibskej oblasti. Avšak táto skutočnosť v dnešnej dobe už nie je celkom pravdivá, keďže daňovými rajmi sa stali už aj európske centrá. Hlavnými funkciami daňových rajov, ktoré využívajú podnikatelia je spôsob ako sa vyhnúť zákonom, reguláciám a povinnostiam v iných jurisdikciách.

V globalizovanom svete čoraz viac narastá konkurencia medzi štátmi, ktoré sa snažia prilákať značné množstvo podnikateľov a zvýšiť tak rozpočtové príjmy. Ďalším dôvodom, ktorý využívajú podnikatelia je snaha „skryť“ svoj majetok. Častokrát pre podnikateľov, ktorí si zakladajú svoje podnikateľské subjekty v daňových rajoch nie je motivujúci dôvod daňovej úspory alebo administratívne dôvody, ale práve ochrana majetku a súkromia. Odvádzanie daní zasahuje do majetkovej sféry, tak ako fyzických osôb, aj právnických osôb a využívanie daňových rajov a premiestňovanie majetku do daňových rajov predstavuje vážne ohrozenie svetovej ekonomiky.

Na prvý pohľad sa daňové raje javia ako výhodné územia, ktoré nespôsobujú žiadne negatívne dôsledky pre jednotlivé štáty. Nie je tomu tak z dôvodu, že spôsobujú odliv peňažných prostriedkov zo štátu, kde došlo k ich produkcii. Notoricky známa je skutočnosť, že všetky fiskálne záujmy štátu sú zabezpečované prostredníctvom zaplatených daní. Ak by každý konal neférovým spôsobom a svoje prostriedky presúval

² ČERVENÁ, K., HUČKOVÁ, R. *Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 116.

³ MEDVEĎ, J. et al. *Banky*. Bratislava: Sprint dva, 2012, s. 432.

⁴ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 102-103.

do daňových rajov, na základe čoho by si daňové zaťaženie minimalizoval, štát by jednoducho skrachoval.

V súčasnosti je nutné eliminovať počet daňových rajov vytvorením akéhosi „férového systému“, ktorý by neumožnil, aby dane mizli v daňových rajoch. Jedným zo spôsobov, ktorý sa premieta na pôde Európskej únie je zavádzanie sankcií práve pre tieto územia. Bez celosvetovej spolupráce je spolupráca globálneho daňového systému takmer nemožná. Je potrebné, aby Európska únia vyvíjala iniciatívu v boji proti zneužívaniu daňového systému, ale až potom čo sa ona sama vysporiada s daňovými rajmi.

1. DAŇOVÉ A BANKOVÉ TAJOMSTVO

Jedným z primárnych dôvodov prevodu peňažných prostriedkov do daňových oáz, ktorý bol spomínaný v úvode je ochrana súkromia a majetku. Jurisdikcie s daňovými výhodami ponúkajú široké spektrum výhod pokiaľ ide o zachovávanie bankového a daňového tajomstva⁵. Práve skutočnosť, že o daňových subjektoch a ich podnikateľských aktivitách sa na povrch dostáva minimum informácií je lákadlom pre tieto subjekty. Daňové subjekty oceňujú predovšetkým vysoký stupeň anonymity, dôvernoscť informácií ako neposkytovanie bankových informácií o účtoch, neposkytovanie informácií o vyplácaných kreditných úrokoch⁶ a o ďalších relevantných informáciách týkajúcich sa jednak samotného daňového subjektu a jednak jeho podnikateľských aktivít. Práve anonymita spôsobuje, že bez znalosti skutočného vlastníka nie je možné garantovať, že prospech z verejnej zákazky neplynie v konečnom dôsledku politikovi alebo úradníkovi, ktorý o nej rozhodoval. Daňové raje majú v platnosti zvyčajne zákony a administratívne postupy, ktoré zabraňujú účinnej výmene dôležitých informácií s ostatnými vládami o platiteľoch dane ťažiacich výhody z nízkej alebo žiadnej daňovej jurisdikcie, a v rámci ktorých podniky a jednotlivci môžu čerpať výhody zo striktných pravidiel dôvernosti a ostatných ochrán voči kontrole daňovými orgánmi. Zachovávanie daňového a bankového tajomstva nemožno chápať absolútne, z dôvodu, že Európska komisia vytvára možnosti a spôsoby ako obmedziť nedotknuteľnosť daňového alebo bankového tajomstva. Štáty, ktoré poskytujú bankové tajomstvo sa ho v žiadnom prípade nehodlajú vzdať, pretože získavajú príjmy zo správy ich majetku, ale na druhej strane nechcú získať označenie „daňový raj“, aby tak neodradili svojich potenciálnych bankových klientov.⁷

Poskytovanie akýchkoľvek informácií v daňových rajoch je na veľmi nízkej úrovni- právny systém a byrokratické praktiky sú nastavené v prospech zachovania bankového tajomstva a anonymity. Z tohto vyplýva, že je potrebné štáty pritlačiť k tomu, aby zmenili svoje právne systémy a zakomponovali vo svojich právnych poriadkoch tvrdšie ustanovenia o automatickom poskytovaní informácií o zahraničných bankových účtoch.

⁵ Bližšie k daňovému tajomstvu pozri § 11 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní.

⁶ STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016, s. 87.

⁷ DOLINSKÝ, S. *Ekonomický a právny význam daňových rajov*. In: *Spoleczeństwo i Edukacja-Międzynarodowe Studia Humanistyczne*. Nr. 2/2012. Varšava, 2012, s. 273

Najväčšie mocnosti sveta neustále hľadajú spôsoby ako eliminovať počet daňových rajov a tak zabezpečiť prísun peňažných prostriedkov do štátov s „normálnym“ daňovým zaťažením. Hoci je nepochybne jasné, že sa v najbližších rokoch v globalizovanom svete stav bez daňovo výhodných jurisdikcií neocitne, napriek tejto skutočnosti je potrebné vyvíjať úsilie na to, aby peňažné prostriedky len tak „neodplávali“ do daňových rajov, bez akéhokoľvek snahy.

2. DAŇOVÉ RAJE ÁNO ALEBO NIE?

Offshore spoločnosti sú právnické osoby, ktoré sa zakladajú v podobnej forme ako akciová spoločnosť alebo spoločnosť s ručením obmedzeným. Ročne sa celosvetovo zakladá niekoľko desiatok tisíc takýchto spoločností, ktoré sú registrované v krajinách, ktoré im ponúkajú priaznivý daňový režim. Najčastejšou formou, ktorú využívajú offshore spoločnosti je International Business Company (IBC). Offshore spoločnosti sa najčastejšie využívajú na pôde medzinárodného obchodu. Okrem toho, že politika daňových rajov predovšetkým „šetrí“ peniaze svojich užívateľov, taktiež je to jeden z dôvodov kedy dochádza k nutnosti znížiť daňové zaťaženie ako aj obmedziť samotnú byrokraciu.

Podstata vzniku daňových rajov spočíva v snahe o pozdvihnutie ekonomického rastu, ale najmä životnej úrovne obyvateľstva tých krajín, ktoré nie sú schopné svojou štruktúrou a rozsahom svojho priemyslu naplniť tento významný cieľ. Nemožno spochybniť fakt, že daňové raje predstavujú únikovú cestu od zákonov a pravidiel v inej krajine. Avšak pokiaľ už dôjde k presunu peňažných prostriedkov do offshore jurisdikcie je sťažené, ba dokonca celkom nemožné sa takýchto prostriedkov dopátrať.⁸ Medzi najčastejšie dôvody, prečo daňové subjekty prevádzajú svoje finančné prostriedky do daňových rajov je v prvom rade žiadna alebo zanedbateľná daň. Táto výhoda sa však nedotýka domácich. Ďalším dôvodom prečo dochádza k odlievaniu finančných prostriedkov zo štátu ich produkcie je nízka úroveň výmeny informácií. Tento dôvod súvisí predovšetkým s právnym systémom a byrokratickými praktikami v prospech zachovania bankového tajomstva. Nie menej významným dôvodom je chýbajúca transparentnosť. Táto výhoda v prospech daňových rajov sa považuje za najdôležitejšiu. Na základe tohto dôvodu možno vyvodiť záver, že daňové raje sú bez podstatných aktivít na poli prijímania princípov transparentnosti a uplatňovania princípu medzinárodnej spolupráce. Tento dôvod podnietil transpozíciu dvoch Smerníc Rady EÚ do nášho právneho poriadku. Ide o **Smernicu Rady EÚ 2016/2258**, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o prístup daňových orgánov k informáciám získaným v rámci boja proti praniu špinavých peňazí. Týmto sa zabezpečuje prístup finančnej správy k informáciám v oblasti boja proti praniu špinavých peňazí, ako sú informácie o

⁸ Podľa rebríčka miliardárov zostavovaného agentúrou Bloomberg (Bloomberg Billionaires Index) viac ako 30% z 200 najbohatších ľudí sveta kontroluje aspoň časť svojho majetku prostredníctvom offshore holdingových spoločností alebo obdobného domáceho subjektu, kde vlastní aktíva len nepriamo. Tento odhad potvrdzuje aj organizácia Tax Justice Network, ktorá sa snaží o podporu transparentnosti v oblasti svetových financií.

skutočných vlastníkoch a hĺbkové preverovanie informácií získaných z oblasti boja proti praniu špinavých peňazí nielen v rámci členských štátov, ale aj tretích štátov, ktoré podpísali dohody s EÚ v oblasti boja proti praniu špinavých peňazí, a **Smernicu Rady EÚ 2016/1164**, ktorá upravuje pravidlá proti praktikám daňových subjektov vo veci vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, zabezpečuje správcovi dane určiť skutočný obsah právneho úkonu alebo skutočnosti pre zistenie, vyrubenie a vybratie dane a zamedziť účelovému obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia, na ktoré daňový subjekt nemá právny nárok.⁹

Tak ako všetko má svoje pozitíva, aj s daňovými rajmi sú spojené negatíva. Jedným z negatív, ktoré je často skloňované s daňovými rajmi je vzdialenosť banky. Podľa môjho názoru táto nevýhoda stráca na význame z dôvodu, že daňové subjekty spolu s bankami dokážu komunikovať na základe elektronickej komunikácie. Taktiež všade na svete existujú bankomaty a platobné karty, ktoré taktiež slúžia na „komunikáciu“ s bankami. Ďalším dôvodom prečo nepodnikať v daňových rajoch je nebezpečenstvo straty vkladov. Pokiaľ je v podnikateľovom zámere presunúť finančné prostriedky do offshore jurisdikcie je potrebné, aby si podrobne zistil akékoľvek informácie o peňažnom ústave, referencie, aby tak nedošlo k strate jeho vkladov. Ako príklad možno uviesť krach banky Kaupthing Singer and Friedlande na ostrove Man, ktorá po svojom krachu vyplatila vklady len do výšky 50 000 libier. Nemenej dôležitou je aj bezpečnosť krajiny. V rámci tejto nevýhody je potrebné sa oboznámiť s lokálnymi zákonmi, ktoré sa často menia a ktoré musí podnikateľ zakomponovať do svojich podnikateľských činností, ďalej s právnou reguláciou ako aj so stabilitou politického prostredia, ktorá je veľmi dôležitá, pretože od politiky závisí celý chod danej krajiny. Pri odlive peňažných prostriedkov je potrebné zhodnotiť aj náklady, ktoré s takýmto presunom súvisia, predovšetkým ide o náklady na presídľovanie alebo otvorenie dcérskejších spoločností.

2.1. Daňové raje z morálneho a ekonomického hľadiska

Možno sa na prvý pohľad javia daňové raje ako neškodné územia, tak ako bolo spomínané vyššie, s ktorými nie sú spojené v konečnom dôsledku enormné následky. Je tomu skutočne tak? Čo také morálne a ekonomické hľadisko? Zamyslela som nad touto otázkou, ale dospela som však k ďalšej, a to v súvislosti s tým, že pokiaľ podnikateľ vyvíja svoju podnikateľskú činnosť v daňovom raji, pričom investuje získané prostriedky ďalej na rozvíjanie, tak ako svojho podnikania, aj celej spoločnosti, dokázal by to aj bez toho keby svoju činnosť nevykonával v daňovom raji? Na druhej strane je však potrebné zhodnotiť situáciu poctivého daňovníka. Ten si svoje daňové povinnosti plní poctivo, podieľa sa tak na chode spoločnosti, ale tu sa vynára na povrch skutočnosť, že sa daňový

⁹ JURČÍKOVÁ, B. *Zmeny v daňovom poriadku od 1.1.2018 a od 1.1.2019*. [Cit. 2018-5-15]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/zmeny-v-danovom-poriadku-od-1-1-2018-a-od-1-1-2019.htm>.

subjekt dostáva do pozície, kedy daňový systém nemôže nijakým spôsobom ovplyvniť. A možno aj tento fakt podnecuje daňové subjekty, ktoré platia dane poctivo, k úvahe o možnostiach ako zneužiť daňový systém a mať sa finančne tak dobre, ba dokonca lepšie ako daňové subjekty podnikajúce vo zvýhodnených daňových jurisdikciách.

3. ČIERN A ŠEDÁ LISTINA DAŇOVÝCH RAJOV

Na to, aby existoval určitý prehľad o počte a lokalite daňových rajov bol vypracovaný čierny a šedý zoznam týchto jurisdikcií. Čierna listina obsahuje zoznam finančných centier, ktoré nespolupracujú v oblasti poskytovania informácií. Európska komisia prišla s myšlienkou vytvorenia takéhoto zoznamu „neposlušných“ krajín, ktoré odmietajú poskytovať pomoc pri eliminácii počtu daňových rajov, a proti nekalej daňovej konkurencii. Myšlienka vytvorenia zoznamu nespolupracujúcich štátov vznikla v roku 2016, po odhalení škandálu s masovými daňovými únikmi známym ako „Panama Papers“. Nevýhodou, ktorú vidím nie len ja pri zostavovaní čierneho zoznamu daňových rajov je, že v zozname nie sú zaradené daňové raje Európskej únie, hoci tento fakt so sebou spustil vlnu kritiky. To v konečnom dôsledku znamená, že zoznam nebude obsahovať všetky najväčšie daňové raje na svete. Koncom roka 2017 bolo na tento zoznam zaradených (okrem územia EÚ) 17 krajín, ktoré s Úniou nespolupracujú v daňových záležitostiach. Práve skutočnosť, že v zozname nie sú zakomponované štáty EÚ, by malo byť akýmsi podnetom pre EÚ, aby sa najprv ona sama vysporiadala s daňovými rajmi, ako sú štáty Luxembursko, Holandsko, Veľká Británia, Malta, ale taktiež aj Cyprus. Práve tieto štáty lobujú proti iniciatívam EÚ v boji proti daňovým únikom prostredníctvom daňových rajov. Zo 17 krajín, ktoré boli koncom roka zahrnuté na čiernej listine bolo začiatkom roka 2018 presunutých 8 krajín na tzv. šedú listinu, ktorá obsahuje zoznam krajín, ktoré prisľúbili spoluprácu v daňovej oblasti. V súčasnosti je čierny zoznam daňových rajov tvorený 9 krajinami (Americká Samoa, Bahrajn, Guam, Marshallove ostrovy, Namíbia, Palau, Svätá Lucia, Samoa a Trinidad a Tobago). Pokiaľ ide o slovenské firmy, tak tie podnikajú iba v jednej krajine, ktorá je na čiernom zozname daňových rajov a to sú Marshallove ostrovy, v ktorých sídlia materské firmy 37 slovenských podnikov. Avšak stále platí to, že slovenské firmy využívajú skôr európske daňové raje, ktoré aj napriek kritike neboli zaradené do týchto zoznamov.

OECD taktiež vypracovala „miernejší“ zoznam krajín, ktoré prisľúbili spoluprácu v oblasti dodržiavania medzinárodných štandardov transparentnosti a výmeny informácií, ale zatiaľ neplnia požiadavky EÚ. Tento tzv. šedý zoznam „poslušnejších“ krajín obsahuje v súčasnosti 55 jurisdikcií. Začiatkom roka bolo 8 krajín s „neférovo-výhodnými“ podmienkami, ktoré boli zaradené na čierny zoznam presunutých na šedý zoznam a ide o krajiny Barbados, Grenada, Južná Kórea, Macao, Mongolsko, Panama, Tunis a Spojené arabské emiráty.

3.1. Opatrenia na elimináciu daňových únikov a elimináciu počtu daňových rajov

Na pôde Európskej únie sa nepretržite bojuje proti daňovým únikom a v súčasnom trende zvýhodnených jurisdikcií aj proti daňovým rajom. Neustále sa hľadajú spôsoby ako eliminovať počet daňových rajov a tak zabrániť daňovým únikom, keďže ide o celosvetový fenomén. Tlaky ktoré sa aplikujú na daňové raje spôsobujú, že počet daňových rajov pomaly, ale isto klesá.

Hlavné návrhy opatrení Európskeho parlamentu proti pochybným daňovým praktikám:

- zriadenie pravidelne aktualizovaných, verejne prístupných a vzájomne prepojených registrov konečných užívateľov výhod na úrovni EÚ, prostredníctvom ktorých by boli zverejnené informácie o skutočných vlastníkoch spoločností, nadácií, trustov a ďalších právnických osôb,
- prijatie nových pravidiel regulácie daňových sprostredkovateľov, vrátane právnikov a účtovníkov, ktorí pomáhajú pri agresívnom daňovom plánovaní, a zavedenie stimulov, ktoré by odmenili odmietnutie participácie na aktivitách vedúcich k daňovým únikom či k vyhýbaniu sa platbe daní,
- spoločné medzinárodné vymedzenie toho, čo je offshorové finančné centrum, daňový raj, nespolupracujúca daňová jurisdikcia a vysokoriziková krajina z hľadiska prania špinavých peňazí,
- ustanovenie nástrojov na podporu oznamovateľov, ktoré im pomôžu zaistiť účinnú ochranu a primeranú finančnú pomoc,
- zavedenie odrádzajúcich sankcií na úrovni EÚ aj členských štátov voči bankám a sprostredkovateľom, ktorí sa vedome, zámerne a systematicky zapájajú do nezákonných daňových systémov alebo do prania špinavých peňazí.¹⁰

Práve vytváranie verejne prístupných zoznamov resp. registrov, sankcie pre sprostredkovateľov, ktorí pomáhajú pri agresívnom daňovom plánovaní a prelomenie bankového tajomstva vedie daňové raje k tomu, aby sa stiahli a prestali tak lákať zahraničný kapitál do svojich jurisdikcií. Aktuálne Francúzsko podnietilo zavedenie spôsobu, ako demotivovať krajiny, ktoré nebudú spolupracovať a nebudú poskytovať informácie o daňových únikoch a to spôsobom zavedenia sankcií, ktorých podstata bude spočívať v brzdení finančnej pomoci od medzinárodných inštitúcií ako Medzinárodný menový fond alebo Svetová banka. Tento spôsob ako prinútiť štáty poskytovať relevantné informácie pre boj s daňovými únikmi podnietila aj tzv. G20- skupina tvorená ministrami financií a guvernérmi centrálnych bánk. Na zavádzanie sankcií existujú dva názory. Prvým je zavedenie tvrdých sankcií v podobe zmrazenia finančných prostriedkov

¹⁰ Panamské dokumenty: EP predložil návrhy opatrení proti pochybným daňovým praktikám. [cit. 2018-05-17].

Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/news/sk/press-room/20171207IPR89759/panamske-dokumenty-navrhy-opatreni-proti-pochybnym-danovym-praktikam>

od vyššie spomínaných medzinárodných inštitúcií a druhým je zavedenie „mäkších“ sankcií so sprísneným dozorom. Práve zavedenie tvrdších sankcií by malo viesť k odradeniu presunu finančných prostriedkov do daňových rajov.

Spoločnosť Bisnode zverejnila začiatkom roka informácie o slovenských spoločnostiach, ktoré majú vlastníkov v daňových rajoch. Aktuálne v nich sídli 4 752 našich spoločností, pričom tento počet klesol v porovnaní s koncom minulého roka. Pre lepšiu prehľadnosť uvádzam spracovanie tabuľky vyššie uvedenej spoločnosti. Z tabuľky možno vyčítať, že počet spoločností sídliačich v daňových rajoch oproti minulému roku klesol o 44. Z európskych daňových rajov je slovenskými spoločnosťami najviac „zaťažené“ Holandsko.

