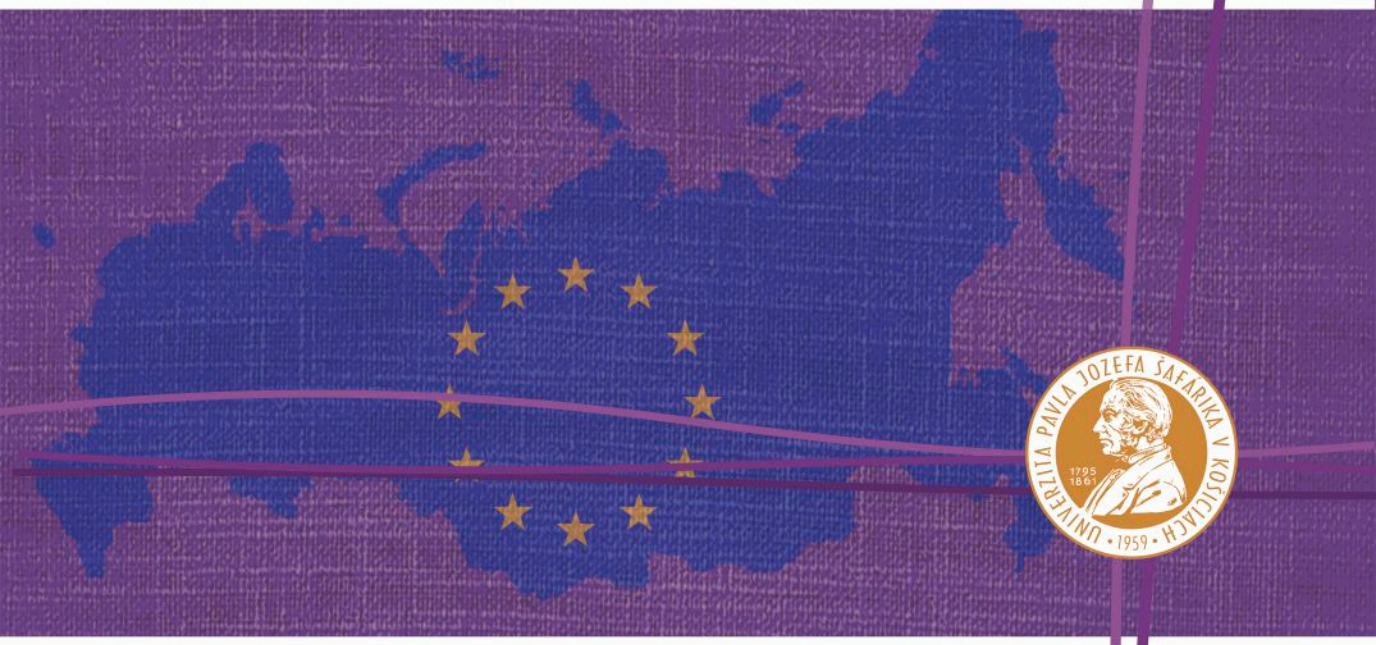
UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH

Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku

Adrián Popovič a kol.



Právnická fakulta

Košice 2018

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku

Adrián Popovič a kol.

Košice 2018

PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW

EU Initiatives to Prevent Tax Evasions and Tax Frauds and their Implementation into National Law

Adrián Popovič et al.

Košice 2018

Autorský kolektív:

JUDr. Adrián Popovič, *Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach*
vedúci autorského kolektívu
JUDr. František Bonk, PhD, *Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach*
JUDr. Ivana Štieberová, *Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach*
Mgr. Gabika Szabariová, PhD., *Filozofická fakulta UPJŠ v Košiciach*
Mgr. Matúš Béreš, PhD., *Filozofická fakulta UPJŠ v Košiciach*

Vedecký redaktor:

Prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach .

Recenzenti:

doc. JUDr. Karin Cakoci, PhD.
Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie
Právnická fakulta, UPJŠ v Košiciach

doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.
Katedra verejnoprávnych disciplín
Fakulta verejnej správy, UPJŠ v Košiciach

Vzor citácie:

POPOVIČ, A. a kol. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku.* Košice: Unvierzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018. 154 s.

Táto monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VVGS-2016-284 s názvom: *„Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku“*.

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovať, ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov práv.