Krajina	1Q2018	2017	2016	Rozdiel 1Q2018/2017	Rozdiel 1Q2018/2016
Bahamy	10	10	10	0	0
Belizé	88	91	91	-3	-3
Bermudské ostrovy	2	2	1	0	1
Britské Panenské ostrovy	121	122	127	-1	-6
Gibraltár	14	14	15	0	-1
Guernsey (Veľká Británia)	9	9	10	0	-1
Hongkong	41	39	41	2	0
Jersey (Veľká Británia)	15	15	14	0	1
Kajmanie ostrovy	8	8	7	0	1
Cyprus	1 104	1 106	1 066	-2	38
Lichtenštajnsko	81	84	82	-3	-1
Lotyšsko	114	112	92	2	22
Luxembursko	416	414	402	2	14
Malta	102	102	92	0	10
Monako	35	37	40	-2	-5
Marshallove ostrovy	24	24	21	0	3
Holandské Antily	3	3	4	0	-1
Holandsko	1 132	1 139	1 142	-7	-10

Panama	5	5	5	0	0
Ostrov Man	140	145	153	-5	-13
Seychelská republika	158	169	207	-11	-49
Spojené arabské emiráty	160	157	127	3	33
Spojené štáty americké	970	989	1028	-19	-58
Spolu	4 752	4 796	4 777	-44	-25

Zdroj: Bisnode¹¹

ZÁVER

V súvislosti s daňovými rajmi má spoločnosť predovšetkým problém zmieriť sa so skutočnosťou, že jedny si svoje daňové povinnosti plnia riadne, pričom iní si svoje povinnosti neplnia vôbec alebo ich neplnia v tom štáte, v ktorom by plniť mali. Na základe tejto skutočnosti možno vyvodit' nedôverčivosť spoločnosti voči zákonodarcom v tom-ktorom štáte.

Na záver možno skonštatovať, že spoločnosť pravdepodobne nikdy nebude fungovať bez daňových rajov, z dôvodu existencie úsilia o znižovanie daňovej povinnosti. Taktiež zastávam názor, že pokiaľ by aj všetky daňové raje zanikli, daňové subjekty by si našli niečo nové, podobné daňovému raju. Napriek tomu, že ide o zákonné postupy, tieto ťahy predstavujú tzv. zákonné bezprávie, ktoré by malo urobiť ústupok nadzákonnému právu a spravodlivosti. Štáty by práve z tohto dôvodu mali medzi sebou spolupracovať a eliminovať počty týchto jurisdikcií. Práve jednou z možností by mohlo byť zvyšovanie transparentnosti, čo by malo odrádzať subjekty k prevádzaniu finančných prostriedkov do daňových rajov. Taktiež úspešnosť znižovania počtu daňových rajov možno vidieť v zjednodušovaní zákonov, ako aj odstraňovaní nadmernej byrokracie. Štáty v boji proti daňovým rajom by mali porozmýšľať aj o zlepšení podmienok pre podnikanie. Spoločnosti by tak mali menej motivácie pre „skrývanie“ svojho majetku v daňových rajoch. Je nepochybne jasné, že problematike daňových rajov sa treba venovať v budúcnosti a hľadať možné riešenie a spôsob na ich elimináciu.

¹¹ *Daňové raje prišli o desiatky slovenských firiem.* [cit. 2018-05-17]. Dostupné na: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/danove-raje-prisli-o-desiatky-slovenskych-firiem/>

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-5620-091-9.
2. ČERVENÁ, K., HUČKOVÁ, R. *Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 115-127. ISBN 978-80-8152-303-8.
3. *Daňové raje prišli o desiatky slovenských firiem*. [cit. 2018-05-17]. Dostupné na: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/danove-raje-prisli-o-desiatky-slovenskych-firiem/>
4. DOLINSKÝ, S. *Ekonomický a právny význam daňových rajov*. In: *Spoločnosť a Edukacja- Międzynarodowe Studia Humanistyczne*. ISSN 1898-0171 Nr 2/2012, s. 273-292.
5. JURČÍKOVÁ, B. *Zmeny v daňovom poriadku od 1.1.2018 a od 1.1.2019*. [cit. 2018-5-15]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/zmeny-v-danovom-poriadku-od-1-1-2018-a-od-1-1-2019.htm>.
6. MEDVEĎ, J. et al. *Banky*. Bratislava: Sprint dva, 2012. 576 s. ISBN 978-80-8939-373-2
7. *Medzinárodná daňová optimalizácia a daňové raje*. [cit. 2018-05-16]. Dostupné na: <https://www.pravnenoviny.sk/dane/medzinarodna-danova-optimalizacia-a-danove-raje>.
8. Panamské dokumenty: EP predložil návrhy opatrení proti pochybným daňovým praktikám. [cit. 2018-05-17]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/news/sk/pressroom/20171207IPR89759/panamske-dokumenty-navrhy-opatreni-proti-pochybnym-danovym-praktikam>.
9. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016. 360 s. ISBN 978-80-5620-147-3.

KONTAKT NA AUTORA

monika.stojakova@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

ZNEUŽITÍ PRÁVA V KONTEXTU DAŇOVÉ LEGISLATIVY A JUDIKATURY

ABUSE OF LAW IN THE CONTEXT OF TAX LEGISLATION AND JUDICATURE

Tat'ána Špírková

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Tendence čím dál tím většího používání zásady zákazu zneužití práva v daňové oblasti je zřetelná v tuzemském, evropském i mezinárodním kontextu. Tento příspěvek se zabývá zneužitím práva v daňové oblasti, a to z pohledu zásad, které jsou již vymezeny přímo v daňovém řádu (dále jako „DŘ.“).¹ Tento rok by se měla zásada zákazu zneužití práva stát rovněž jednou ze základních zásad správy daní vymezenou přímo v daňovém řádu.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

zásada zákazu zneužití práva, základní zásady správy daní, daňový řád

Abstract in English Language:

The tendency to increasingly apply the principle of prohibition of abuse of tax law is clear in the domestic, European and international context. This paper deals with the principle of the prohibition of the abuse of tax law in terms of principles that are specified directly in the Tax Code. This year, the general anti-abuse rule should become a part of the Tax Code.

Keywords in English language:

the anti-abuse rule, tax administration principles, the Tax Code

ÚVOD

V následujícím příspěvku jsem si položila otázku, s jakými dalšími zásadami v daňovém právu má zásada zákazu zneužití práva souvislost a pokusila se na ni odpovědět. Zásada zákazu zneužití práva se v daňovém právu manifestuje na poli tuzemské judikatury, mezinárodního a evropského práva. Jde o téma velice aktuální a důležité. Pro tento příspěvek jsem využila judikatury, odborných článků i statí a internetových zdrojů.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

1. ZNEUŽITÍ PRÁVA A ASPEKT ZÁKONNOSTI

Zásada zákonnosti bezesporu patří mezi hlavní zásady správy daní a můžeme o ní rovněž prohlásit, že je zásadou vůdčí a nadřazenou zásadám ostatním. O tom svědčí i její systematické uvedení na prvním místě mezi výčtem základních zásad správy daní v DŘ. Zásada zákonnosti se realizuje v celé oblasti správy daní a nelze ji tudíž vztáhnout pouze k určitému postupu či úkonu správce daně. Nemůže být rovněž podřízena zásadám ostatním a těmto „ustoupit“ např. zásadě rychlosti.

Zásada zákonnosti je upravena v §5 odst. 1 DŘ následovně: „*Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.*“

Zásada zákonnosti dle DŘ je spojena s obecnou vázaností veškeré činnosti správce daně právním řádem a její ústavní základy můžeme nalézt v čl. 2 odst. 2 LZPS² a 2 odst. 3 Ústavy, které umožňují uplatňovat veřejnou moc pouze v případech, mezích a způsobů, které stanovuje zákon.³

Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ a některé komentáře⁴, je zásada zákonnosti také vyjádřením ústavní zásady dle čl. 11 odst. 5 LZPS dle které lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.

Zásada zákonnosti dle DŘ má ale mnohem širší přesah a dopad než zmíněná ústavní zásada dle čl. 11 odst. 5 LZPS, která „pouze“ vylučuje stanovení daní a poplatků mocí výkonnou.⁵ Správci daně jsou totiž v souladu se zásadou zákonnosti povinni kromě zákonů postupovat v souladu také s právními předpisy podzákonými jako např. nařízeními, vyhláškami nebo právními předpisy územních samosprávných celků. Správce daně není ale oprávněn posuzovat soulad právních předpisů nižší právní síly s právními předpisy vyšší právní síly, k tomu mu chybí zákonné zmocnění. Při správě daní by tak měl správce daně jakýkoli rozpor právních předpisů rozhodnout ve prospěch daňového subjektu souladně se zásadou „*in dubio mitius*“ – v pochybnostech mírněji. A to nezávisle na tom, že by v některých případech měla být dána přednost právnímu předpisu, který má nižší právní sílu. Výjimku bude v tomto směru představovat dále uvedené mezinárodní a komunitární právo.⁶ Obdobně judikoval v souladu se zásadou *in dubio mitius* Ústavní soud, když z jeho nálezu lze dovodit, že v případě, když právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit

² Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

³ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl. 1. vydání.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 34.

⁴ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.. *Daňový řád s komentářem. 1. vydání.* Olomouc: ANAG, 2010, s. 31.

⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

⁶ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 21.

vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona jsou orgány moci veřejné povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 LZPS šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tzn. v případě pochybností postupovat mírněji.⁷ Právě možný konflikt resp. určení hranic mezi výše uvedeným principem „in dubio mitius“ a ústavními základy v čl. 2 odst. 2 LZPS a 2 odst. 3 Ústavy, které umožňují uplatňovat veřejnou moc pouze v případech, mezích a způsoby, které stanovuje zákon a zásadou zneužití práva, je možné vnímat jako zásadní otázku.

1.1. Soulad s mezinárodními smlouvami

Zásada zákonnosti je v DŘ konstruována tak, že za zákon považuje rovněž mezinárodní smlouvu, která je součástí právního řádu. Za takové mezinárodní smlouvy se považují dle čl. 10 Ústavy vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Tyto mezinárodní smlouvy se tak stávají součástí legislativní zkratky „právní předpis“ zavedené DŘ a správce daně s nimi musí postupovat souladně. Zmíněný článek Ústavy rovněž zavádí aplikační přednost mezinárodní smlouvy v případě, že stanoví mezinárodní smlouva něco jiného než zákon. Správce daně v souladu s Ústavou musí dát vždy aplikační přednost mezinárodní smlouvě před zákonem, ačkoliv pouze z jazykového výkladu DŘ by mohlo být nesprávně dovozeno, že mezinárodní smlouva, která je pro jeho účely považována za zákon, je mu rovna i aplikačně.

V oblasti správy daní bych jako příklad mezinárodních smluv, podle kterých je správce daně povinen postupovat, uvedla smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Právě posílení pravidel proti zneužití a opatření proti agresivnímu daňovému plánování, bylo jedním z motivů pro vznik projektu BEPS. Tyto mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění budou v dohledné době zásadně ovlivněny tímto projektem BEPS neboli Base Erosion and Profit Shifting. OECD projekt BEPS dokonce označuje za nejzásadnější změnu mezinárodních daňových pravidel za téměř 100 let. Dne 8. října 2015 v Limě ministři financí zemí G20 schválili konečný balíček opatření pro komplexní, soudržné a koordinované reformy mezinárodních daňových pravidel. Tento projekt Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) zahájila již v roce 2013.

Akční plán BEPS, jako společná iniciativa OECD a zemí G20, obsahuje 15 klíčových opatření:

1. Daňové výzvy v digitální ekonomice
2. Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání
3. Posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností
4. Omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby
5. Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu
6. Prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění
7. Umělé obcházení statutu stálé provozovny

⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. ÚS 666/02.

8. – 10 - Transferové ceny a tvorba hodnot
11. Vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky
12. Požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování
13. Dokumentace k transferovým cenám
14. Zefektivnění mechanismu pro řešení sporů
15. Vytvoření vícestranného nástroje

Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění a **zneužití práva** je náplní 6. akce BEPS. Toto opatření již bylo zpracováno v závěrečné zprávě, která je dostupná v online verzi pod názvem „*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report.*“⁸

Asi nejnámějším a zásadním důsledkem projektu BEPS je *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků* (zkráceně Multilateral Instrument – MLI) ve vztahu k daňovým smlouvám. Tuto úmluvu slavnostně podepsalo dne 7. června 2017 v Paříži celkem 68 států a jednou z těchto zemí byla i Česká republika. MLI modifikuje velkou část existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění. MLI je součástí opatření proti agresivnímu daňovému plánování využívajícího mezer a nesrovnalostí v daňových pravidlech států a umělému přesouvání zisků do jurisdikcí s nízkým nebo nulovým daňovým zatížením s následkem minimální nebo žádné zaplacené daně, a to primárně daně z příjmů právnických osob nadnárodních skupin. Vzhledem k mezinárodnímu prvku těchto struktur nefungují izolovaná lokální řešení na úrovni jednotlivých států. Již před kauzami Google, Apple a Microsoft se problém přeshraniční daňové optimalizace, která samozřejmě je v mnoha případech legální a legitimní, stal politickým tématem. MLI je dostatečně flexibilní, aby respektoval právo na samostatnou daňovou politiku smluvních států a zároveň zajistil implementaci relevantních opatření BEPS. Jednotlivé jurisdikce mají možnost implementovat pouze minimální standardy a zároveň mají možnost implementovat volitelná ustanovení. Minimální standardy zahrnují výše zmíněné pravidlo proti zneužití bilaterálních smluv (Action 6 – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances) a pravidla pro efektivnější řešení sporů dohodou (Action 14 – More Effective Dispute Resolution Mechanisms). Česká republika implementuje pouze povinné minimální standardy MLI, proto lze očekávat spíše omezené dopady. Jako nejvýznamnější změna se jeví zpřísnění pravidla proti zneužití.⁹

⁸ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report. [online]. 2018. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en

⁹ FRELICH, R. MLI: Jak a kdy budou modifikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění? [online]. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/mli-jak-a-kdy-budou-modifikovany-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-106346.html>

1.2. Komunitární právo a jeho vliv na budoucí legislativní zakotvení zásady zákazu zneužití práva do daňového řádu

S ohledem na naše členství v Evropské unii (dále také jako „EU“) je zásadní rovněž článek 10a Ústavy, dle kterého mohou být mezinárodní smlouvou některé pravomoci orgánů České republiky přeneseny na mezinárodní organizaci nebo instituci. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, je počínaje 1. květnem 2004 každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, je-li český zákon v rozporu s právem komunitárním.

Za tzv. primární právo Evropské Unie se považují smlouvy zakládající EU, včetně k nim připojených dodatků, příloh a protokolů a pozdějších doplňků a změn. Tyto zakládající smlouvy a stejně tak jejich doplňky a změny, především Maastrichtská, Amsterodamská, Niceská a Lisabonská smlouva, jakož i jednotlivé smlouvy o přistoupení obsahují základní ustanovení o cílech, organizaci, způsobu fungování EU a částečně i o hospodářském právu. Tím jsou rámcově stanoveny ústavněprávní podmínky fungování EU, které jsou následně plněny v zájmu Unie jejími orgány, jež jsou k tomu vybaveny legislativními a administrativními pravomocemi.¹⁰

Smlouva o fungování Evropské unie¹¹ jako pramen primárního práva obsahuje následující články, které mají přímý vztah k daním:

„Článek 110

(bývalý článek 90 Smlouvy o ES)

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výroby jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výroby domácí. Členské státy nepodrobí dále výroby jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Článek 111

(bývalý článek 91 Smlouvy o ES)

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 112

(bývalý článek 92 Smlouvy o ES)

Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací

¹⁰ BORCHARDT, K. – D. *ABC práva Evropské Unie*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2011., s. 81.

¹¹ Jen pro přesnost bych chtěla uvést, že Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské Unie mají stejnou právní sílu. Evropská Unie nahradila Evropské společenství a je jeho nástupkyní. Díky Lisabonské smlouvě získala Evropská Unie právní subjektivitu. Lisabonská smlouva rovněž změnila název Evropského soudního dvora na Soudní dvůr Evropské unie.

poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.

Článek 113

(bývalý článek 93 Smlouvy o ES)

*Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.*¹²

Výše uvedené články představují základ pro harmonizaci daní nepřímých. Na základě dále uvedeného článku 115 (bývalý článek 94 Smlouvy o ES) se dovozuje sblížení v oblasti daních přímých. Pokud jde o přímé daně, tak i nadále platí, že veškeré směrnice v této oblasti budou přijímány Radou jednomyslně:

„Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“

Lze konstatovat, že Lisabonská smlouva, která změnila název „Smlouvy o založení Evropského společenství“ na „Smlouvu o fungování Evropské Unie“ daňové ustanovení pouze přesunula do ustanovení jiných a jejich základní význam zůstává stejný. Kromě výše uvedených článku Smlouvy o fungování Evropské unie, bych ještě zdůraznila článek 18 (bývalý článek 12 Smlouvy o ES) a článek 115 (bývalý článek 94 Smlouvy o ES), dle kterého „Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“ Nemůžu opomenout ani článek 192 (bývalý článek 175 Smlouvy o ES)¹³, článek 223 (bývalý článek 190 odst. 5 Smlouvy o ES)¹⁴ a související ustanovení o volném pohybu zboží článek 28 – 44 (bývalý článek 23-38 Smlouvy o ES), osob článek 45-55 (bývalý článek 39-48 Smlouvy o ES), služeb článek 56-62 (bývalý článek 49-55 Smlouvy o ES) a kapitálu článek 63-66 (bývalý článek 56-60 Smlouvy o ES).¹⁵

¹² Smlouva o fungování EU. [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: http://eur-lex.europa.eu/legal_content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT.

¹³ Odchylně od rozhodovacího postupu stanoveného v odstavci 1 článku 192 aniž je dotčen článek 114, přijme Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně předpisy především fiskální povahy.

¹⁴ Evropský parlament z vlastního podnětu zvláštním legislativním postupem formou nařízení určí po vyžádání stanoviska Komise a se souhlasem Rady úpravu a obecné podmínky výkonu funkcí svých členů. Veškerá pravidla a podmínky týkající se daňového režimu jeho stávajících nebo bývalých členů vyžadují v Radě jednomyslnost.

¹⁵ Skalická, H.: Lisabonská smlouva. [online]. Daňový expert, 2010, č. 3 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25714v34072-lisabonska-smlouva/> .>

Zásada zákonnosti dle DŘ však stanoví pro správce daně povinnost jednat nejen v souladu s primárním právem, ale také s právem sekundárním¹⁶ tzn. předpisy publikovanými v Úředním věstníku Evropské unie, a to v případě jejich bezprostřední závaznosti - typicky nařízení Evropské unie. Nařízení jsou bezesporu právními akty, kterými mohou orgány Unie nejvýrazněji zasahovat do vnitrostátních právních řádů. Pro správce daně jsou však rovněž důležité směrnice, jejichž účinek můžeme rozdělit na účinek přímý a nepřímý.

Princip nepřímého účinku směrnic byl poprvé ESD formulován ve věci *Von Colson a Kaman (C-14/83)*.¹⁷ Tento judikát se stal základem doktríny nepřímého účinku a následně byl nesčetněkrát citován a rozšiřován (např. C-106/89 ve věci *Marleasing*, C- 80/86 ve věci *Kolpinghuis*, C-334/92 ve věci *Wagner Merit*). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat, přitom musí být dodržena podmínka, že pro užití nepřímého účinku, vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek komunitárního práva nikdy nemůže být *contra legem*. Může však jít i v neprospěch daňového subjektu. Povinností vykládat národní právo v souladu se směrnicí je tedy podmíněno a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí.¹⁸ Lze tedy konstatovat, že právo Evropské unie a judikatura Soudního dvora EU představuje povinné výkladové vodítko pro aplikaci českého práva, které bylo přijato k provedení práva unie, a to nejen pro správní soudy, ale rovněž pro správní orgány.

Judikatura v případě směrnic vytvořila také institut tzv. bezprostředního účinku. Jeho cílem je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se v případě porušení svých práv, která měla vyplynout z komunitárního práva, mohou dovolat komunitárního práva přímo před národními orgány. Z konstantní judikatury rovněž vyplývá, že členský stát, který nevydal v určené lhůtě prováděcí opatření stanovené ve směrnicí, nemůže se vůči jednotlivcům touto skutečností bránit. Povinností členských států tedy je transformovat směrnice do národního právního řádu. I netransformovaná směrnice má přitom bezprostřední účinek. Přímý účinek směrnice byl popsán ve věci *C-41/74 van Duyn*, ze dne 4. prosince 1974; byly zde definovány rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného

¹⁶ Sekundární právo je možné vymezit jako právo, jež vzniká výkonem pravomocí svěřených orgánům EU.

¹⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 1984. *Von Colson a Kaman (C-14/83)* [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0014>>.

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009

ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Zejména poslední zásada je důležitá, neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může.¹⁹

Z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také jako „NSS“) vyplývá, že v praxi se soudy a následně i NSS prostřednictvím kasačních stížností zabývaly situacemi, ve které se žalobce jako daňový subjekt domáhal přímého účinku směrnice, se kterou nebyla zákonná úprava v souladu. Jako příklad rozhodnutí NSS, ve kterém byl stěžovatel „úspěšný“, bych uvedla rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63. Ve zmíněném rozhodnutí se zjednodušeně řečeno jednalo o to, že ustanovení § 49 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období, nebylo v souladu s šestou směrnicí, jak vyplývá nejen z judikatury Evropského soudního dvora (ESD), ale také z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb., účinného od 1. 1. 2009, kterým se změnil dosavadní zákon o dani z přidané hodnoty, a který pro rozpor s komunitárním právem napravil mimo jiné i zákaz opravy nesprávně uplatněné vyšší sazby DPH. Aniž bych zde chtěla podrobněji popisovat skutkový stav věci, chtěla bych formulovat dle mého názoru zásadní myšlenku tohoto rozsudku NSS ve vazbě na zásadu zákonnosti a povinnost správce daně aplikovat komunitární právo v případě tzv. přímého účinku směrnice. Správce daně nelze samozřejmě činit odpovědným za nesprávnou implementaci tzv. šesté směrnice Rady do zákona o DPH. Správní orgán je však odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů *in concreto*, konkrétně pak za uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které bylo neslučitelné s právem Evropských společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil.²⁰

V souladu s další dostupnou judikaturou NSS bych dovodila závěr, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran euro konformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců.²¹

Lze konstatovat, že česká správní praxe v mnohém navazuje na evropská rozhodnutí a tendence v této oblasti. Ze strany Evropské komise byly první snahy o legislativní zakotvení zásady zákazu zneužití práva datovány již k r. 2011 a byly spojeny se Směrnicí o společném konsolidovaném korporátním základu daně²², jejíž návrh však

¹⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. prosince 1974. C-41/74 van Duyn [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041>>.

²⁰ Rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 Afs 53/2009.

²¹ Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 1 Afs 48/2012.

²² Council Directive on the Common Consolidated Corporate Tax Base. [online] [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf

nebyl nikdy přijat.²³ V r. 2012 bylo členským státům doporučeno přijmout obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR– general anti abuse rule) do národních legislativ. Na rozdíl od jiných zemí Česká republika toto pravidlo na základě nezávazného doporučení nepřijala.²⁴ Hlavní argument ze strany ministerstva financí byl opřen o tvrzení, že institut zneužití práva je v České republice používán správci daně jako obecný právní princip a je potvrzován soudní judikaturou, přímé zakotvení tak není nezbytné.

Situace se ovšem změnila po vydání Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem EU 2016/1164 (ATAD) Anti Tax Avoidance Directive, která obsahuje obecné pravidlo proti zneužívání. Podle tohoto pravidla se pro účely výpočtu daňové povinnosti neberou v úvahu operace, které nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. I přes veškerou snahu omezit možnosti agresivního daňového plánování lze očekávat, že společnosti budou i nadále nacházet cesty, jak budou přesouváním zisků umělými transakcemi bez ekonomické podstaty dosahovat nezamýšlené daňové výhody. Proto směrnice zavádí obecné pravidlo proti zneužívání, které dává správci daně možnost nevzít takové umělé transakce v úvahu.

²⁵ Směrnice by měla být transponována členskými státy do konce roku 2018. Nezbytnost explicitního promítnutí pravidla proti zneužívání do právního řádu České republiky je tak přítom dána požadavkem Evropské unie na průkaznost plnění povinností uložených právem Evropské unie, pokud se jedná o implementaci právních předpisů Evropské unie ze strany České republiky. V případě zachování dosavadního právního stavu, kdy obecné pravidlo proti zneužívání není výslovně zakotveno v daňových právních předpisech, přestože jej lze považovat za jejich implicitní součást, by došlo ke vzniku rozporu s formálními požadavky na řádnou implementaci práva Evropské unie, a tím i k porušení závazku České republiky vyplývajícího z práva Evropské unie. Z tohoto pohledu se legislativní zakotvení do daňového řádu jeví jako krok zcela nezbytný.

Pokud jde konkrétně o zneužití práva v rámci předchozí judikatury Evropského soudního dvora, tak zásadní význam pro výklad a aplikaci úpravy práva EU přinesl rozsudek ve věci označené C-255/02 Halifax. Aniž bych chtěla detailně vymezovat jednotlivou další relevantní judikaturu ve zvolené oblasti, je zřejmé, že NSS a následně ÚS České republiky se „inspirovaly“ při aplikaci institutu zneužití práva v daňovém právu především z judikatury Evropského soudního dvora.

Ze starších rozhodnutí NSS, ve kterých potvrdil v dané kauze zneužití práva, bych jmenovala např. 5 Afs 53/2008-70, 7 Afs 45/2008-44. Případy zneužití práva se týkaly jak daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty, ale NSS se vyjádřil ke zneužití práva i v

²³ KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: BOVA POLYGON, 2018, s. 61.

²⁴ KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 1.) In *Daně a finance*, 2016, no. 4.

²⁵ Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu [online]. [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: http://C:/Users/Taťána/AppData/Local/Packages/MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/Temp State/Downloads/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

oblasti daňového řádu (např. 8 Aps 2/2007-6, 1 Afs 50/2007-06 nebo 2 Afs 101/2007-49). V některých starších případech NSS posoudil jednání jako dissimulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., popř. jako obcházení zákona.²⁶

Právě poslední zmínkou o tzv. disimulovaném právním jednání bych ráda pokračovala další zásadou správy daní, kterou bych chtěla v souvislosti se zneužitím práva zmínit, a to je právě zásada tzv. materiální pravdy.

2. KOREKTIV MATERIÁLNÍ PRAVDY

Tato zásada je vyjádřena v § 8 odst. 3 DŘ následovně:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Dle této zásady je pro správce daně vždy prioritní, jaký je skutečný obsah právního úkonu. Ohledně této zásady nese plně důkazní břemeno správce daně, který musí prokázat, že nějaký právní úkon je právním úkonem disimulovaným.

Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ rozsah této zásady vedle formálního zastření konkrétního právního úkonu dopadá i na případy, kdy je nutné zkoumat skutečný obsah dané skutečnosti rozhodné pro správu daní. Předpokládá se, že ekonomicky odůvodněné chování, ze kterého vyplývají jednotlivé skutečnosti a právní úkony, je definováno v jednotlivých hmotně právních zákonech jako předmět daně.²⁷

Vymezení zásady materiální pravdy v DŘ oproti její původní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků (dále také jako „ZSPD“)²⁸ se na první pohled změnilo. Pro lepší názornost uvádím dikci zásady v obou právních předpisech:

Zásada materiální pravdy §8 odst. 3 DŘ:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Zásada materiální pravdy §2 odst. 7 ZSDP:

„Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“

První změnou, které si můžeme povšimnout je dopad této zásady dle ZSPD pouze na daňové řízení. Pozitivní změnou je rozšíření této zásady na správu daní celkově, nikoliv pouze na daňové řízení. Změny učiněné v textu této zásady v DŘ jsou tak bezesporu pregnantnějším vyjádřením této důležité zásady správy daní.

Jak za doby účinnosti ZSDP tak i v současné době, není možné tuto zásadu aplikovat na případy tzv. obcházení zákona. Jak judikoval již za účinnosti ZSDP NSS, zásada materiální pravdy nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení

²⁶ ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In *Sborník práva - Dny práva - 2009*. Brno: Masarykova universita, 2009.

²⁷ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 21.

²⁸ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

zákona. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití této zásady určující.²⁹

Vztah mezi touto vyjádřenou zásadou a zásadou zneužití práva resp. jejich aplikace na konkrétní případ dříve tak jednoznačný nebyl. Povšimnout jsme si toho mohli v jedné z nejznámějších kauz, u které NSS dovedl pojem zneužití práva v daňové oblasti.³⁰ Jedná se o judikát známý jako „*Potápěči*“, který byl shodou okolností jiným senátem téhož soudu opětovně posuzován a ve stejné věci soud dovedl nikoliv zneužití práva, ale porušení zásady materiální pravdy, kterou vyložil širěji, než učinil NSS v předcházejícím rozhodnutí.

Pokud bychom zásadu materiální pravdy vyložili širěji jako akt zastření podstaty transakce jako takové, nepotřebovali bychom diskutovat o zneužití práva v daňové oblasti a mohli použít existujícího principu zakotveného v DŘ. NSS ale ve výše uvedeném rozhodnutí z r. 2007 určil jasnou hranici mezi disimulovaným právním úkonem a obcházením zákona a širší výklad zásady materiální pravdy nepřipustil.

ZÁVĚR

NSS ve zmíněné kauze „*Potápěči*“, že institut zákazu zneužití subjektivních práv představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě - odpovídá právní normě, avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu.

Ve výše uvedeném nazírání na zneužití práv a jeho aplikaci do daňového práva vidím ale mnoho bodů k zamyšlení. Prvním z nich je samotné hlediska ekvity nebo morálky vnášené do oblasti daňového práva. Jeho použití může být v rozporu se zásadou, že každý může činit, co není zákonem zakázáno. Daňové plánování daňových subjektů, které je zákonem v mnoha situacích přímo umožněno, se díky institutu zneužití práva dostává do situace, kdy daňový subjekt si často nemůže být jistý, jak jeho konkrétní věc bude následně posouzena správcem daně nebo soudem. Protože korektiv zneužití práva a jeho použití příliš předvídatelné není. Může se tak dostávat do rozporu se zásadou právní jistoty i zásadou legitimního očekávání, což je jedna ze zásad vyjádřených přímo v DŘ. Na možné problematické úskalí aplikace této zásady upozorňuje ve svých člancích i monografii *Petra Kamínková*, která zdůrazňuje, že je značně problematické používat samostatně subjektivní kritérium zneužití práva a zákaz zneužití práva nijak nepřispívá

²⁹ Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

³⁰ Rozsudek NSS ze dne 10.11.2005, č.j. 1 Afs 107/2004 - 48

k vyjasnění otázky, které daňové plánování je dovolené a které nikoliv. Užitečnější se dle jejího názoru jeví připuštění teleologického výkladu v nejšířším slova smyslu.³¹

Mám za to, že přes možné problematické aspekty této zásady, je její legislativní zakotvení krokem nezbytným, vyplývajícím z posledního vývoje evropské legislativy v rámci směrnice ATAD, potvrzujícím současnou správní praxi České republiky a je zcela v souladu s legislativním vývojem v ostatních zemích Evropské unie, které již tuto zásadu do právního řádu zakotvily. Zásada zneužití práva v daňové oblasti je momentálně velice diskutována také v mezinárodním ohledu, což jen podporuje nutnost jejího výslovného vymezení mezi základní zásady správy daní. V době odevzdání tohoto příspěvku se konkrétní verze této zásady nachází na samém počátku legislativního schvalovacího procesu.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl. 1. vydání*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
2. BORCHARDT, K. – D. *ABC práva Evropské Unie*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2011. 129 s. ISBN 978-92-78-40726-1.
3. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.. *Daňový řád s komentářem. 1. vydání*. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.
4. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011. 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7.
5. ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In *Sborník práva - Dny práva - 2009*. Brno: Masarykova universita, 2009. ISBN 978-80-210-4990-1.
6. KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 1.) In *Daně a finance*, 2016, no. 4. ISSN 1801-6006.
7. KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 2.) In *Daně a finance*, 2017, no. 1. ISSN 1801-6006.
8. KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: BOVA POLYGON, 2018, 198 s. ISBN 978-80-7273-180-0.

Internetové zdroje:

1. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report. [online]. 2018. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report> 9789264241695-en

³¹ KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 1.) In *Daně a finance*, 2016, no. 4.; KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 2.) In *Daně a finance*, 2017, no. 1.; KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: BOVA POLYGON, 2018, 198 s.

2. FRELICH, R. MLI: Jak a kdy budou modifikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění? [online]. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/mli-jak-a-kdy-budou-modifikovany-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-106346.html>
3. Smlouva o fungování EU. [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.
4. Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 1984. Von Colson a Kaman (C-14/83) [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0014>.
5. SKALICKÁ, H.: Lisabonská smlouva. [online]. Daňový expert, 2010, č. 3 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25714v34072-lisabonska-smlouva/> >.
6. Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 1984. Von Colson a Kaman (C-14/83) [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0014>.
7. Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. prosince 1974. C-41/74 van Duyn [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041>.
8. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu [online]. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: C:/Users/Taťána/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf
9. Council Directive on the Common Consolidated Corporate Tax Base. [online] [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf
10. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu [online]. [cit. 2018-05-20]. Dostupný z: C:/Users/Taťána/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

Právní předpisy:

1. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
2. Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Rozhodnutí soudu:

1. Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.
2. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. ÚS 666/02.

3. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009.
4. Rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 Afs 53/2009.
5. Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 1 Afs 48/2012.
6. Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.
7. Rozsudek NSS ze dne 10.11.2005, č.j. 1 Afs 107/2004 – 48.

KONTAKT NA AUTORA

tatana.spirkova@upol.cz

Univerzita Palackého v Olomouci , Právnická fakulta

17. listopadu 8

771 11 Olomouc

Česká republika

ZNEUŽÍVÁNIE SYSTÉMU DANE Z PRIDANEJ HODNOTY – PERSPEKTÍVY A VÝZVY¹

ABUSE OF THE VALUE ADDED TAX SYSTEM - PERSPECTIVES AND CHALLENGES

Miroslav Štrkolec

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa v príspevku zaoberá systémom dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane spotrebného charakteru. Táto univerzálna nepriama daň má nesporný rozpočtový význam, jej uplatňovanie však môže viesť aj k jej zneužívaniu. Autor v príspevku poukazuje na možné zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty daňovými subjektmi na úkor štátu, ale rovnako poukazuje aj na možné negatívne dopady uplatňovania dane z pridanej hodnoty vo sfére jej platiteľov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daň z pridanej hodnoty, zneužívanie práva

Abstract in English language:

Author in the paper deals with the system of value added tax as a general indirect tax of consumption. This universal indirect tax has major budgetary importance, but its application may also lead to its abuse. The author points out the possible abuse of the value added tax system by the taxpayers, but also points to the possible negative effects of the application of value added tax in the sphere of its payers.

Keywords in English language:

value added tax, abuse of law

ÚVOD

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) ako všeobecná nepriama daň spotrebného charakteru je základom daňovej sústavy nielen v Slovenskej republike² ale aj v ostatných členských štátoch EÚ. Jej význam umocňuje aj jej rozpočtová dôležitosť, keď v podmienkach Slovenskej republiky je najvýnosnejšou daňou vôbec. Vychádzajúc

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup z projektu APVV-16-0160 Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) a projektu VEGA č. 1/0375/15.

² K tomu pozri bližšie ČERVENÁ, K., FORRAIOVÁ, I. DPH - genéza a stav de lege lata na území Slovenska. In: *Daň z pridanej hodnoty z perspektívy aktuálnych legislatívnych zmien*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016, s. 11-35.

z bilancie príjmov a výdavkov štátneho rozpočtu na rok 2018 konštatujeme, že plánovaný príjem štátu z DPH je na úrovni 6,079 mld. EUR, čo predstavuje viac ako 53 % všetkých daňových príjmov štátneho rozpočtu³.

Rozpočtové dopady DPH sú pritom významne ovplyvnené charakteristickými vlastnosťami tejto dane. V tejto súvislosti je prvom mieste potrebné poukázať na jej neutralitu, ktorá sa prejavuje v tom, že sa vzťahuje v zásade na všetky podnikateľské činnosti (s výnimkou oslobodených), zaťažuje až na malé výnimky všetkých podnikateľov, a v konečnom dôsledku smeruje k vytvoreniu rovnakých podmienok na podnikanie pre všetky relevantné podnikateľské subjekty na jednotnom trhu⁴. DPH je zjednodušené povedané daňou z obchodu⁵, keď jej predmetom sú rôzne obchodné transakcie, tvoriace jej predmet. Zároveň však platí, že daňové bremeno z titulu tejto nepriamej dane znáša spravidla kupujúci tovaru, resp. služby v ich cene⁶.

1. Systém uplatňovania DPH

DPH má charakter harmonizovanej dane, keďže platná právna úprava obsiahnutá v zákone o DPH⁷ bola dôsledkom implementácie tzv. šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.5.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém DPH: jednotný základ jej stanovenia. Táto smernica bola neskôr nahradená bez ďalších zásadných vecných zmien⁸ smernicou o spoločnom systéme DPH, ktorá má však stále len prechodný charakter a do budúcnosti sa na európskej úrovni počíta s novou, koncepcie odlišnou úpravou. V súčasnosti uplatňovaný princíp štátu určenia znamená, že daň z pridanej hodnoty sa vyberá v štáte, v ktorom dochádza k spotrebe tovaru prípadne služieb. Samotná smernica však uvádza, že ide o prechodný stav a v konečnom dôsledku sa predpokladá, že tento bude nahradený novou úpravou, ktorá bude v zásade vychádzať zo zdaňovania dodaného tovaru a poskytnutých služieb v členskom štáte pôvodu. Nie sme však celkom presvedčení o tom, že cesta k zdaňovaniu v štáte pôvodu bude jednoduchá a už vôbec sa nejaví, že by mohla byť aj rýchla. Dosiachnutie tohto cieľa pritom zo súčasného pohľadu malo byť už dávno splnené, keďže prvotný termín vytvorenia systému založeného na zdaňovaní v štáte pôvodu mal byť koniec roku 1996⁹.

Dnešná realita je však stále taká, že v štátoch EÚ je uplatňovaný princíp štátu určenia, a to bez vyhliadky na jeho skorú zmenu. Desiatky rokov uplatňovaný a

³ Zákon č. 333/2017 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2018.

⁴ BAKEŠ, M., KARFIKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo, 6. upravené vydání*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 169.

⁵ THURONYI, V., BROOKS, K., KOLOSZ, B. *Comparative Tax Law, SECOND EDITION*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2016, s. 276.

⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 165.

⁷ Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

⁸ Pozri ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii. 3. aktualizované a přepracované vydání*. Praha: LINDE, 2009, s. 128.

⁹ Porovnaj BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. Praha: VOX, 2010, s. 725.

zaužívaný princíp zdaňovania v štáte spotreby síce zd'aleka nie je dokonalý (teraz nemáme na mysli iba daňové úniky), je však aspoň ustálený a jeho uplatňovanie je v zásade predvídateľné tak pre daňové subjekty ako aj pre správcov dane¹⁰.

Popri neutralite je ďalšou charakteristickou vlastnosťou DPH jej transparentnosť. Táto zabezpečuje, že aj napriek skutočnosti, že daň sa uplatňuje na každom stupni obchodu (resp. výroby), táto sa nenabaľuje, keďže platná právna úprava vylučuje uplatňovanie dane z dane. Každý platiteľ dane takto odvádza správcovi dane daň iba z toho, a čo zjednodušene povedané, navýšil cenu ním dodávaných tovarov alebo služieb oproti predchádzajúcemu stupňu¹¹. Počet stupňov, ktorými plnenie prechádza od prvotného spracovania až po jeho konečnú realizáciu nie je pritom vôbec dôležitý¹².

Uvedený mechanizmus je výsledkom paralelného pôsobenia čiastkových úprav týkajúcich sa vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane. Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľovi dane teda vzniká právo na odpočítanie dane v rovnaký deň, ako vzniká daňová povinnosť u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu, ak ide o tzv. samozdanenie. Táto skutočnosť vyjadruje základný princíp v uplatňovaní systému DPH, ktorý spočíva v tom, že právo na odpočítanie dane (teda právo platiteľa dane vo vzťahu k štátneho rozpočtu) nemôže vzniknúť skôr, ako vznikla daňová povinnosť dodávateľa vo vzťahu k štátneho rozpočtu.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (tzv. daň na výstupe), daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane (tzv. daň na vstupe). Odpočítanie dane platiteľ vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Platiteľ dane teda skutočne odvádza správcovi dane iba kladný rozdiel medzi daňou, ktorú v cene obchodu prijal (alebo má prijať) od jeho odberateľov, a daňou, ktorú zaplatil v cene obchodu jeho dodávateľom.

Pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je prvotnou zákonnou podmienkou súvislosť medzi vstupmi (nakúpenými tovarmi a službami) a výstupmi z podnikateľskej činnosti. Táto súvislosť má byť priama a bezprostredná¹³ a platiteľ dane znáša dôkazné bremeno k preukázaniu toho, že tovary a služby, v cene ktorých zaplatil daň, ktorú si chce odpočítať, použije na vlastné dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane.

¹⁰ Pozri BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 140.

¹¹ Takto definovaný základný mechanizmus DPH sa uplatňuje v celej EÚ, pozri VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2016, s 7.

¹² BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s. 160.