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

Umiestnenie: http://unibook.upjs.sk/

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018

ISBN: 978-80-8152-633-6 (e-publikácia)

OBSAH

PREDHOVOR **7**

1. KAPITOLA
PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIE **10**
1.1 História európskej integrácie a cesta k Európskej únii 10
1.2 Európska únia v súčasnosti 16
1.3 Vybrané inštitúcie Európskej únie 17
1.3.1 Európska rada 18
1.3.2 Rada Európskej únie 21
1.3.3 Európska komisia 25
1.3.4 Európsky parlament 29
1.4 Inštitucionálny rámec EÚ pre tvorbu iniciatív v oblasti daňovej politiky a pre boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom 36

2. KAPITOLA
CHARAKTERISTIKA PRÁVNYCH AKTOV EÚ **39**
2.1 Úradný vestník Európskej únie 40
2.2 Primárne právo EÚ ako primárny zdroj práva EÚ 44
2.3 Sekundárne zdroje práva EÚ 45
2.3.1 Sekundárne právo EÚ 46
2.3.2 Judikatúra Súdneho dvora EÚ 49
2.3.3 Všeobecné právne zásady 50
2.3.4 Medzinárodné dohody 50

3. KAPITOLA
DAŇOVÁ POLITIKA EÚ A JEJ VZŤAH K VNÚTROŠTÁTNEJ PRÁVNEJ ÚPRAVE ČLENSKÝCH ŠTÁTOV EÚ **51**
3.1 Legislatívny základ vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva EÚ v kontexte daňovej politiky EÚ 51
3.2 Základný dokument Komisie definujúci budúce smerovanie modernej daňovej politiky EÚ 55
3.3 Realizácia daňovej politiky EÚ 58
3.4 Charakteristika daňovej politiky EÚ a jej aktuálne iniciatívy 62
3.4.1 Daňová politika EÚ v oblasti nepriameho zdaňovania 63
3.4.2 Daňová politika EÚ v oblasti priameho zdaňovania 69
3.4.3 Daňová politika EÚ v oblasti správy daní 75

4. KAPITOLA
INICIATÍVY EÚ PRI PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM V OBLASTI NEPRIAMEHO ZDAŇOVANIA A ICH REFLEXIA VO VNÚTROŠTÁTNEJ DAŇOVO-PRÁVNEJ ÚPRAVE **76**
4.1 Daňový únik, daňový podvod a ďalšie formy neplatenia daní 77
4.1.1 Charakteristika pojmu daňový únik 79

4.2 Európska únia a boj proti daňovým podvodom na DPH 82
4.2.1 Primárne právo EÚ a boj proti daňovým podvodom na DPH..... 84
4.2.2 Boj proti daňovým podvodom na DPH a sekundárne právo EÚ 85
4.3 Slovenská republika a opatrenia prijaté na boj proti daňovým podvodom na DPH.....93
4.4 Záverom 101

5. KAPITOLA
INICIATÍVY EÚ PRI PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA A ICH REFLEXIA VO VNÚTROŠTÁTNEJ DAŇOVO-PRÁVNEJ ÚPRAVE 105
5.1 Smernica ATAD 107
5.1.1 Pravidlá nízkej kapitalizácie..... 110
5.1.2 Zdaňovanie pri odchode („tzv. exit tax“) 114
5.1.3 Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu („GAAR”)..... 119
5.1.4 Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC pravidlá) 125
5.1.5 Hybridné nesúlady..... 129
5.2 K úrovni implementácie opatrení smernice ATAD k 1. januáru 2018 131

ZÁVER.....133

RESUME.....135

O AUTOROCH 137

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY 139

VECNÝ REGISTER.....150

PREDHOVOR

Predkladaná monografia s názvom ***Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*** predstavuje komplexný výstup riešenia grantového projektu VVGS-2016-284 s názvom: *„Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku“*.

Táto publikácia vznikla na základe riešenia grantovej úlohy, v rámci ktorej si autorský kolektív dal za cieľ bližšie opísať, charakterizovať a zhodnotiť aktuálne trendy v daňovej politike EÚ prejavujúce sa formou vytvárania rôznych iniciatív na úrovni EÚ a ich implementácie do vnútroštátnych právnych poriadkov členských štátov EÚ s cieľom predchádzania daňovým únikom a daňovým podvodom.

Daňové úniky a daňové podvody sú v súčasnosti nepochybne fenoménom modernej spoločnosti, pričom sa v prevažnej miere vnímajú ako negatívny jav ovplyvňujúci celú spoločnosť, s nemalým dôsledkom na vývoj a úroveň hospodárstva. Tejto problematike je v posledných rokoch na Slovensku venovaná veľká pozornosť. Na potvrdenie tvrdeného možno poukázať v prvom rade na rozsiahlu monografiu jedného z popredných predstaviteľov daňovo-právnej vedy V. Babčáka s názvom *Daňové právo na Slovensku* z roku 2015, v ktorej je komplexne vymedzená nielen vnútroštátna daňová úprava na Slovensku, ale aj úprava a rozsah daňovej politiky na úniovej úrovni s vymedzením presahov a vplyvu na vnútroštátne daňové zákonodarstvá členských štátov Európskej únie. V rámci riešenia problematiky daňových únikov a metód ich predchádzania v podmienkach Slovenskej republiky bola v roku 2016 vydaná publikácia *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republiky* autorského kolektívu J. Stieranka, M. Sabayová a J. Šimonová a v roku 2017 monografia *Daňové úniky v Slovenskej republike – možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami* autorky J. Šimonovej.