¹³ Porovnaj rozsudky SD EÚ C-98/98 Midland Bank, C-169/04 Abbey National.

Výsledkom pôsobenia mechanizmu uplatňovania DPH u platiteľov dane je v každom zdaňovacom období buď vlastná daňová povinnosť (kladný vzťah k štátnemu rozpočtu), alebo nadmerný odpočet (záporný vzťah k štátnemu rozpočtu)¹⁴.

2. Zneužívanie systému DPH

Načrtnutý systém uplatňovania DPH predstavuje v istom zmysle želaný stav. Realita uplatňovania DPH je však odlišná, keď táto daň vykazuje rozsiahly výskyt daňových únikov. Na ilustráciu možno v tomto smere poukázať na výsledky štúdie za rok 2012 vypracovanej pre Komisiu a zverejnenej 23.10.2014 pod názvom: *Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, v zmysle ktorej členské štáty EÚ prichádzajú v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti o približne 177 miliárd EUR, a to len na DPH ročne. Výpadky na DPH v Slovenskej republike predstavujú 2,786 miliárd EUR ročne¹⁵. Uvedená štúdia sa zaoberá aj skúmaním príčin týchto výpadkov, pričom konštatuje, že hoci je nedodržiavanie predpisov určite dôležitým faktorom tohto výpadku príjmov, príčinou výpadku príjmov z DPH nie sú len podvody. Príčinou neplatenia DPH sú, okrem iného, aj bankroty a platobná neschopnosť, štatistické chyby, omeškané platby a obchádzanie daňovej povinnosti v medziach zákona. V roku 2012 boli podľa štúdie najnižšie výpadky príjmov z DPH zaznamenané v Holandsku (5 % očakávaných príjmov), vo Fínsku (5 %) a v Luxembursku (6 %). K najväčším výpadkom došlo v Rumunsku (44 % očakávaných príjmov z DPH), na Slovensku (39 %) a v Litve (36 %). V jedenástich členských štátoch bol výpadok príjmov z DPH v roku 2012 oproti roku 2011 nižší, v pätnástich členských štátoch naopak narástol. V Grécku došlo k najvýraznejšiemu zlepšeniu v tomto ohľade, keď v porovnaní s rokom 2011, kedy výpadok príjmov z DPH predstavoval sumu 9,1 miliardy EUR, klesol tento výpadok v roku 2012 na 6,6 miliardy EUR. Napriek tomu však Grécko naďalej patrí k členským štátom s vysokými výpadkami príjmov z DPH (33 %).

Neskoršia štúdia s názvom: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2016. Final report*, zverejnená v roku 2016 obsahuje výsledky až do roku 2014, pričom z nej vyplýva pomalý pokles výpadkov DPH tak na úrovni EÚ ako aj na úrovni SR. Kým na úrovni EÚ bol v roku 2014 výpadok príjmov z DPH v predpokladanej výške 159,5 miliárd EUR, v SR to bolo v tomto roku v predpokladanej výške 2,148 miliárd EUR¹⁶.

Právna úprava DPH by pritom mala byť nastavená tak, že bude účinne pôsobiť proti možným daňovým únikom a súčasne bude nástrojom dodržiavania daňovej disciplíny¹⁷. V daňovej praxi sa však stále možno stretnúť s vynaliezavým správaním sa daňových

¹⁴ Bližšie SCHENK, A., OLIVER, O.: *Value Added Tax a Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, s. 141.

¹⁵ ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap_2012.pdf

¹⁶ ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

¹⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s. 167.

subjektov, ktorých motiváciou je zneužiť systém DPH vo vlastný prospech. Na ilustráciu uvedieme dve z množstva situácií, ktoré indikovali možné zneužívanie systému DPH.

2.1. Právne nástupníctvo a zábezpeka na DPH

Registrácia za platiteľa DPH je jedným zo zákonom ustanovených spôsobov, ako sa zdaniteľná osoba môže stať platiteľom dane a realizovať práva a povinnosti, ktoré sú s týmto statusom spojené. Okrem registrácie sa však platiteľom dane *ex lege* stávajú aj osoby, ktoré nadobudnú podnik (alebo jeho časť) zmluvou o predaji podniku, zdaniteľné osoby, ktoré dodajú stavbu alebo stavebný pozemok, ak z tohto dodania dosiahnu zákonom stanovenú výšku obratu, či právni nástupcovia platiteľov dane.

V nedávnej minulosti pritom boli zaznamenané snahy o zneužitie systému DPH práve u osôb, ktoré chceli získať status platiteľov dane ako právni nástupcovia platiteľov. De lege lata platí, že platiteľom sa stávajú aj zdaniteľné osoby, ak sú právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stali právnym nástupcom. Títo platitelia sú povinní oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie (§ 4 ods. 4 zákona o DPH).

Uvedené ustanovenie bolo zneužívané v súvislosti so zakladaním a následným predajom tzv. ready-made spoločností¹⁸, keďže po istú dobu umožňovalo vyhnúť sa zábezpeke na DPH. Samotná zábezpeka na DPH bola zákonom ustanovená novelou zákona o DPH č. 246/2012 Z. z. účinnou od 1. októbra 2012, a jej podstata spočíva v uložení preventívnej jednorazovej platobnej povinnosti zdaniteľnej osobe¹⁹, resp. platiteľovi dane²⁰, ktorá má zabezpečovaciu funkciu a v prípade naplnenia zákonnej hypotézy aj uhradzovaciu funkciu²¹.

Právni nástupcovia platiteľov dane však až do 1. januára 2014 boli mimo režimu zábezpeky na DPH, a to aj vtedy, ak inak boli považované za rizikové subjekty, ktorým

¹⁸ Ide o novovzniknuté spoločnosti, ktoré boli založené výlučne za účelom ich ďalšieho predaja a pred predajom nikdy nevykonávali žiadnu podnikateľskú činnosť.

¹⁹ K výkladu pojmových znakov zdaniteľnej osoby pozri VERNARSKÝ, M. Zdaniteľná osoba v právnej úprave dane z pridanej hodnoty. In *Výbrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov: nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 409 a nasl.

²⁰ Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane na základe jednej z dvoch predpokladaných možností, teda na základe registrácie, alebo na základe iných zákonom predpokladaných skutočností (*ex lege*). Registrácia tuzemských zdaniteľných osôb prebieha na povinnostnom ale aj na dobrovoľnom princípe.

²¹ ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 100.

zábezpeka mala byť určená. Identifikácia situácií, v ktorých sa vymedzené osoby stávajú platiteľmi dane *ex lege*, teda aj bez registrácie pre daň, ako vecne podliehajúcich právnomu režimu zábezpeky na daň, sa udiala až novelou zákona o DPH, vykonanou zákonom č. 360/2013 Z.z. účinnou od 1. januára 2014. Reálne sa táto úprava dotkla práve obchodovania s novozaloženými obchodnými spoločnosťami, ktoré vznikli rozdelením inej obchodnej spoločnosti, ktorá mala status platiteľa dane. Predmetnou novelou sa takto docielila vecná zhoda v ukladaní zábezpeky na daň, bez ohľadu na to, aká skutočnosť viedla k vzniku statusu platiteľa dane (registrácia, predaj nehnuteľností, kúpa podniku, právne nástupníctvo).

Do prijatia predmetnej novely zákona o DPH pritom nebolo ničím výnimočným, že jedna obchodná spoločnosť sa rozdelením v režime podľa § 69 Obchodného zákonníka rozdelila na desiatky obchodných spoločností.

V zmysle staršieho rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (SD EÚ) v prípade C - 268/83 (Rompelman) sa má za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť považovať aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody kúpou majetku alebo služieb určených na podnikanie, a nie je preto možné zamietnuť registráciu na DPH osobe, ktorá ku dňu podania žiadosti o registráciu na DPH zatiaľ neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody. Podľa citovaného rozsudku má však daňová správa právo vyžadovať, aby deklarovaný zámer bol potvrdený objektívnymi prvkami nasvedčujúcimi plánovanému vykonávaniu činností. Aktivity za účelom výkonu budúcej ekonomickej činnosti preto možno podľa citovaného rozsudku považovať za ekonomickú činnosť. Na strane druhej však Súdny dvor EÚ zvýraznil, že osoby nadobúdajú status zdaniteľnej osoby iba v prípadoch, ak deklarujú zámer vykonávať budúcu ekonomickú činnosť v dobrej viere, a za týmto účelom sa registrujú na účely DPH.

Z pohľadu zneužívania práva stať sa platiteľom DPH, a následne uplatňovať systém DPH však osobitnú relevanciu vykazujú právne závery SD EÚ, ktoré tento vyslovil v rozsudku C-527/11 vo veci *Ablesio SIA* dňa 14.3.2013. V tejto veci súdny dvor posudzoval ako právne významnú otázku, či absencia hmotných, technických a finančných prostriedkov u novovzniknutých spoločností môže byť dôvodom odmietnutia registrácie pre DPH. V citovanom rozsudku SD EÚ uzavrel, že relevantné články smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu odmietol prideliť identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty spoločnosti len preto, že táto spoločnosť podľa uvedeného úradu nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti a že vlastníkov podielov na základnom imaní tejto spoločnosti už bolo viackrát pridelené takéto číslo pre spoločnosti, ktoré v skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridelení uvedeného čísla, bez toho, aby dotknutý daňový úrad na základe objektívnych skutočností preukázal, že existujú vážne nepriame dôkazy umožňujúce dospieť k podozreniu, že pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bude použité s cieľom dopustiť sa

podvodu. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či uvedený daňový úrad poskytol vo veci samej vážne nepriame dôkazy o existencii nebezpečenstva podvodu.

Závery SD EÚ je teda možné interpretovať tak, že rozdelenie zanikajúcej spoločnosti na viaceré (hoc desiatky) novovzniknuté spoločnosti, ktoré nemajú zamestnancov, prostriedky, či priestory na výkon podnikateľskej činnosti, samo o sebe nebráni ich registrácii a prideleniu identifikačného čísla pre daň. S výnimkou prípadu, ak by správca dane v konkrétnych súvislostiach najmä nepriamymi dôkazmi identifikoval možnú existenciu rizika podvodu na dani, tak správca dane tieto spoločnosti, za predpokladu, že spĺňajú definíciu zdaniteľnej osoby, mal registrovať a vydať osvedčenie o registrácii.

Problémom aplikačnej praxe v Slovenskej republike však v týchto prípadoch bola nemožnosť rozhodnutia o zložení zábezpeky na DPH, čím v medziobdobí (október 2012 – december 2013) dochádzalo u týchto osôb k popretiu zmyslu a významu, ktorý zákonodarca sledoval ustanovením inštitútu zábezpeky na daň. Nemožno pritom vylúčiť situáciu, že jedným z cieľov takto konajúcich osôb bolo aj zneužitie systému DPH, a umožnenie získania statusu platiteľa dane bez zloženia zábezpeky aj tzv. rizikovým subjektom, na ktoré by sa inak vzťahovala povinnosť zloženia zábezpeky.

2.2. Neoprávnené uplatnenie práva na odpočítanie dane

Ako už bolo uvedené, systém DPH je založený okrem iného aj na transparentnosti tejto dane, ktorá zabezpečuje, že daň na jednotlivých stupňoch výroby a obchodu sa nenabaľuje, a každý platiteľ odvádza štátu iba daň z „pridanej hodnoty“, teda z toho, o čo navýšil cenu tovarov a služieb. Samozrejme aj v tomto prípade platí, že existuje určitá skupina platiteľov dane (povedzme, že významná), ktorá má snahu o zneužívanie systému DPH, tým, že uplatňuje právo na odpočítanie dane bez zákonnej opory.

Typicky možno poukázať na odpočítanie dane:

- (i) z neuskutočnených obchodov, kedy platiteľ dane uplatňuje právo na odpočítanie dane z obchodu (nákup tovaru či služby), ktorý má fiktívny charakter,
- (ii) z obchodov, ktorých deklarovaná cena nezodpovedá skutočnej cene, kedy platiteľ dane v záujme uplatnenia práva na odpočítanie dane vo väčšom rozsahu spravidla po dohode s platiteľom dane na predchádzajúcom stupni, uplatňuje právo na odpočítanie z ceny, ktorá nebola reálne dohodnutá,
- (iii) z obchodov, u ktorých absentuje ekonomická realita ich uskutočnenia, kedy platiteľ dane uplatňuje odpočítanie dane z takého druhu obchodu, ktorý z ekonomického hľadiska nedáva žiaden reálny význam,
- (iv) či z obchodov, ktoré sú síce reálne, absentuje však u ich požadovaná bezprostredná súvislosť medzi vstupmi a výstupmi z podnikateľskej činnosti.

Na rozhodujúcu časť týchto obchodov pritom dopadá možná aplikácia inštitútu zákazu zneužívania práva (GAAR), ktorý bol judikovaný SD EÚ, a neskôr bol implementovaný aj do vnútroštátnej legislatívy. Zákaz účelového zneužívania práva bol do Daňového poriadku implementovaný novelou vykonanou zákonom č. 435/2013 Z.z.

účinnou od 1. januára 2014, v zmysle ktorej: „*Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.*“ Zákonné zakotvenie zákazu účelového zneužívania práva (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku) však vyvolávalo v daňovej praxi viaceré otázky. Pochybnosti²² sa spájali pritom už s potrebou jeho uzákonenia, keďže tento sa bežne aplikoval už aj pred rokom 2014, a to vychádzajúc z judikatúry SD EÚ, na ktorú nadväzovala judikatúra NS SR. Z rozsudkov SD EÚ možno poukázať napr. na vec C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise²³, kde tento konštatoval: „*Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.*“ Obdobne sa k uvedenej otázke vyjadril aj Najvyšší súd SR (NS SR) v rozhodnutí sp. zn. 5 Sžf 66/2011.

Pokiaľ ide o test zneužitia práva v daňovej oblasti, možno poukázať na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-504/10 Tanoarch, kde prejudiciálne konanie bolo začaté na návrh NS SR. SD EÚ v tomto rozhodnutí odkázal na závery uvedené v bodoch 74 a 75 už citovaného rozsudku Halifax a i. a konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o spoločnom systéme DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

Aplikujúc tieto judikatórne východiská na právnu úpravu zákazu účelového zneužívania práva obsiahnutú v Daňovom poriadku v znení účinnom od 1.1.2014, možno kritériá uplatňované pri posudzovaní zneužitia práva vyjadriť viacstupňovo:

²² ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: strengtening of legal certainty? In RADVAN, M. *System of financial law: System of tax law: conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212.

²³ Z doktríny pozri napr. TESAURO, F. The EU prohibition of Abuse of law and the limits of the principle of „External“ Res Judicata in conflict with European law. In. PISTONE, P. *Legal remedies in European Tax law*. Amsterdam: IBFD, 2009, s. 507 a nasl.

- (i) objektívne posúdenie konkrétneho právneho úkonu, prípadne inej skutočnosti ako na jednej strane formálne súladných s príslušnými zákonnými ustanoveniami, na strane druhej však odporujúcich cieľu týchto zákonných ustanovení,
- (ii) absencia ekonomického opodstatnenia (hospodárskeho významu) takého právneho úkonu či skutočnosti, a napokon
- (iii) cielené zameranie takého právneho úkonu či skutočnosti smerom k dosiahnutiu zneužívajúceho výsledku (účelové obchádzanie daňovej povinnosti, neoprávnené získanie daňového zvýhodnenia, účelové zníženie daňovej povinnosti)²⁴.

Inštitút zneužitia práva v daňovej oblasti je však v neustálom dynamickom vývoji tak z hľadiska jeho legislatívneho ukotvenia (viď nižšie), ako aj z hľadiska judikatórnych tendencií na úrovni EÚ ako aj SR.

3. Riziká uplatňovania systému DPH na strane platiteľov dane

Systém uplatňovania DPH je však rizikový nielen pre štát, ktorý pri správe daní realizuje snahu na naplnení fiskálnej funkcie DPH a predchádzaní daňovým únikom, ale v určitých prípadoch môže byť rizikový aj pre platiteľov dane. Tieto riziká dopadajú najmä na daňové subjekty, ktoré si *lege artis* uplatňujú nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, v dôsledku prebiehajúcej daňovej kontroly, však štát počas jej trvania tieto prostriedky zadržáva.

Peňažné prostriedky, ktoré si titulom nadmerného odpočtu uplatňuje platiteľ dane patria do jeho majetkového substrátu, a do momentu ich vyplatenia predstavujú verejnoprávnu pohľadávku platiteľa dane voči štátu. Rešpektujúc legitimitu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu ako nástroja štátu zabezpečujúceho vrátenie iba oprávnene uplatneného nároku, je však rovnako nesporné, že platiteľ dane s týmito peňažnými prostriedkami počas daňovej kontroly až do ich vrátenia nemôže disponovať. V postavení platiteľov dane uplatňujúcich si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu pritom vystupujú takmer absolútne podnikatelia (zdaniteľné osoby vykonávajúce nezávisle ekonomickú činnosť), u ktorých zadržívanie nadmerného odpočtu môže výrazne ovplyvniť ich platobnú disciplínu voči iným veriteľom, cash flow, či inak negatívne zasiahnuť ich činnosť.

Najmä pri cezhraničnom obchodovaní (v rámci EÚ, s tretími štátmi) môže dĺžka daňovej kontroly predstavovať mesiace, či roky, a to v dôsledku medzinárodnej výmeny daňových informácií. Kolízia ochrany záujmov štátu a požiadavky na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku) tak nadobúda značný rozmer, a vyžaduje ich vyvažovanie, a to vychádzajúc vždy z konkrétnych okolností rozhodovanej veci.

²⁴ ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 28 a nasl.

Pokiaľ ide o legislatívne vyjadrenie tejto kolízie, zákonodarca v posledných rokoch prijal viaceré opatrenia posilňujúce pozíciu daňového subjektu. Na tomto mieste možno spomenúť najmä čiastkový protokol a úroky z nadmerného odpočtu. Čiastkový protokol (§ 47a Daňového poriadku) pritom umožňuje, aby platiteľovi dane už počas daňovej kontroly bola vrátená časť (spravidla nesporná) ním uplatňovaného nadmerného odpočtu. Úrok z nadmerného odpočtu (§ 79a zákona o DPH) má kompenzovať nevýhodu spočívajúcu v dočasnej nemožnosti použitia prostriedkov predstavujúcich nadmerný odpočet na DPH.

Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu (legislatívnou skratkou označená ako úrok z nadmerného odpočtu) počas daňovej kontroly je pritom jedným z najmladších inštitútov v daňovom práve, keď bola zakotvená až prijatím novely zákona o DPH vykonanej zákonom č. 297/2016 Z. z. účinným od 1.1.2017. Zákonnej úprave úrokov z nadmerného odpočtu však predchádzalo prijatie uznesenia SD EÚ vo veci C-120/15 Kovožber z 21.10.2015, ktorým rozhodol o návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúceho sa výpočtu úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly²⁵. Aj keď súvislosť predmetného uznesenia s uzákonením úroku z nadmerného odpočtu je *prima facie* zjavná, v dôvodovej správe sa paradoxne uvádza, že táto problematika nie je obsiahnutá v judikatúre SD EÚ. Požiadavka na vyvažovanie kolidujúcich záujmov sa však výraznejšie a intenzívnejšie ako v legislatívnej stránke prejavuje v právno-aplikačnej stránke, kde je trvale badateľná snaha správcov dane preferovať fiskálne záujmy štátu pred zachovávaním práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. S takýmto postojom sa možno stretnúť napríklad pri neochote vyhotovovať čiastkový protokol (ktorý má fakultatívnu povahu), či priznávať úroky z nadmerného odpočtu. Inak povedané, štát reprezentovaný správcom dane v snahe zabrániť možnému zneužívaniu práva, častokrát svojim konaním a rozhodovaním môže sám byť platiteľmi dane vnímaný ako ten, kto v istom zmysle zneužíva svoje postavenie a odďaľuje vrátenie nadmerného odpočtu v prípadoch, keď toto nie je dôvodné, či legitímne.

4. Perspektívy a výzvy v oblasti zneužívania systému DPH

Dodržanie zákonom vyjadreného princípu zákonnosti správy daní v optimálnom prípade vyžaduje rovnako dôslednú ochranu fiskálneho záujmu štátu, a tiež dôsledné zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu totiž nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (porovnaj nálezh Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07). Inak povedané, naplnenie princípu zákonnosti pri správe daní vyžaduje poskytnutie ochrany fiskálnemu záujmu štátu, za súčasného zachovania práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

²⁵ Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, bol predložený rozhodnutím Krajského súdu v Košiciach a súvisel s konaním Kovožber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice.

Pri správe daní sa však často možno stretnúť so situáciami, ktoré sú z pohľadu konfrontácie kolidujúcich záujmov kritické, resp. hraničné tak po skutkovej stránke ako aj právnej stránke. Zákonodarca pritom v rámci trvajúcej snahy o účinné predchádzanie daňovým únikom, pritom pristúpil k určitému sprísneniu posudzovania zákazu zneužívania práva, keď podľa novelizovaného znenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku účinného od 1.1.2018 platí, že na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Táto novelizácia pritom posilňuje pozíciu správcov dane pri posudzovaní hraničných situácií, a naopak sťažuje pozíciu daňového subjektu pri uplatňovaní jeho práv. Na rozdiel od znenia zákonného GAAR účinného do 31.12.2017, totiž výrazne zextenzívňuje interpretáciu testu účelovosti, keďže na základe nového GAAR je postačujúce, ak je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený čo i len jedným z účelov²⁶. Správcovi dane teda popri iných účeloch úpravy postačí nájsť jeden účel, ktorým sa bude obchádzať daňová povinnosť, alebo ktorý bude smerovať k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia.

Testovanie účelovosti má charakter subjektívneho testovania, ktoré má byť spájané s úmyslom daňovníka. Samotná transakcia, či právny úkon má takmer stále viacero účelov, a tak je zrejme, že medzi orgánom daňovej správy a daňovým subjektom bude pretrvávať spor, keďže subjekt môže stále argumentovať, že vyhnutie sa daňovej povinnosti alebo získanie daňovej výhody nepredstavovalo hlavný, podstatný, resp. jediný účel daňovej transakcie a správca dane bude naopak stále schopný práve tento účel identifikovať a zvýrazniť. V tomto smere je preto otázne, či nájdenie jedného spomedzi viacerých účelov nie je príliš ľahko zdolateľným kritériom vo vzťahu k identifikácii daňové právo zneužívajúceho konania. Aj preto sa domnievame, že je na mieste skôr reštriktívny prístup pri interpretácii skutkových okolností obsahovo naplňajúcich všeobecné pravidlo proti zneužívaniu.

V rámci záverečných úvah je preto možné zamyslieť sa nad otázkou, kde končí ochrana fiskálnych záujmov štátu, a kedy má táto v kolidujúcich prípadoch ustúpiť požiadavke na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Všeobecne akceptovateľná odpoveď zrejme neexistuje. Každá daňová vec je totiž založená na individuálnych skutkových okolnostiach, ich správnej identifikácii a následnej právnej subsumpcii.

Samozrejme, ideálny stav spočíva v nájdení praktickej rovnováhy medzi obidvoma záujmami obsiahnutými v princípe zákonnosti správy daní tak, aby zostalo zachované maximum z obidvoch. Práve to považujeme z hľadiska perspektív eliminácie

²⁶ Bližšie pozri BONK, F. Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (2. časť). In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, č. 2/ 2018, s. 175-188.

zneužívania práva v oblasti uplatňovania DPH za určujúce, a to tak pri predchádzaní zneužívania práva daňovými subjektmi, ale rovnako aj pri eliminácii takého konania a rozhodovania správcov dane, ktoré môže u platiteľov dane indikovať snahu o ukrátenie na ich právach.

V hraničných situáciách sa javí byť vhodným dať prednosť tomu riešeniu, ktorému svedčí všeobecne uznávaná predstava spravodlivosti v spojení s právnou istotou, to všetko pri starostlivom posúdení konkrétnych okolností najmä na strane daňového subjektu. Cestou k nájdeniu takéhoto riešenia môže byť konzistentná rozhodovacia činnosť orgánov daňovej správy, dôsledná kontrola ich rozhodnutí v správnom súdnictve, a tiež skúmanie naznačených otázok vedou daňového práva.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.
2. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo, 6. upravené vydání*. Praha: C. H. Beck, 2012.
3. BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. Praha: VOX, 2010.
4. BONK, F. Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (2. časť). In: *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, č. 2/ 2018.
5. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015.
6. ČERVENÁ, K., FORRAIOVÁ, I. DPH - genéza a stav de lege lata na území Slovenska. In *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016, s. 11-35. ISBN 9788087382790.
7. ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: strengtening of legal certainty? In RADVAN, M.: *System of financial law: System of tax law: conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2015.
8. SCHENK, A., OLIVER, O. *Value Added Tax a Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
9. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii. 3. aktualizované a přepracované vydání*. Praha: LINDE, 2009.
10. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.
11. TESAURO, F. The EU prohibition of Abuse of law and the limits of the principle of „External“ Res Judicata in conflict with European law. In PISTONE, P. *Legal remedies in European Tax law*. Amsterdam: IBFD, 2009.
12. THURONYI, V., BROOKS, K., KOLOSZ, B. *Comparative Tax Law. SECOND EDITION*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2016.
13. VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2016.

14. VERNARSKÝ, M. Zdaniteľná osoba v právnej úprave dane z pridanej hodnoty. In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.

KONTAKT NA AUTORA

miroslav.strkolec@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

DAŇOVÝ RÁJ

TAX HAVEN

Lenka Veselá

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevek sa zabyvá vymezením daňových rájů zejména z pohledu mediálního obrazu, ale i v jeho odlišnostech.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový ráj, offshore, média

Abstract in English language:

Contribution focuses on the definition of tax havens, particularly from the point of view of their media image, but also in its differences.

Keywords in English language:

tax haven, offshore, media

ÚVOD

Pro psaní tohoto příspěvku jsem si vybrala téma, které úzce souvisí s daňovými úniky, což bylo téma proběhlé konference. Každoročně je významnými společnostmi zabývajícími se daňovými úniky dán přehled, kolik domácího kapitálu díky přemístování sídel firem do jiných zemí pro kterou zemi odvane. Je až s podivem, co vše lze v rámci legislativních mezí docílit. Bylo by na začátek férové říci, že se ve většině případů zaměřují pojmy daňová optimalizace a daňové úniky. Musíme tedy na úvod vymežit, že za daňovou optimalizaci je nutné považovat kroky, které jsou v legálním režimu a vedou ke snížení výše daní. Zatímco za daňový únik považujeme takové kroky, které nelegálním způsobem snižují výši zaplacení daně.

Jako daňový únik se označuje situace, kdy se daňový poplatník částečně nebo zcela vyhýbá placení daně. Může tak vzniknout daňový únik legální nebo nelegální.¹

A řekla bych, že daňový ráj může spojovat oboje. Problematikou daňových rájů je neúplná harmonizace přímých daní. Problematika by se samozřejmě týkala pouze Evropské unie, ale mnoho tzv. daňových rájů máme přímo i tady. Harmonizace přímých daní je téma samo o sobě. Jedná se totiž o tak autonomní a svrchovanou doménu každého jednotlivého státu, že dosáhnout konsensu na této rovině bude běh na roky až desetiletí,

¹ Daňový únik – Wikipedie. [online]. [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%BD_%C3%BAnik

pokud vůbec. Pokud totiž budou existovat neodůvodněné rozdíly v jednotlivých zemích, které nejsou dány historií nebo geografickou polohou, budou zde vždy existovat možné cestičky k vyvádění zisku z tuzemských území.

1. DAŇOVÝ RÁJ V MÉDIÍCH

Ráda pracuji s mediálními obrazy daného tématu, tak i zde uvádím pár špiček ledovce z pohledu médií, a jak o daném tématu informují veřejnost. Jedná o veřejně dostupné články, které mají infomační charakter, než by se jednalo o vědeckou studii. Nicméně, co si budeme nalhávat, mediální obraz událostí veřejnosti utvářejí právě média a jimi poskytované informace, ať mají kvalitu jakoukoliv. Je prokázáno, že čtenář se rozhodne na základě titulku o tom, zda si článek přečte či nikoliv, proto novináři volí poutavé nadpisy, kterými chtějí potencionálního čtenáře zaujmout. Takto se můžeme setkat s názvy příspěvků např.:

- Využívání daňových rájů je v Česku na ústupu. Dokud EU nesladí daně, cesta vyvádět peníze tu bude vždy, říká daňový poradce.²
- Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl?³
- OTÁZKY A ODPOVĚDI: Co jsou a jak přesně fungují daňové ráje?⁴
- Panama je „tvrdý ráj“. Tam se buď něco skrývá, nebo legalizuje, říká expert.⁵
- Peníze z daňových rájů převed'te domů, budete mít úlevy, láká Řecko.⁶
- Daňové ráje – brzda Třetího světa⁷
- Daňový ráj bohatých přináší světu peklo.⁸

² *Využívání daňových rájů je v Česku na ústupu. Dokud EU nesladí daně, cesta vyvádět peníze tu bude vždy, říká daňový poradce* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: <https://zahranicni.ihned.cz/cl-65951720-vyuzivani-danovych-rajju-je-v-cesku-na-ustupu-dokud-eu-nesladi-dane-cesta-vyvadet-penize-tu-bude-vzdy-rika-danovy-poradce>

³ *Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? - Měšec.cz. Měšec.cz - váš průvodce finančním světem* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>

⁴ *Otázky a odpovědi: Co jsou a jak přesně fungují daňové ráje.* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/otazky-a-odpovedi-k-danovym-rajum-dlf-eko-zahranicni.aspx?c=A160405_2236963_eko-zahranicni_rny

⁵ *Panama je „tvrdý ráj“. Tam se buď něco skrývá, nebo legalizuje, říká expert.* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/panama-papers-rozhovor-expert-jiri-zezulka-fex-eko-zahranicni.aspx?c=A160404_161438_eko-zahranicni_rts

⁶ *Peníze z daňových rájů převed'te domů, budete mít úlevy, láká Řecko.* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]

Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/recka-vlada-vyzyva-sve-obcany-aby-do-zeme-prevedli-sve-penize-ukryte-na-svycarskych-kontech-gy6-eko-zahranicni.aspx?c=A160401_133630_eko-zahranicni_chrs

⁷ *Úvod do praktické sociologie: Soumrak státu. Daňové ráje – brzda Třetího světa – Novinky.cz . Novinky.cz – nejčtenější zprávy na českém internetu* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/kultura/salon/401397-uvod-do-prakticke-sociologie-soumrak-statu-danove-raje-brzda-tretiho-sveta.html>

⁸ *Daňový ráj bohatých přináší světu peklo.* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/cl-65942770-danovy-raj-bohatych-prinasi-svetu-peklo>

- Bahamy a Svatý Kryštof a Nevis už nejsou na černé listině daňových rájů. Zůstalo na ní sedm států.⁹
- Evropa jde po ruských špinavých penězích: Británie zmrazí majetek 140 lidí, banky na Kypru a v Lotyšsku chtějí znát skutečné majitele firem z daňových rájů.¹⁰
- Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizejí české firmy?¹¹
- Z černé listiny daňových rájů odstraní Evropská unie další tři země. Údajně sladily pravidla s EU.¹²
- Z daňových rájů je řízeno nejméně firem za posledních pět let.¹³
- Hledání ideálního daňového "parkingu" bude zas o kapku těžší.¹⁴

Jak si můžete sami povšimnout, články se týkají nejrůznějších oblastí této problematiky od výčtu přes podmínky až po statistiky.

2. Černý a šedý seznam EU

Koncem roku 2017, po složitých vyjednáváních, zveřejnila EU seznamy daňových rájů, tzv. černý a šedý. V zemích z obou seznamů podniká přes 10 500 českých firem. Vlastníci těchto firem v základním jmění upsali přes 61 miliard korun.¹⁵

Základní kapitál českých firem z černé listiny EU se v lednu roku 2018 blížil 663 milionům korun, vyplynulo z databázi poradenské společnosti Bisnode.¹⁶

„Nejpočetnější skupinu českých firem, v tzv. šedé listině, má z těchto seznamů Vietnam, a to 2215, tedy pětinu z celkového počtu. Za ním následuje Švýcarsko s 1880

⁹ *Bahamy a Svatý Kryštof a Nevis už nejsou na černé listině daňových rájů. Zůstalo na ní sedm států* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://zahranicni.ihned.cz/c1-66149760-bahamy-svaty-krystof-a-nevis-uz-nejsou-na-cerne-listine-danovych-raj-u-zustalo-na-ni-sedm-statu>

¹⁰ *Evropa jde po ruských špinavých penězích: Británie zmrazí majetek 140 lidí, banky na Kypru a v Lotyšsku chtějí znát skutečné majitele firem z daňových rájů* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z:

<https://archiv.ihned.cz/c1-66158480-evropa-jde-po-ruskych-spinavych-penezich-britanie-zmrazi-majetek-140-lidi-banky-na-kypru-a-v-lotyssku-chteji-znat-skutecne-majitele-firem-z-danovych>

¹¹ *Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizejí české firmy* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>

¹² Z černé listiny daňových rájů odstraní Evropská unie další tři země. Údajně sladily pravidla s EU - Aktuálně.cz. *Zprávy - Aktuálně.cz* [online]. Copyright © Economia, a.s. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/z-cerne-listiny-danovych-raj-u-odstrani-evropska-unie-dalsi-t/r~d5dd0fc2216511e8aca5ac1f6b220ee8/>

¹³ Daňové ráje leden 2018 - Bisnode Česká republika. *Jsmo průkopníky v smart datech - Bisnode Česká republika* [online]. [cit. 27.07.2018] Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-raj-u-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>

¹⁴ *Hledání ideálního daňového "parkingu" bude zas o kapku těžší* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66084630-hledani-idealniho-danoveho-parkingu-bude-zas-o-kapku-tezsi>

¹⁵ *Unie zmírnila. V daňových rájích z černé listiny však stále podniká 173 českých firem* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-danovych-rajich-z-cerne-listiny-podnika-173-cz-firem/>

¹⁶ tamtéž

firmami a první trojici uzavírá Srbsko, kde podle našich dat má vlastníka 1109 českých firem," uvedla analytička Bisnode Petra Štěpánová.¹⁷

V aktuálním unijním seznamu daňových rájů, tzv. černé listině, podniká 173 českých firem. Nejvíce jich má sídlo na Marshallových ostrovech, a to 152 českých společností.¹⁸

Nicméně na druhou stranu je důležité také říci, že dle analytičky Bisnode většina českých a slovenských firem stejně využívá evropských daňových rájů, které unie i přes kritiku do svého šedého seznamu nezařadila.¹⁹

Evropská unie svou černou listinu daňových rájů představila loni v prosinci. Původně na seznam zařadila 17 zemí, po několika změnách je na něm v polovině roku 2018 sedm států - Americká Samoa, Guam, Namibie, Palau, Samoa, Trinidad a Tobago a Americké Panenské ostrovy. Nyní vyškrtnuté Bahamy a Svátý Kryštof a Nevis byly dopřány teprve v březnu roku 2018. Důvodem jejich vyškrtnutí jsou závazky ke změnám v přístupu k daňovým otázkám, které budou v souladu s evropskými požadavky. Obě země se tak dostaly na "šedý" seznam států, což je širší unijní listina. Souhlasily s tím, že Unie jejich spolupráci v daňové problematice bude podrobně sledovat.²⁰

2.1. Dva typy daňových rájů

Rozeznáváme dva typy daňových rájů, v jednom jde o levné daně a ve druhém o ukrytí vlastnické struktury, což může pro někoho znamenat více než ušetřit miliony na daních. Zejména pro politiky a jinak exponované osoby, které mají zájem na tom, uchovat si svůj mediální obraz bez jakéhokoliv konfliktu se zákonem anebo špatným míněním, nebo dokonce závistí.

O možnosti umístit svojí firmu do daňového ráje se evropští podnikatelé začali ve větším měřítku zajímat až po druhé světové válce. V té době se v Evropě prosadil solidárnější model státu a daně byly stále vyšší a vyšší. Firmy proto začaly vymýšlet, kam jinam umístit svou společnost, aby unikly povinnosti odevzdávat část svých zisků státu. Již v té době existovaly země, které měly tržní prostředí poněkud liberálnější a dávaly důraz především na:²¹

¹⁷ *V Česku podniká přes deset tisíc firem se sídlem v nových daňových rájích, nejvíce jich je z Vietnamu a Švýcarska* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65997840-v-cesku-podnika-pres-deset-tisic-firem-se-sidlem-v-novych-danovych-rajich-nejvice-jich-je-z-vietnamu-a-svycarska>

¹⁸ *Unie zmírnila. V daňových rájích z černé listiny však stále podniká 173 českých firem* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-danovych-rajich-z-cerne-listiny-podnika-173-cz-firem/>

¹⁹ *tamtéž*

²⁰ *Bahamy a Sv. Kryštof a Nevis už nejsou na seznamu daňových rájů. Evropská unie je vyškrtla* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: https://www.irozhlaz.cz/ekonomika/danovy-raj-bahamy-evropska-unie_1805251220_pj

²¹ *Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? - Měšec.cz. Měšec.cz - váš průvodce finančním světem* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>

- ochranu soukromí a anonymitu,
- ochranu majetku společnosti a jednotlivců,
- minimální zásah ze strany úřadů.

Některé firmy využívají možnosti daňového ráje také proto, aby kryly svůj majetek. Pokud by se věřitelé domáhali splacení závazků, na majetek firmy nedosáhnou, jelikož firma založená v daňovém ráji má jiná pravidla podle tamních zákonů. A mezi ty velice často patří i ochrana majetku. A v neposlední řadě je pro firmu obrovskou výhodou anonymita, kterou jim tyto země poskytují.²²

Daňové ráje můžeme tedy rozdělit na offshore finanční centra a onshore finanční centra.

Daňové ráje se dnes nazývají "offshore finanční centra". Tento termín označuje zemi, která kromě daňových úlev nabízí i další výhodné podmínky pro podnikatele. Patří k nim vyspělá infrastruktura, legislativa, vymahatelnost práva, rozvinutý bankovní systém atd.

Offshore společnosti jsou mimořádně zvýhodněné společnosti, které obvykle nemají daňové ani další povinnosti, a soukromí jejich vlastníků je chráněno vysokou anonymitou vlastnictví.²³

„Ročně se celosvětově zakládá několik desítek tisíc offshore společností. Offshore společnosti jsou právnické osoby (obdoba českých a. s. a s. r. o.) registrované v zemích, které těmto společnostem umožňují příznivý daňový režim. Nejčastěji využívanou formou offshore společnosti je International Business Company (IBC). Offshore společnosti jsou hojně využívány v oblasti mezinárodního obchodu, dále pro poskytování poradenských služeb, elektronických služeb, reklamních služeb, zprostředkování apod. Naopak tyto společnosti nelze využít např. pro tuzemský maloobchod a řemeslnou výrobu.“²⁴

Offshore společnost musí splňovat určité požadavky, které mohou být nepatrně odlišné dle cílové destinace:

- udržovat sídlo společnosti v dané zemi,
- musí mít v dané zemi místního zástupce,
- musí hradit vládě daného státu paušální daň, zpravidla velmi nízkou.²⁵

²² tamtéž

²³ Offshore Společnosti, Offshore Podnikání, Daňové Ráje — iOffshore.cz. *Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/offshore-spolecnosti>

²⁴ Členění daňových rájů. *Daňové ráje - informace o daňových rájích, založení offshore společnosti* [online]. Copyright © Daňové Ráje.eu [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: https://www.danoveraje.eu/danovy-raj/?utm_source=copy&utm_medium=paste&utm_campaign=copypaste&utm_content=https%3A%2F%2Fwww.danoveraje.eu%2Fdanovy-raj%2F

²⁵ Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? - Měsíc.cz. *Měsíc.cz - váš průvodce finančním světem* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>

Pokud všechny tyto požadavky společnost splňuje, má možnost využívat výhody lokalit daňových rájů.

Mezi klasické offshore daňové ráje s nulovou sazbou korporátní daně patří (Panama, Seychely, Belize). I evropské země dovolují danit výrazně méně než v Česku (Kypr, Lucembursko, Nizozemsko). Zatímco exotické země slouží především k znepréhlednění vlastnické struktury, evropské země dokážou přinést značnou daňovou úsporu.

Onshore společnosti se také zakládají v tzv. daňových rájích, ale daně firma odvádí standardně v té zemi, ve které svou činnost vykonává. Zpravidla jediným důvodem, proč bývá onshore společnost založena, je, že majitelé chtějí skrýt svoji identitu nebo ochránit svůj majetek.

Zakládání těchto společností není tak preferované jako již zmíněné offshore společnosti, protože nepřináší takovou finanční úsporu.²⁶

Onshore společnosti přinášejí množství výhod obtížně dosažitelných jinými nástroji. Hlavními důvody pro zastřešení podnikatelského záměru nebo majetku onshore společností je univerzálnost využití, opora ve stabilním právním prostředí a v neposlední řadě image zahraniční společnosti. Velmi častým motivem k zapojení onshore společnosti do korporátní struktury je vysoký důraz na ochranu soukromí vlastníka společnosti.²⁷

Společnosti sídlící v onshore zemích mají povinnosti srovnatelné s českými firmami, a to vést účetnictví, podávat daňová přiznání, zpravidla také podléhají auditu.

Mezi klasické onshore jurisdikce patří Nizozemsko, Velká Británie, Kypr, Švýcarsko, Rakousko. Dále k nim řadíme i ostatní státy EU a OECD.

3. Co je to daňový ráj

Offshore jurisdikce (tzv. daňové ráje) jsou státy, které v rámci svých zákonů umožňují založení offshore společností a tímto do své země získávají zahraniční kapitál.²⁸

Pro přehlednost jsou zde uvedeny některé dostupné definice pojmu daňového ráje.

Výraz vznikl nepřesným překladem z anglického tax haven, tedy daňový přístav. Míni se jím místo (stát, samosprávné území), kde důchody a aktiva podléhají velmi nízkému, případně nulovému zdanění. Obvykle platí vysoký stupeň obchodního a bankovního tajemství. Podnikatelům poskytují daňové ráje výhodnější podmínky než

²⁶ tamtéž

²⁷ Onshore společnosti | Akont. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>

²⁸ Offshore Společnosti, Offshore Podnikání, Daňové Ráje — iOffshore.cz. *Offshore společnosti, daňové ráje* - iOffshore.cz [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/offshore-spolecnosti>

jejich vlastní země. Např. Bahamy, Bermudy, Filipíny, ale i některé evropské země, např. Irsko, Lucembursko, Švýcarsko.²⁹

Daňový ráj je stát, který nevybírá od svých rezidentů, fyzických a právnických osob, daň z příjmu a obvykle ani žádné jiné daně. Tuto ekonomickou strategii obvykle volí menší státy, které tím lákají podnikatele a investory do své země.³⁰

Místa, kde se platí nízké daně nebo vůbec žádné daně. Zahraniční společnosti se zde často registrují jen papírově, ačkoliv skutečné místo podnikání může být ve zcela jiné zemi.³¹

Daňový ráj (anglicky tax haven, daňový přístav či útočiště) označuje zemi, ve které jsou mimořádně daňově zvýhodněny zahraniční firmy. Zisky zahraničního podniku (tzv. offshore společnosti) jsou daněny pouze zanedbatelně, dividendy takového podniku vůbec. Firmy s vedením mimo danou zemi nejsou daněny vůbec, jsou od daně z příjmu osvobozeny a získávají také další daňové výhody např. osvobození od cla při dovozu hmotného či nehmotného investičního majetku, většinou nezbytného pro podnikatelský provoz (automobily, kancelářská technika a zařízení). Tyto firmy musí dodržet určité podmínky: činnost společnosti musí být omezena na podnikatelské aktivity mimo danou zemi, držitelé kapitálových podílů musí být cizinci a firma nesmí získávat finance z tuzemských zdrojů. Cílem je přilákání zahraničního kapitálu a vytvořit z příslušné země významné finanční a hospodářské centrum. Většinou se jedná o země s malou rozlohou a nízkým počtem obyvatel, které však vykazují vysoké ekonomické výkony. Počet založených společností v některých daňových rájích dokonce převyšuje počet obyvatel.³² Např. (Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Lichtenštejnsko).

3.1. Výhody daňového ráje

- Daňová optimalizace
- Anonymita vlastnictví a ochrana investorů, nebezpečí spočívá v otázce organizovaného zločinu a praní špinavých peněz
- Ochrana majetku, které skrývá nebezpečí odklonu majetku před potenciálními věřiteli.
- Mezinárodní image
- Nemusí se většinou vést účetnictví
- Nemusí se většinou podávat daňová přiznání
- Nevyžaduje se provádění auditu ani vydávání výročních zpráv

²⁹ Co je Daňový ráj [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/slovník/danovy-raj>

³⁰ Daňový ráj - výhody založení firmy v oblíbených jurisdikcích. *Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/danovy-raj>

³¹ daňový ráj. *business.center.cz* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pojmy/p3249-danovy-raj.aspx>

³² Daňový ráj – Wikipedie. [online]. [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%BD_r%C3%A1j

- nulová daň z příjmu, nebo velmi nízká
- neexistují zde daně dědické a darovací,
- snížení provozních nákladů, uznání jiných druhů nákladů jako daňových
- celkové omezení zákonných povinností,
- minimální zásahy ze strany úřadů.
- Většinou nižší administrativní zátěž

Za hlavní význam daňového ráje považují danoveraje.eu to, že kromě toho, že „šetří“ peníze svých uživatelů, že také nutí politiky snižovat daňové zatížení a omezovat byrokracii. Rostoucí význam daňových rájů je nepříjemnou zprávou pro většinu vyspělých evropských zemí. Opět jsou v tom peníze, o které tyto země přicházejí.³³

3.2. Systém fungování společnosti v daňovém ráji

Zakázky plněné v rezidentní zemi fakturuje offshore společnost. Tím zůstává výnos nezdaněný na účtech offshore společnosti. Výnos se poté může investovat zpět do mateřské země, vyplácet jako dividenda (po příslušném zdanění), anebo využít volný kapitál jako dlouhodobou nízkoúročnou půjčku pro vlastní firmu, neboť pokud by vlastníci chtěli převést finanční prostředky na své soukromé účty, již by podléhaly dani z příjmu.³⁴

Je nutné si ovšem uvědomit, že dani z příjmu podléhají v ČR také společnosti, které tu sice nemají sídlo ani zástupce, ale vyvíjejí tu činnost déle než půl roku. To nutí podnikatele zakládat více společností a kombinovat je v čase tak, aby se vyhnuli placen daní.

Daňové ráje ovšem využívají i renomované společnosti, banky či peněžní fondy. Již hrubý zisk ve výši jednoho miliónu tvoří zlomovou hranicí, při níž se vyplatí uvažovat o přenesení sídla firmy do daňového ráje. Náklady na zřízení firmy se zde pohybují od 3000 dolarů výše. Zprostředkovatelské firmy jsou schopné je založit takřka na počkání. Udržovací roční poplatek se pohybuje okolo 100 tisíc korun ročně, což je u firmy s miliónovým hrubým ziskem pouhých 10 % na místo 31 %, které by zaplatila na dani z příjmů.³⁵

ZÁVER

Jak americké soudy, tak ty české v minulosti uvedly, že daň je nákladová položka, a je naprosto pochopitelné, že se ji každý snaží minimalizovat, jestliže k tomu zákon vytváří podmínky.³⁶

³³ Výhody daňových rájů. Daňové ráje - informace o daňových rájích, založení offshore společnosti [online]. Copyright © Daňové Ráje.eu [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.danoveraje.eu/danove-raje/>

³⁴ tamtéž

³⁵ tamtéž

³⁶ *Využívání daňových rájů je v Česku na ústupu. Dokud EU nesladí daně, cesta vyvádět peníze tu bude vždy, říká daňový poradce* [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z:

Zdanění je tedy náklad jako každý jiný, a podnikatelé se v rámci maximalizace svého zisku snaží omezit své náklady, což logicky zahrnuje i výši zdanění. Společnosti jsou tak nuceny alespoň část svých příjmů daňově optimalizovat pomocí vhodně navržených mezinárodních struktur využívajících offshore a onshore centra.³⁷

Vše zde řečené jsou informace k daňovým rájům. Jejich historie, jejich fungování, jejich postavení, ale i jejich tolerance se v čase mění. Jednotlivé daňové ráje získávají v průběhu proměny různé pozice, od zcela neprůstředného bankovního tajemství až po nově spolupracující destinace, kde anonymitě a skrývání odzvonilo. Musíme zde zmínit, pokud se jedná o neevropské státy, uzavřené mezinárodní smlouvy, které dávají jejím signatářům pravomoc ověřit si informace o konkrétních osobách nebo finančních transakcích. Nesmíme opomenout ani obecně známé smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které máme jako Česká republika uzavřeny i s některými typickými daňovými ráji, jako jsou např. Lichtenštejnsko, Kypr a Panama. I tyto smlouvy umožňují, aby se stát v případě potřeby mohl domáhat informací.

Další možností, na základě níž může ČR získat informace je Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, kterou uzavřelo 90 států světa a mimo jiné i daňové ráje jako Mauricius a Seychely.

Na základě těchto smluv byla loni doměřena daň ve výši 50 000 000 Kč. Zdá se tedy, že v České republice daňovým rájům pomalu odzvonilo, říká titlek jednoho z příspěvků internetového portálu.³⁸

Přesunem zisků do daňových rájů ztrácí Česko podle odhadů think-tanku Glopolis až 57 miliard ročně.³⁹

Státy EU podle oficiálních odhadů přijdou v důsledku daňových úniků, podvodů a manipulací ročně až o 27 biliónů korun (dvacetinásobek rozpočtu ČR). Z toho asi za pětinou stojí přesun peněz právě do různých „rájů“.⁴⁰

Tyto informace jsou velmi populistické, veřejnost o nich ráda slyší, zejména pokud se podařilo některé doměřené daně získat zaplacené.

Ministerstvo financí na údaj Glopolisu, že Česko přesunem zisků do daňových rájů ztrácí až 57 miliard ročně, reagovalo v tom smyslu, že podle konzervativního odhadu OECD přepočteného na ČR nám finanční úniky do daňových rájů berou na

<https://zahranicni.ihned.cz/c1-65951720-vyuzivani-danovych-raj-u-je-v-cesku-na-ustupu-dokud-eu-nesladi-dane-cesta-vyvadet-penize-tu-bude-vzdy-rika-danovy-poradce>

³⁷ Daňová Optimalizace Využívající Offshore Společnost — iOffshore. *Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/proc-offshore/danova-optimalizace>

³⁸ Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? - Měsíc.cz. *Měsíc.cz - váš průvodce finančním světem* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>

³⁹ Úvod do praktické sociologie: Soumrak státu. Daňové ráje – brzda Třetího světa – Novinky.cz . *Novinky.cz – nejčtenější zprávy na českém internetu* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/kultura/salon/401397-uvod-do-prakticke-sociologie-soumrak-statu-danove-raje-brzda-tretiho-sveta.html>

⁴⁰ tamtéž

daních „jen“ 6–15 miliard ročně, další ekonomové hovoří o 20–25 miliardách. S ohledem na některá informační embarga daňových rájů, se opravdu může jednat pouze o odhady. Sami máte možnost posoudit, jak široký rozptyl jednotlivé studie nabízejí. Vždy bude samozřejmě záležet na tom, z kterých informací jednotlivé společnosti vycházejí, v kterých případech se jedná o subjektivní odhad a ve kterých případech o reálná čísla.

Nicméně zajímavou informací, která by měla být na prvním místě našeho zřetele, je znepokojivá informace, která vyplývá ze studie Transparency International a Bisnode, která upozorňuje i na to, že za osm let dostaly firmy se sídlem v daňových rájích ve veřejných zakázkách od českého státu 244 miliard korun! Ztráty tvořené neprůhledným **offshore** vlastnictvím se tedy nemusejí týkat jen výběru daní, ale i posílení neefektivit investic.⁴¹ Dle mého názoru by v této problematice mělo dojít ke změně a veřejné finance vynakládat pouze osobám a společnostem, které mají průhlednou vlastnickou strukturu. Jen v takovém případě může být garantován účel a úmysl veřejných zakázek a ne zastírání majetkových i mimomajetkových transakcí, které mohou s touto problematikou souviset.

Ve světě vznikly už i zákony jako ochrana proti daňovým únikům. Uveďme zde např. Foreign Account Tax Compliance Act, tzv. FATCA, což je daňový zákon Spojených států, který požaduje po cizích bankovních institucích předávat informace o účtech amerických daňových americkému daňovému úřadu. Zákon byl přijat v roce 2010 americkým Kongresem. Tento zákon byl inspirací o čtyři roky později pro OECD vytvořit tzv. globální standard pro automatickou výměnu informací o finančních účtech známý pod názvem GATCA. Hned v prvním roce se k jejímu plnění zavázalo 95 států, nejen členů EU.

Co říci závěrem. Použijme opět jeden z titulků v médiích: „Mezinárodní dohody, boj proti praní špinavých peněz a proti daňovým únikům. Kruh se pomalu uzavírá a míst, kam utěci před vysokým zdaněním, výrazně ubývá.“⁴²

Není ovšem na místě předpokládat, že daňové ráje ze světa zmizí úplně. Sice je na ně vyvíjen vysoký nátlak, zejména ze strany rozvinutých ekonomik, nicméně důvod jejich udržení je jejich výhodnost pro hostitele. V tomto ohledu se domnívám, že zejména z pohledu offshore jurisdikcí bude několik málo států trvat na své nezávislosti poskytování služeb tohoto typu, a svoje postavení si nenechají vzít. Na druhou stranu bude přibývat států, které se z různých důvodů budou usměřňovat v poskytovaných a garantovaných službách. Viz např. změny v černém a šedém seznamu za poslední půlrok. Ale vždy budou existovat rozdíly mezi jednotlivými zeměmi, dokud nebude 100 % harmonizace přímých daní. A ta, jak víme, zejména v evropských podmínkách, je nedosažitelná, neboť velmi narušuje autonomii každého jednotlivého státu a jeho nezávislost.

⁴¹ tamtéž

⁴² Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>

„Snižování daní problém s ráji nevyřeší. Nulové sazby a mlčenlivým bankám se konkurovat nedá. První háček takového idealistického pohledu spočívá v tom, že těm úplně nejbohatším, kteří odklání nejvíc, nikdy nelze nabídnout nic lákavějšího než nulu.“⁴³

POUŽITÉ PRAMENE

1. Daňový únik. In: Wikipedia: the free encyclopedia [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2018-07-27]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%BD_%C3%BAnik
2. Daňový ráj. In: Wikipedia: the free encyclopedia [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2018-07-27]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%BD_r%C3%A1j
3. Využívání daňových rájů je v Česku na ústupu. Dokud EU nesladí daně, cesta vyvádět peníze tu bude vždy, říká daňový poradce [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: <https://zahranicni.ihned.cz/c1-65951720-vyuzivani-danovych-raj-u-je-v-cesku-na-ustupu-dokud-eu-nesladi-dane-cesta-vyvadet-penize-tu-bude-vzdy-rika-danovy-poradce>
4. Daňové ráje. Mají pro české podnikatele smysl? - Měsíc.cz. Měsíc.cz - váš průvodce finančním světem [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danove-raje-maji-pro-ceske-podnikatele-smysl/>
5. Otázky a odpovědi: Co jsou a jak přesně fungují daňové ráje. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/otazky-a-odpovedi-k-danovym-rajum-dlf-eko-zahranicni.aspx?c=A160405_2236963_eko-zahranicni_rny
6. Panama je „tvrďý ráj“. Tam se buď něco skrývá, nebo legalizuje, říká expert. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/panama-papers-rozhovor-expert-jiri-zezulka-fex-/eko-zahranicni.aspx?c=A160404_161438_eko-zahranicni_rts
7. Peníze z daňových rájů převed'te domů, budete mít úlevy, láká Řecko. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018] Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/recka-vlada-vyzyva-sve-obcany-aby-do-zeme-prevedli-sve-penize-ukryte-na-svycarskych-kontech-gy6-/eko-zahranicni.aspx?c=A160401_133630_eko-zahranicni_chrs
8. Úvod do praktické sociologie: Soumrak státu. Daňové ráje – brzda Třetího světa – Novinky.cz . Novinky.cz – nejčtenější zprávy na českém internetu [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/kultura/salon/401397-uvod-do-prakticke-sociologie-soumrak-statu-danove-raje-brzda-tretiho-sveta.html>

⁴³ *Snižování daní problém s ráji nevyřeší* [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dan-z-prijmu/310728-snizovani-dani-problem-s-raji-nevyresi>

9. Daňový ráj bohatých přináší světu peklo. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65942770-danovy-raj-bohatych-prinasi-svetu-peklo>
10. Bahamy a Svatý Kryštof a Nevis už nejsou na černé listině daňových rájů. Zůstalo na ní sedm států [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://zahranicni.ihned.cz/c1-66149760-bahamy-svaty-krystof-a-nevis-uz-nejso-ua-er-ae-listine-danovych-raj-u-zustalo-na-ni-sedm-statu>
11. Evropa jde po ruských špinavých penězích: Británie zmrazí majetek 140 lidí, banky na Kypru a v Lotyšsku chtějí znát skutečné majitele firem z daňových rájů [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-66158480-evropa-jde-po-ruskych-spinavych-penezich-britanie-zmrazi-majetek-140-lidi-banky-na-kypru-a-v-lotyssku-chteji-znat-skutecne-majitele-firem-z-danovych>
12. Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizejí české firmy [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>
13. Z černé listiny daňových rájů odstraní Evropská unie další tři země. Údajně sladily pravidla s EU - Aktuálně.cz. Zprávy - Aktuálně.cz [online]. Copyright © Economia, a.s. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/z-er-ae-listiny-danovych-raj-u-odstrani-evropska-unie-dalsi-t-r~d5dd0fc2216511e8aca5ac1f6b220ee8/>
14. Daňové ráje leden 2018 - Bisnode Česká republika. Jsme průkopníky v smart datech - Bisnode Česká republika [online]. [cit. 27.07.2018] Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-raj-u-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>
15. Hledání ideálního daňového "parkingu" bude zas o kapku těžší [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66084630-hledani-idealniho-danoveho-parkingu-bude-zas-o-kapku-tezsi>
16. Unie zmírnila. V daňových rájích z černé listiny však stále podniká 173 českých firem [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-danovych-rajich-z-er-ae-listiny-podnika-173-cz-firem/>
17. V Česku podniká přes deset tisíc firem se sídlem v nových daňových rájích, nejvíce jich je z Vietnamu a Švýcarska [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65997840-v-cesku-podnika-pres-deset-tisic-firem-se-sidlem-v-novych-danovych-rajich-nejvice-jich-je-z-vietnamu-a-svycarska>
18. Offshore Společnosti, Offshore Podnikání, Daňové Ráje — iOffshore.cz. Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/offshore-spolecnosti>
19. Členění daňových rájů. Daňové ráje - informace o daňových rájích, založení offshore společnosti [online]. Copyright © Daňové Ráje.eu [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: https://www.danoveraje.eu/danovy-raj/?utm_source=copy&utm_medium=paste&utm_campaign=copypaste&utm_content=https%3A%2F%2Fwww.danoveraje.eu%2Fdanovy-raj%2F

20. Onshore společnosti | Akont. [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>
21. Co je Daňový ráj [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/slovník/danovy-raj>
22. Daňový ráj - výhody založení firmy v oblíbených jurisdikcích. Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/danovy-raj>
23. Daňový ráj. business.center.cz [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pojmy/p3249-danovy-raj.aspx>
24. Výhody daňových rájů. Daňové ráje - informace o daňových rájích, založení offshore společnosti [online]. Copyright © Daňové Ráje.eu [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.danoveraje.eu/danove-raje/>
25. Využívání daňových rájů je v Česku na ústupu. Dokud EU nesladí daně, cesta vyvádět peníze tu bude vždy, říká daňový poradce [online]. [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://zahranicni.ihned.cz/c1-65951720-vyuzivani-danovych-raj-u-je-v-cesku-na-ustupu-dokud-eu-nesladi-dane-cesta-vyvadet-penize-tu-bude-vzdy-rika-danovy-poradce>
26. Daňová optimalizace využívající offshore společnost — iOffshore. Offshore společnosti, daňové ráje - iOffshore.cz [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/proc-offshore/danova-optimalizace>
27. Snižování daní problém s ráji nevyřeší [online]. Copyright © [cit. 27.07.2018]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dan-z-prijmu/310728-snizovani-dani-problem-s-raji-nevyresi>

KONTAKT NA AUTORA

Lenka.Vesela@upol.cz

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta
17. listopadu 8
771 11 Olomouc
Česká republika

DAŇOVÉ RÁJE A JEJICH NEGATIVA A POZITIVA

TAX HAVENS AND THEIR NEGATIVE AND POSITIVE ASPECTS

Roman Vybíral

Právnická fakulta, Univerzita Karlova

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevek si klade za cieľ komplexne zhodnotiť jeden z fenoménov daňovej oblasti posledných desiatok let. Daňové ráje sú vnímané takmer výhradne negatívne, ničmenšie nie je celkom čierobíle. Vedľa celého radu negatívnych aspektov existujú rovnako aspekty pozitívne, o ktorých sa hovorí veľmi málo. Smyslom tohto príspevku je teda určitá objektívizácia sféry daňových rájov a stručné pojednanie o významu a vplyvu jednotlivých kľúčových aspektov, ktoré tento fenomén doprovádza. Z negatívnych aspektov bude pojednané najmä o znížení a umelom presune inkasa priamych daní, ďalej pak o doprovoďných jevoch ako napr. financovanie nelegálnych aktivít. Z pozitívnych aspektov bude pozornosť venovaná predovšetkým otázke daňovej konkurencie, vplyvu daňových rájov na nepriame zdanenie a tlaku na zefektívnenie chodu verejnej správy.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daň, daňový ráj, daňová konkurencia

Abstract in English language:

The paper aims to comprehensively assess one of the tax area phenomena of the last decades. Tax havens are perceived almost exclusively negatively, but nothing is black and white and in addition to a number of negative aspects, there are also some positive aspects. The purpose of this paper is therefore a certain objectification of the sphere of tax havens and a brief discussion of the importance and influence of the key aspects. The negative aspects that will be discussed are the reduction and artificial transfer of direct taxes income, as well as the financing of some illegal activities. As for the positive aspects, attention will be paid for example to the issue of tax competition, the impact of tax havens on indirect taxation and pressure to make public administration more efficient.

Keywords in English language:

tax, tax haven, tax competition

ÚVOD

V súčasnej dobe, kedy vyspelý svet stojí pred radou zásadných problémov globálneho charakteru, existujú i problémy zástupnejšie, ktoré je však rovnako treba nezbytné riešiť. Medzi tieto problémy patrí rovnako existencie daňových rájov, resp. boj proti nim. Daňové

ráže jsou tématem, které již mnoho let zaměstnává celou řadu odborníků po celém světě. Dalo by se hovořit o specifickém sektoru ekonomiky, který je charakteristický tím, že na jednu stranu odčerpává nemalé prostředky z veřejné sféry, na druhou stranu tyto prostředky typicky alokuje v rámci sféry soukromé, s čímž je spojena řada doprovodných jevů, které mají na ekonomiku nejen negativní, ale rovněž pozitivní dopady.

Tento příspěvek¹ pojednává o daňových rájích nikoliv z hlediska nezbytnosti, účelnosti a efektivity boje proti nim, nýbrž si klade za cíl tento fenomén pokud možno co nejvíce objektivizovat. Velmi často bývají zmiňovány a kritizovány negativní aspekty daňových rájů, mezi které lze řadit především úbytek inkasa daní do veřejných rozpočtů ostatních států, podporování tzv. šedé a černé ekonomiky a organizovaného zločinu a v neposlední řadě otázky týkající se praní špinavých peněz a financování terorismu.

Výše uvedené skutečnosti bývají pravidelně kritizovány jak ze strany jednotlivých států, tak na úrovni nadnárodních celků a uskupení.² Na mezinárodním poli bývá často proklamována snaha o zamezení, resp. zmírnění negativních dopadů existence těchto jurisdikcí na ostatní ekonomiky. Tato snaha je nicméně do značné míry limitována, neboť nástroje, které by vedly k úplné eliminaci daňových rájů, neexistují a jsem přesvědčen, že v nejbližší budoucnosti ani existovat nebudou. Dosáhnout celosvětové shody v tak citlivé oblasti, kterou jsou přímé daně, je jistou utopií.

1. PŘÍČINY EXISTENCE DAŇOVÝCH RÁJŮ

O existenci a významu z pohledu subjektu daně velmi výhodných jurisdikcí se na poli mezinárodního daňového práva hovoří po dlouhá desetiletí. Daňové ráje bývají poměrně hojně využívány subjekty, jejichž primárním cílem je minimalizovat výši daňového břemene, přičemž se k tomuto primárnímu cíli váží rovněž cíle sekundární, ke kterým je možné řadit snahu o zachování co nejvyšší míry anonymity (např. pokud jde o vlastnickou strukturu společností, případně o anonymní účty vedené u peněžních ústavů), případně snaha o dosažení vyšší míry ochrany investic. „*Některé země nevybírají nijak vysoké daně (pokud je vůbec vybírají) od společností, které jsou jejich rezidenty nebo které tam mají stálou provozovnu.*“³

Ačkoliv neexistuje obecná shoda na definičních znacích daňových rájů, osobně považuji za jednotící prvek těchto entit takovou míru daňověprávní autonomie, která jim umožňuje samostatně upravovat podstatné otázky alespoň v některých sférách daňové oblasti (např. určení základu daně z příjmů, určení sazby daně z příjmů atd.). Vždy se tedy jedná o určitá území, která jsou uvedenou autonomií potřebnou měrou vybavena. Domnívám se, že lze rozlišovat daňové ráje v užším a širším pojetí. Daňové ráje v širším pojetí lákají subjekty na celou řadu daňových úlev v rámci daňové soustavy. Naopak, daňové ráje v užším slova smyslu cílí na konkrétní entity za pomoci velmi úzce

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Např. OECD, Evropská unie, skupina G20, skupina G8.

³ Viz RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Olomouc: ANAG, 2012, s. 40.

specifikovaných daňových úlev, tedy nikoliv komplexně. Mezi daňové ráje v užším slova smyslu by tedy bylo možné řadit celou řadu zemí, Českou republiku nevyjímaje. Pro účely tohoto článku budou nicméně dále brány v potaz daňové ráje v širším pojetí.

Existence daňových rájů vychází v první řadě z konceptu daňové suverenity. Daňová suverenita spočívá v poměrně široké svobodě stanovit si na svém území podmínky v podobě vymezení subjektů daně, předmětu daně, sazby daně a dalších souvisejících prvků daňové konstrukce. Vnitrostátní daňové právní předpisy spadají podle mého názoru do sféry jednostranného výkonu státní suverenity, a proto k jejich sjednocování, resp. přibližování dochází poměrně obtížně.⁴ Významná je rovněž existence mezinárodní daňové konkurence,⁵ přičemž je možné konstatovat, že daňové ráje jsou vyústěním daňové konkurence dovedené do extrému. S tím souvisí skutečnost, že hranice mezi tolerovanou a obecně pozitivně vnímanou daňovou konkurencí a škodlivou daňovou konkurencí⁶ zapříčiněnou existencí těchto jurisdikcí je velmi tenká a mnohdy prostupná. Mezinárodní daňové konkurencí bude pozornost věnována v jedné z dalších kapitol.

2. NEGATIVNÍ ASPEKTY DAŇOVÝCH RÁJŮ

Pokud jde o negativní aspekty daňových rájů, tyto jsou poměrně známé a často diskutované. Tyto aspekty přitom dělím na dvě kategorie, a to na kategorii fiskální a kategorii nefiskální. Do fiskální kategorie patří jednak celosvětové snížení inkasa přímých daní (zejména daní z příjmů), dále pak umělý přenos výnosu daní z jurisdikcí tržního charakteru do jurisdikcí netržních. Nefiskální kategorie v sobě zahrnuje veškeré ostatní doprovodné jevy daňových rájů. Jako příklad lze uvést garantovanou anonymitu společníků a dalších podílníků korporací, dále pak absentující mezinárodní spolupráce při výměně informací v (nejen) daňových záležitostech, obtížnější rozkrývání finančních toků při financování terorismu, nelegálního obchodu se zbraněmi, se zvířaty, s bílým masem apod. Dalo by se tedy konstatovat, že daňové ráje jsou velmi úzce spojeny s právem proti praní špinavých peněz.⁷ Dalším negativním aspektem je skutečnost, že boj proti daňovým rájům odčerpává jak finanční, tak personální kapacity, které by mohly soužit k řešení mnohem závažnějších problémů, s nimiž se jednotlivé státy potýkají.

Co do fiskální složky dopadů lze za nejvýznamnější označit snížení inkasa přímých daní. Problematika zdaňování příjmů je přitom do jisté míry spojena s problematikou hrubého domácího produktu. Odhady hovoří o tom, že až 10 % celosvětového hrubého

⁴ K tomu např. viz HARRIS, P. a D. OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010, s. 16.

⁵ K tomu viz např. TEATHER, R. *The benefits of tax competition*. London: Institute of Economic Affairs, 2005, s. 147 a nasl.

⁶ K tomuto pojmu viz např. Oecd.org [online]. 1998. [cit. 2018-07-01]. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Dostupné z WWW: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en>.

⁷ K tomu viz VYBÍRAL, R. *Právo proti praní špinavých peněz*. In KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 291 a nasl.

domácího produktu je alokováno v daňových rájích,⁸ daňové ráje v širším pojetí však z hlediska geopolitického tvoří mnohem menší část světa. Prostředky, které by jinak byly zaplacené na daních v tržních ekonomikách, se tedy projevují mimo jiné nárůstem hrubého domácího produktu vybraných jurisdikcí. Uvedené peněžní prostředky tedy nezmizí, pouze se projeví jinde a jinak.

Druhým aspektem fiskální složky je umělý přesun inkasa daní napříč jurisdikcemi. Tento aspekt se projevuje v tom, že entity uměle přesouvají své rezidentství, případně účelově zakládají mateřské nebo dceřiné společnosti v jurisdikcích s nižší daňovou zátěží.⁹ Tento model skořápkových společností, které existují pouze za účelem daňové úspory, je obecně kritizován a jeho nelegálnost bývá dovozována z četné judikatury nejen národních soudů, ale také např. ze strany Soudního dvora Evropské unie. S tímto vědomím již není automatické, že by v daňových rájích figurovaly pouhé skořápkové společnosti, ale dochází k reálnému přesunu celých společností (typicky pak mateřských nebo dceřiných společností, jejichž agenda je snadno zabezpečitelná za využití několika málo fyzických osob). Je tedy otázka, jak nahlížet na tyto situace, kdy jsou formálně právně naplněny požadované znaky pro podřízení konkrétní společnosti pod určitou jurisdikci. V praxi tyto situace postihovat není možné a celá řada finančních institucí v Evropě funguje právě na tomto modelu. Jediným aspektem, který může zavedenou praxi narušit, je aspekt morální, na který však v současné společnosti nelze spoléhat. V tomto ohledu lze shrnout, že boj proti těmto modelům je velmi obtížný, ne-li nereálný.

3. POZITIVNÍ ASPEKTY DAŇOVÝCH RÁJŮ

Jako o hlavním znaku daňových rájů, který není apriorně považován za negativní, lze hovořit o tom, že jejich existence nemalou měrou ovlivňuje mezinárodní daňovou konkurenci,¹⁰ a to konkrétně v podobě jejího výrazného zintenzivnění. Na druhou stranu však nelze podmínky nabízené těmito jurisdikcemi považovat za podmínky tržní, resp. obvyklé, a proto je velmi sporné, zda vůbec lze hovořit o rysu pozitivním. Tento problematický bod lze nicméně poměrně snadno překlenout. Daňové ráje působí jako pomyslní hlídači ostatních států, přičemž dohlížejí nad tím, aby daňová zátěž nebyla příliš vysoká, k čemuž by mohlo dojít na základě sjednocení základů a sazeb daně ve více státech v daném regionu. Daňové ráje tedy do určité míry zabraňují pomyslné kartelizaci v oblasti daní.

Snížením inkasa přímých daní dochází k tomu, že uspořené prostředky lze využít v rámci soukromé sféry jinak, a to typicky spotřebou, s níž jsou spojeny nepřímé daně

⁸ Viz např. Forbes.com [online]. 2017. [cit. 2018-07-04]. *Tax Haven Cash Rising, Now Equal To At Least 10% Of World GDP*. Dostupné z WWW: <<https://www.forbes.com/consent/?toURL=https://www.forbes.com/sites/kenrapoza/2017/09/15/tax-haven-cash-rising-now-equal-to-at-least-10-of-world-gdp/>>.

⁹ Ať už samo o sobě, případně v kombinaci s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

¹⁰ K tomu viz např. BISWAS, R. *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002, s. 289 a nasl.

(typicky daň z přidané hodnoty a spotřební daně). Tato spotřeba přitom probíhá jak na území daňových rájů, tak (a to možná i častěji) na území tržních jurisdikcí. Úbytek inkasa přímých daní je takto alespoň částečně kompenzován nárůstem inkasa daní nepřímých, které jsou z hlediska příjmů jednotlivých států zpravidla nejvýznamnější kategorií daňových příjmů.

Dalším pozitivním aspektem, který je s fenoménem daňových rájů spojen, je skutečnost, že daňové ráje tvoří specifický sektor ekonomiky generující celou řadu vedlejších příjmů následně podrobených dani. Jde např. o poměrně vysoký počet osob zajišťujících servis osobám sídlícím v daňových rájích, daňovými poradci a auditory počínaje a advokáty konče. Dalo by se tedy s jistou mírou nadsázky říci, že se jedná o sektor, který zajišťuje živobytí vysokému počtu osob, s čímž jsou následně spojeny daňové konsekvence (povinnost zdaňovat takto vzniklé příjmy přímými daněmi, nárůst spotřeby a tedy inkasa nepřímých daní apod.).

Za další velmi významný aspekt, který úzce souvisí s daňovými ráji, spatřuji tlak na zefektivnění a zjednodušení veřejné správy. Současný trend, který lze pozorovat také např. v České republice, spočívá v neustálém navyšování byrokracie a administrativních povinností primárně podnikajících osob. Přesun těchto entit do daňových rájů, v nichž je administrativní zátěž mnohem nižší, je tedy pouhým logickým vyústěním tohoto nežádoucího stavu. Budou-li tedy existovat jurisdikce, které umožní subjektům vykonávat svou činnost bez přebujelé veřejné byrokracie, stále bude existovat silný tlak na tyto jurisdikce, který by měl za ideálních podmínek vést ke snížení této zátěže.

4. BUDOUCNOST DAŇOVÝCH RÁJŮ

Pokud jde o budoucnost daňových rájů, jsem přesvědčen, že dokud budou existovat daně (v širším slova smyslu) jako hlavní zdroj financování veřejných rozpočtů, tento jev nebude nikdy zcela vymýcen. Mezinárodní daňový systém lze vnímat jako živý organismus, pro nějž je, jako pro jakýkoliv jiný organismus, charakteristické to, že není a z povahy věci ani nemůže být zcela prostý vad. Zatímco u lidského organismu lze za vady považovat existenci různých onemocnění, v případě daňového systému lze hovořit např. o existenci daňových rájů. Stejně jako lidská onemocnění nelze komplexně zcela vyléčit, stejně tak budou vždy existovat nežádoucí deviace mezinárodní daňové soustavy. Z tohoto hlediska se tedy jedná o relativně přirozený jev a snahy o jeho úplnou eliminaci jsou podle mého názoru zbytečné. Na druhou stranu je zapotřebí negativní dopady existence daňových rájů alespoň omezit na nezbytné minimum.

Dalším důvodem, proč jsem k budoucnosti boje proti daňovým rájům dosti skeptický, je skutečnost, že v rámci tržních ekonomik se budou i nadále daňové záležitosti řešit primárně na principu nabídky a poptávky. Jinými slovy, kde je poptávka po jurisdikcích s nízkou daňovou zátěží, bude existovat i nabídka těchto jurisdikcí. Pro jejich úplné vymýcení by musely existovat nejen politické, ale rovněž efektivní právní nástroje, nikoliv však pouze lokálního charakteru. Nedovedu si představit, že by k přijetí těchto nástrojů napříč celým světem v příštích dekádách došlo.

Podle mého názoru bude do budoucna významným aspektem vnímání daňových rájů a zde usazených subjektů veřejnosti. Zatímco dnes jsou osoby, které dokáží svou daňovou zátěž eliminovat za použití legálních i nelegálních cest mnohdy opěvovány a vyzdvihovány za to, jako dokáží na daně vyvrát, realita je zcela opačná. Je tedy třeba apelovat na morálku a sebereflexi jak samotných poplatníků daně (nejen nadnárodních korporací, ale rovněž např. špičkových sportovců a umělců), tak veřejnosti.¹¹

Jako další klíčový aspekt vnímám rovinu správy daní. Dokud budou orgány finanční správy bezzubé jako dnes, bude prakticky nereálné proti řadě daňových úniků souvisejících s daňovými ráji bojovat. Tento aspekt souvisí s procesními nástroji, kterými je finanční správa vybavena, dále s problematikou mezinárodní spolupráce a výměny informací. Na tomto poli lze ilustrovat vývoj posledních let, který sice spěje kupředu, nicméně děje se tak velmi pomalým tempem. Je přitom jasné, že ani armáda hlemýžďů v přímém souboji nikdy nedohoní jednoho geparda. Nelze-li tedy spoléhat na rychlost, je třeba o to víc soustředit síly na vzájemnou spolupráci.

ZÁVĚR

V příspěvku došlo k analýze daňových rájů co do příčin jejich existence, jejich negativních a pozitivních dopadů a nástinu jejich budoucího vývoje. V tomto případě spolu minulost (resp. příčiny vzniku) a budoucnost úzce souvisí, neboť jsou obě spojeny s konceptem daňové suverenity a mezinárodní daňové konkurence. Neméně významnými jsou tržní aspekty nabídky a poptávky. Daňové ráje jsou primárně spojeny s negativními jevy, nicméně při troše snahy lze analyzovat rovněž jevy pozitivní.

Pokud jde o negativní dopady, v prvé řadě je nutné zmínit snižování a umělé přesun inkasa přímých daní. Ruku v ruce s tím jsou spojeny aspekty spočívající v utajování vlastnických struktur (mnohdy z politických důvodů), financování nelegálních aktivit apod. Z pozitivních aspektů byla v příspěvku zmíněna např. problematika daňové konkurence, vlivu daňových rájů na nepřímé zdanění a tlaku na zefektivnění chodu veřejné správy. Přestože osobně vnímám existenci daňových rájů spíše negativně, nedomnívám se, že je možné je zcela vymýtit. Je v této souvislosti je nutné apelovat na důslednou mezinárodní spolupráci, výměnu informací mezi jednotlivými jurisdikcemi a v neposlední řadě na sebereflexi samotné společnosti, tedy poplatníků daní a veřejnosti.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BISWAS, R. *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002. 315 s. ISBN 0-85092-688-2.
2. Forbes.com [online]. 2017. [cit. 2018-07-04]. *Tax Haven Cash Rising, Now Equal To At Least 10% Of World GDP*. Dostupné z WWW:

¹¹ V historii se lze setkat rovněž s případy, kdy společnost dobrovolně uhradila spornou daň, čímž si skrze PR zajistila mnohem vyšší odbyt svých služeb a zboží.

- <<https://www.forbes.com/consent/?toURL=https://www.forbes.com/sites/kenrapoza/2017/09/15/tax-haven-cash-rising-now-equal-to-at-least-10-of-world-gdp/>>.
3. HARRIS, P. a D. OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118.
 4. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.
 5. Oecd.org [online]. 1998. [cit. 2018-07-01]. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Dostupné z WWW: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en>.
 6. RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
 7. TEATHER, R. *The benefits of tax competition*. London: Institute of Economic Affairs, 2005. 167 s. ISBN 9780255365697.

KONTAKT NA AUTORA

vybiralr@prf.cuni.cz

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

Nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

ORCID: 0000-0002-1112-408X

DAŇOVÉ RAJE A UPLATŇOVANIE FINANČNÉHO TAJOMSTVA¹

TAX HEAVENS AND FINANCIAL SECRECY EXERCISE

Jozef Výrost

Spoločenskovedný ústav Centra spoločenských a psychologických vied SAV,
Filozofická fakulta UPJŠ

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Z dnešného pohľadu je zrejmé, že existencia daňových rajov, ich organizácia a fungovanie nie sú produktom náhodnej konštelácie okolností, ale do detailov premysleným systémom „šitým na mieru“ najmocnejším ekonomickým hráčom. V tomto systéme jednu z kľúčových úloh zohráva fenomén finančného tajomstva. Koncept finančného tajomstva (financial secrecy) sa aplikuje na cezhraničné vzťahy, keď sa relevantnými orgánmi jednej strany (krajiny) zámerne blokuje prístup legitímnych finančných inštitúcií druhej strany (krajiny) k finančným informáciám. Je to typické osobitne pre daňové raje (tax heavens) a jurisdikcie nadužívajúce tajomstvo (secrecy jurisdictions). V roku 2016, v rámci Horizont2020, sa začal realizovať projekt COFFERS (Combating Fiscal Frauds and Empowering Regulators). Jedným z kľúčových praktických výstupov z riešenia projektu je vypracovanie komplexného ukazovateľa, nazvaného Index finančného tajomstva (Financial Secrecy Index, FSI). FSI 2018 predstavuje kombináciu kvalitatívneho a kvantitatívneho prístupu a na základe skóre v 20 indikátoroch vyjadruje, prostredníctvom empirického váženého jednotlivých parciálnych skóre, súhrnný výsledok posudzovanej krajiny v podobe kvantitatívneho vyjadrenia.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

finančné tajomstvo, daňové raje, jurisdikcie nadužívajúce tajomstvo, projekt COFFERS, Index finančného tajomstva

Abstract in English language:

From today view it seems obvious that existence of tax heavens, their organization and functioning are not a product of accidental constellation of circumstances but a system thoughtful into details “tailored” on the strongest economic players. In this system one of the key roles plays the phenomenon of financial secrecy. This concept is applied on cross border relations when the relevant organs of one side/country intentionally block access of legitimate financial institutions of other side/country to the financial information. This is typical especially for tax heavens and secrecy jurisdictions. In 2016

¹ Príspevok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

in the Horizon 2020 framework the project COFFERS started and one of the key project outputs is elaboration of complex indicator the Financial Secrecy Index. FSI 2018 represents combination of qualitative and quantitative access based on 20 partial indicators and though empirical weighting of partial score expresses overall rating of concrete country in quantitative expression.

Keywords n English language:

financial secrecy, tax heavens, secrecy jurisdictions, COFFERS project, Financial Secrecy Index

ÚVOD

Podľa všetkých príznakov prípad Panama Papers, t. j. únik 11,5 milióna dokumentov právnickej firmy Mossack Fonseca, zverejnený na webstránke International Consortium of Investigative Journalists' v apríli 2016, predstavuje výrazný zlom v prístupe medzinárodných inštitúcií k otázke existencie daňových rajov. Ani nie tak rozsahom postihnúť problému (záznamy v zoznamoch Panama Papers predstavujú necelé 1% ročne evidovaných prípadov v databázach Europolu), ako svojim spoločenským a politickým dopadom. Dôležitý tu je aj psychologický moment, ktorý upriamil pozornosť verejnosti a vedy na tento fenomén: podľa aktuálnej analýzy (Alstadsæter, Johannesen, Zucman, 2017²) v daňových rajoch je deponovaný ekvivalent približne 10% svetového HDP, pričom regionálne zastúpenie vykazuje veľkú variabilitu (od niekoľkých percent u škandinávskych krajín, cez asi 15% u krajín kontinentálnej Európy až po 60% krajín Perzského zálivu, Latinskej Ameriky a Ruska).

V júni 2016 Európsky parlament zriadil osobitný vyšetrovací výbor Committee of Inquiry to Investigate Alleged Contraventions and Maladministration in the Application of Union Law in Relation to Money Laundering, Tax Avoidance, and Tax Evasion (PANA). Výbor ukončil svoju činnosť k 18.10.2017 vypracovaním záverečnej správy³, ktorá bola následne vrátane odporúčaní⁴ schválená na plenárnom zasadaní EP 13.12.2017 v Štrasburgu. V marci 2018 EP zvolil 45 členov do novozriadeného Osobitného výboru EP pre finančnú kriminalitu, daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam TAX3 (Special committee on financial crimes, tax evasion and tax avoidance)⁵.

Rezolúcia EP z 19.4.2012 o konkrétnych spôsoboch boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom⁶ definuje daňové raje ako „zahraničné nekooperatívne jurisdikcie, charakteristické najmä žiadnymi alebo nominálnymi daňami, nedostatočnou

² ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. *Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality*. Cambridge, National Bureau of Economic Research, Working Paper 23805, 2017. <https://www.nber.org/papers/w23805>

³ http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/134368/A8-0357_2017_EN.pdf

⁴ [http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/135340/P8_TA-PROV\(2017\)0491_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/135340/P8_TA-PROV(2017)0491_EN.pdf)

⁵ <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/tax3/members.html>

⁶ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P7-TA-2012-137>

výmennou informácií so zahraničnými daňovými autoritami, nedostatočnou transparentnosťou v legislatívnych, právnych alebo administratívnych opatreniach“. Pre praktické potreby bolo dôležité vytvorenie zoznamu daňových rajov: V roku 2000 medzivládna organizácia FATF (Financial Action Task Force) zverejnila prvý zoznam 15 krajín, podľa jej názoru spĺňajúcich uvedené kritériá⁷, ktorý v priebehu ďalších rokov postupne znižovala (v roku 2016 v ňom figurovali už len dve krajiny, Irán a KĽDR, pričom Panama bola zo zoznamu vyradená len dva mesiace pred zverejnením Panama Papers). Aktuálne (apríl 2018) v zozname FATF figuruje 11 krajín: KĽDR, Etiópia, Irán, Irak, Srbsko, Srí Lanka, Sýria, Trinidad a Tobago, Tunisko, Vanuatu a Jemen. Dňa 5. decembra 2017 EÚ zverejnila zoznam 17 krajín⁸, v januári 2018⁹ zo zoznamu 8 krajín bolo presunutých do „šedej“ monitorovanej zóny, napokon v marci 2018¹⁰ boli presunuté ďalšie 3 a pridané 3 nové. Aj tieto pohyby naznačujú, že otázka objektivizovania kritérií, ako aj relatívne rýchle prebiehajúce zmeny, sú naďalej na programe dňa.

Dňa 7.marca 2018 EK po prvý krát, prostredníctvom vyhlásenia eurokomisára Pierra Moscoviciho, upozornila na agresívne daňové plánovanie, ktoré sa týka 7 krajín EÚ – Belgicka, Cypru, Holandska, Írska, Luxemburska, Maďarska a Malty. Europoslanec Sven Giegold, hovorca frakcie Zelení/Európska slobodná aliancia, túto skutočnosť komentoval slovami: „Je skvelé, že Európska komisia konečne uznáva aj úlohu krajín EÚ pri uľahčovaní daňových únikov. Veľkí páchatelia nie sú len vzdialené tropické destinácie ako Panama a Bermudy. Už dlho sme hovorili, že EÚ si musí pozametáť na vlastnom dvore, ak ide o vážne porušenia daňovej spravodlivosti. Tým, že EK pomenovala a zahanbila najhorších páchatel'ov, napravila obrovskú chybu, ktorú Rada EÚ urobila, keď z čierneho zoznamu daňových rajov vylúčila členské krajiny EÚ“.¹¹

Z dnešného pohľadu je zrejmé, že existencia daňových rajov, ich organizácia a fungovanie nie sú produktom náhodnej konštelácie okolností, ale do detailov premysleným systémom „šitým na mieru“ najmocnejším ekonomickým hráčom, predovšetkým nadnárodným spoločnostiam. V tomto systéme jednu z kľúčových úloh zohráva fenomén **finančného tajomstva** (financial secrecy). Úsilie obmedziť tento prostriedok na jednej strane (prezentované napr. medzinárodnou organizáciou ACAMS – Association of Certified Anti-Money Laundering Specialist, založenou v roku 2001)¹²

⁷ <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/1999%202000%20NCCT%20ENG.pdf>

⁸ <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

⁹ <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/>

¹⁰ http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/03/13/taxation-3-jurisdictions-removed-3-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/?utm_source=dsms-auto&utm_medium=email&utm_campaign=Taxation%3a+3+jurisdictions+removed%2c+3+add+to+EÚ+list+of+non-cooperative+jurisdictions

¹¹ <http://www.sven-giegold.de/2018/tax-avoidance-european-commission-finally-names-and-shames-7-member-states/>

¹² <https://www.acams.org/>

a odpor voči týmto snahám sú zrkadlom dlhodobého zápasu o kontrolu šancí na uplatňovanie nekalých finančných praktík.

V 70-tych rokoch OSN ako prvá zdôraznila potrebu zvýšenia transparentnosti štruktúr veľkých spoločností. Prostredníctvom OSN ustanovená Group of Eminent Persons pripravila viacero návrhov, sledujúcich tento cieľ (1974, 791), okamžite sa však stala terčom masívneho lobizmu súkromného sektora a odpoveďou bolo vytvorenie privátnej organizácie IASC (International Accounting Standards Committee) reprezentujúcej audítorské organizácie 8 členských krajín OECD a Mexika. Od svojho vzniku však v činnosti IASC dominovali najväčšie audítorské spoločnosti, známe pod názvom Big 4 (Deloitte, EY, KPMG a PwC). Ich ekonomická sila je ohromná, predstavuje obrat 120 miliárd Eur a zamestnávajú vyše 750 tis. pracovníkov. Analýzy objektívnych dát 12 najrozvinutejších krajín za obdobie rokov 2005-2013 jednoznačne dokazujú (Jones, Temouri, Cobham, 2018, 177¹³), že „existuje silná korelácia a aj príčinný vzťah medzi veľkosťou siete MNE (multinational enterprises) v daňových rajoch a využívaním služieb Big 4 (Deloitte, EY, KPMG a PwC). Preto tvrdíme, že verejná politika vzťahujúca sa na rolu audítorov môže mať významný dopad na vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v MNE“.

V rokoch 2002-3 nezávislé organizácie Global Witness a Tax Justice Network spustili prvú kampaň za prijatie medzinárodného mechanizmu oznamovacej povinnosti v oblasti daní Country-by-Country Reporting (CbCR). Keď sa stalo zrejším, že blokovanie tohto procesu prostredníctvom IASC, najmä jeho IASB (International Accounting Standards Board) nebude účinné, aktivity IASC sa sústredili na krajiny OECD. Cieľom týchto snáh je (Meizner, 2017) aby sa CbCR nestali univerzálnym prostriedkom transparentnosti, prístupným pre verejnosť, ale výlučne zdrojom informácií pre daňové úrady. V rámci EÚ verejná prístupnosť CbCR v rámci bankového sektora mala vstúpiť do platnosti od roku 2015, je však de facto obmedzená a v súčasnosti (2017) sa pozornosť sústredila na pravidlá CbCR pre nadnárodné skupiny podnikov s konsolidovanými výnosmi minimálne 750 mil. Eur. Vlakovou loďou odporu voči uplatneniu princípu verejnosti na úrovni krajín EÚ sa stalo Nemecko, s aktívnym pričinením predsedu EK Junckera (Meizner, 2017¹⁴).

Koncept finančného tajomstva sa aplikuje na cezhraničné vzťahy, keď sa relevantnými orgánmi jednej strany (krajiny) zámerne blokuje prístup legitímnych finančných inštitúcií druhej strany (krajiny) k finančným informáciám. Je typický osobitne pre daňové raje (tax heavens) a jurisdikcie nadužívajúce tajomstvo (secrecy jurisdictions). Popisujú sa 3 typy cezhraničného finančného tajomstva: *bankové* (vzťahujúce sa na klientov, ich aktíva a finančné operácie); *korporačné* (keď sú predmetom utajovania vzťahu medzi vlastníkom – napr. základným princípom

¹³ JONES, C., TEMOURI, Y., COBHAM, A. Tax haven networks and the role of Big 4 accountancy firms. In *Journal of World Business*, 2018, vol. 53, no. 2, pp. 177-193.

¹⁴ MEIZNER, M. *Lobbyism in international tax policy: The long and arduous path of country-by-country reporting*. Tax Justice Network, Draft Report November 5-th, 2017. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/TJN2017-CBCR-Historical-Roots.pdf>

fungovania daňových rajov v krajinách je totálne embargo na akékoľvek informácie o klientoch, spadajúcich do ich jurisdikcie) a *nekooperatívne* (keď jurisdikcia krajiny buduje a uplatňuje bariéry pre kooperáciu a vzájomnú výmenu informácií).

V roku 2016 sa, v rámci grantovej schémy Horizont2020, začal realizovať projekt COFFERS¹⁵ (Combating Fiscal Frauds and Empowering Regulators). Jedným z kľúčových praktických výstupov z riešenia je vypracovanie komplexného ukazovateľa, nazvaného Index finančného tajomstva (Financial Secrecy Index, FSI).

Index finančného tajomstva 2018¹⁶ sa skladá z 20 empirických indikátorov, ktoré sú zoskupené do 4 globálnych oblastí:

- A) Registrácia vlastníctva – túto oblasť pokrýva 5 indikátorov: bankové tajomstvo; registrácia trustov a fondov; záznam o vlastníctve spoločností; vlastníctvo ďalšieho majetku (napr. nehnuteľností); transparentnosť komanditného partnerstva.
- B) Transparentnosť právnickej osoby – aj túto oblasť pokrýva 5 indikátorov: vlastníctvo verejnej spoločnosti; účtovníctvo verejnej spoločnosti; oznamovacia povinnosť CbCR; prístupnosť údajov o podnikovej dani; identifikátor právnickej osoby.
- C) Integrita daňovej a finančnej regulácie – v tejto oblasti je špecifikovaných 6 indikátorov: výkonnosť daňovej administratívy; konzistentnosť dane z príjmu; platný systém vystríha pred daňovými únikmi; vylúčenie verejnosti zo súdov týkajúcich sa daňových trestných činov; možnosť využívania 4 škodlivých inštrumentov (bankovky veľkej hodnoty; akcie na doručiteľa; série spoločností s ručením obmedzeným; existencia bezcolných trustov); verejná prístupnosť štatistik.
- D) Medzinárodné štandardy a kooperácia – v tejto oblasti sú špecifikované 4 indikátory: režim brániaci praniu špinavých peňazí; automatická výmena informácií; bilaterálne dohody (sleduje, či jurisdikcia vstupuje do 99 definovaných – do októbra 2017 - efektívnych vzťahov výmeny informácií); medzinárodná právna kooperácia.

FSI predstavuje kombináciu kvalitatívneho a kvantitatívneho prístupu a na základe skóre v jednotlivých indikátoroch vyjadruje (prostredníctvom empirického váženia jednotlivých parciálnych skóre) súhrnný výsledok krajiny v podobe kvantitatívneho vyjadrenia. Podrobnejší prehľad celkových výsledkov jednotlivých do analýzy zahrnutých krajín (112) v grafickej podobe ponúka aj interaktívna mapa¹⁷.

¹⁵ <https://coffers.eu/>

¹⁶ <https://www.financialsecrecyindex.com/methodology>

¹⁷ <https://www.financialsecrecyindex.com/explore/detailedmap>

Tab.č. 1 FSI 2018 – poradie “prvej desiatky” krajín + SR a ČR¹⁸

poradie	krajina	FSI ¹⁹
1.	Švajčiarsko	1589
2.	USA	1298
3.	Kajmanské ostrovy	1267
4.	Hongkong	1243
5.	Singapur	1081
6.	Luxemburg	975
7.	Nemecko	768
8.	Taiwan	743
9.	Dubaj	661
10.	Guernsey ²⁰	658
70.	ČR	145
76.	SR	127

Výsledný obraz prostredníctvom FSI ukazuje, že najvýznamnejšími protektormi finančného tajomstva a teda sprostredkované aj daňových rajov nie sú „iba ostrovčeky“, ako si to verejnosť doposiaľ predstavovala, ale ekonomicky najsilnejšie krajiny a ich satelity. Podľa veľmi trizvych odhadov²¹ asi 2/3 nepriznaného súkromného majetku (21 biliónov USD z 32 biliónov USD) bolo koncom roku 2010 deponovaných v daňových rajoch – pre lepšiu predstavu, suma 21 biliónov predstavuje ekvivalent ekonomiky USA a Japonska dohromady.

Slovensko i Česká republika sa nachádzajú v „dolnej“ tretine krajín, čo však neznamená automaticky plauzibilitu aktuálneho stavu. Detailnejší pohľad na stav v SR a ČR v jednotlivých ukazovateľoch FSI 2018 ponúka tab.č. 2.

¹⁸ Poradie hodnotených krajín možno nájsť na odkaze

<https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2018-results>

¹⁹ Hodnota FSI je násobkom tretej mocniny Secrecy Score krajiny, odvodenej z 20 ukazovateľov a druhej mocniny empirickej váhy jednotlivých ukazovateľov (Global Scale Weight). Výsledok je delený 100 pre zjednodušenie prezentácie.

²⁰ Guernsey je druhý (78 km²) najväčší z Normanských ostrovov v Lamanšskom prielive. Administratívne predstavuje dependenciu britskej koruny, s vlastnou menou (Guernsey pound), parlamentom a zákonmi.

²¹ http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf

Tab.č.2: Secrecy Score v jednotlivých ukazovateľoch FSI 2018 pre SR a ČR

FSI ukazovateľ	SR ²²	ČR ²³
1. bankové tajomstvo	50%	40%
2. registrácia trustov a fondov	25%	25%
3. záznam o vlastníctve spoločnosti	90%	75%
4. vlastníctvo ďalšieho majetku	40%	50%
5. transparentnosť komanditného partnerstva	53%	53%
6. vlastníctvo verejnej spoločnosti	100%	100%
7. účtovníctvo verejnej spoločnosti	25%	25%
8. oznamovacia povinnosť CbCR	50%	50%
9. prístupnosť údajov o podnikovej dani	100%	100%
10. identifikátor právnickej osoby	75%	75%
11. výkonnosť daňovej administratívy	63%	63%
12. konzistentnosť dane z príjmu	38%	38%
13. systém vystríha pred daňovými únikmi	100%	100%
14. vylúčenie verejnosti z daňových súdov	100%	100%
15. možnosť využívania škodlivých inštrumentov	50%	50%
16. verejná prístupnosť štatistík	50%	50%
17. režim proti praniu špinavých peňazí	65%	51%
18. automatická výmena informácií	2%	1%
19. bilaterálne dohody	0%	0%
20. medzinárodná právna kooperácia	24%	14%
TOTAL Secrecy Score	55%	53%

Skóre finančného tajomstva (Secrecy Score) sa môže pohybovať v rozpätí od 0%, t. j. informácie v danej oblasti sú v plnom rozsahu verejne prístupné (absencia finančného tajomstva), až po 100%, t. j. úplné utajenie, informácie prístupné len vnútroštátne, na to určeným orgánom. Červenou farbou sú v tabuľke vyznačené ukazovatele, v ktorých je skóre finančného tajomstva 90% a viac. Podrobné popisy postupu, na základe ktorých informácií vznikol príslušný rating o danej oblasti v SR²⁴ i v ČR²⁵, sú k dispozícii.

ZÁVER

V súvislosti s brexitom sa vynorilo množstvo otázok o ďalšom smerovaní EÚ a jej inštitúcií a jedným z najfrekventovanejších postojov odborníkov i verejnosti je požiadavka ďalšieho prehľbovania základných demokratických princípov na úrovni

²² <https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Slovakia.pdf>

²³ <https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/CzechRepublic.pdf>

²⁴ <http://www.financialsecrecyindex.com/database/Slovakia.xml#t147>

²⁵ <http://www.financialsecrecyindex.com/database/CzechRepublic.xml>

Únie, i jej členských štátov, ako aj ich inštitúcií. Má sa na mysli predovšetkým ďalšie rozširovanie uplatnenia **princípu zodpovednosti** (accountability, tzn. povinnosť v rozmere právnom, politickom i etickom vysvetliť a zdôvodniť verejnosti realizované aktivity v zmysle uplatňovaných kritérií a im primeraných detailov) a **princípu transparentnosti** (transparency, tzn. občania/verejnosť majú právo na slobodný prístup k informáciám a verejné authority sú povinné reagovať na ich požiadavky pozitívne a bezodkladne). Do toho kontextu zapadá aj otázka inštitútu finančného tajomstva a jej možné legislatívne usporiadanie v ďalšom období: „Index FSI ukazuje, že stav finančného tajomstva v skutočnom svete je omnoho horší, než je väčšina členských štátov EÚ ochotná prijať. Pokiaľ si európski lídri nepripustia plný rozsah krízy, peniaze budú ďalej unikať z ich štátnych pokladníc, s bolestnými dôsledkami pre obyvateľov ich krajín“ uviedla 30.1.2018 Molly Scott Cato, poslankyňa Európskeho parlamentu.²⁶

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALSTADSÆTER, A., JOHANNESSEN, N., ZUCMAN, G. *Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality*. Cambridge, National Bureau of Economic Research, Working Paper 23805, 2017. <https://www.nber.org/papers/w23805>
2. JONES, C., TEMOURI, Y., COBHAM, A. Tax haven networks and the role of Big 4 accountancy firms. In *Journal of World Business*, 2018, vol. 53, no. 2, pp. 177-193.
3. MEIZNER, M. *Lobbyism in international tax policy: The long and arduous path of country-by-country reporting*. Tax Justice Network, Draft Report November 5-th, 2017. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/TJN2017-CBCR-Historical-Roots.pdf>
4. United Nations: Reports on the impact of multinational corporations on the development process and on the international relations: The report of the Secretary-general to the Economic and Social Council. International Legal Materials, 1974, 13, 4, 791-869

KONTAKT NA AUTORA

vyrost@saske.sk

Spoločenskovedný ústav Centra spoločenských a psychologických vied SAV
Karpatská 5
040 01 Košice
Slovenská republika

²⁶ <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/new-list-shows-full-extent-of-financial-secrecy/>

II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA:
Daňové raje a zneužívanie daňového systému

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2018

Náklad: 120 kusov

Rozsah strán: 302

Rozsah: 21,5 AH

Vydanie: prvé

Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

II. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW:
Tax Havens and Abuse of Tax System

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice

Publishing ŠafárikPress

Year of publication: 2018

Impression: 120 copies

Number of pages: 302

Number of authors' sheets: 21,5

Edition: first

Print: EQUILIBRIA, s. r. o.

ISBN 978-80-8152-660-2

ISBN 978-80-8152-660-2



9 788081 526602