Dosah a rozsah daňových únikov ako takých a daňových podvodov sa s ohľadom na členstvo Slovenskej republiky v Európskej únii neobmeduje len na vnútroštátnu úroveň. Z členstva v Európskej únii okrem práv vyplývajú Slovenskej republike aj mnohé povinnosti, na ktorých plnenie sa zaviazala vstupom do tohto medzinárodného spoločenstva. Dosah a rozsah daňových

únikov a daňových podvodov teda pôsobí aj v medzinárodnom meradle, čo je nevyhnutné podrobovať neustálemu skúmaniu a analyzovaniu. Aj na poli tejto vedeckej oblasti vznikajú na Slovensku v súčasnosti mnohé publikácie, pričom možno poukázať na monografiu *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ* autorského kolektívu vedeného M. Bujňákovou z roku 2015 zameranú najmä na vymedzenie daňovej politiky EÚ a monografiu s názvom *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania* autorského kolektívu zloženého z P. Hubu, J. Sába a M. Štrkolca z roku 2016 upriamujúcej vedecké bádanie predovšetkým na oblasť európskych a mimoeurópskych daňových únikov, resp. daňových únikov, ktoré vznikajú nielen v rámci Európskej únie, ale aj pri kontakte s tretími štátmi. Takýmito medzinárodnými daňovými únikmi je však vo výraznej miere negatívne ovplyvnené celkové hospodárstvo Európskej únie a jej jednotný vnútorný trh.

V rámci uvedeného možno skonštatovať, že je možné neustále podrobovať vedeckému skúmaniu problematiku v oblasti vzájomnej podmienenosti daňového práva a európskeho práva a vedeckým otázkam s tým súvisiacich, a to najmä z dôvodu ich nesmierneho vplyvu na vývoj a rozvoj nielen Európskej únie, ale aj jej jednotlivých členských štátov.

Možnosť riešenia grantového projektu VVGS-2016-284 poskytla členom autorského kolektívu v interdisciplinárnom zložení jedinečnú príležitosť skúmať uvedenú problematiku nielen z daňovo-právneho hľadiska, ale aj z hľadiska politologického. Autori sa v prvých dvoch kapitolách zamerali na charakterizáciu Európskej únie s cieľom umožniť čitateľovi správne porozumieť jej postaveniu vo vzťahu navonok voči globalizujúcemu sa svetu, ako aj vo vzťahu dovnútra voči jej členským štátom, pričom sa zamerali na opis historického vývoja samotnej Európskej únie až do súčasnosti, opisu jej najdôležitejších inštitúcii v kontexte tvorby a realizácie daňovej politiky EÚ, deskripcii Úradného vestníka Európskej únie, primárneho práva EÚ a sekundárnych zdrojov práva EÚ s ohľadom na ich priamu využiteľnosť pri tvorbe samotnej daňovej politiky. V tretej kapitole je venovaná pozornosť vymedzeniu vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva Európskej únie, vplyvu daňovej politiky Európskej únie na vnútroštátne právne poriadky jej členských štátov s poukazom na určenie harmonizovaných oblastí s priblížením ich aktuálneho stupňa vývoja a konečného cieľa. Toto vymedzenie je možné vnímať ako podmienku na správne a komplexné pochopenie aplikovania a realizácie iniciatív jednotlivých inštitúcií EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácie do vnútroštátneho právneho poriadku SR. V rámci štvrtej kapitoly

a piatej kapitoly sa autori zamerali na vymedzenie jednotlivých iniciatív Európskej únie v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom ako prostriedkov realizácie jej daňovej politiky, a to v oblasti nepriameho zdaňovania najmä pri dani z pridanej hodnoty a v oblasti priameho zdaňovania predovšetkým s ohľadom na korporatívne zdaňovanie, a na zhodnotenie ich premietnutia do vnútroštátneho daňového zákonodarstva Slovenskej republiky. Súčasne v týchto kapitolách posúdili reálny dopad a účinok jednotlivých opatrení zavedených na základe predmetných iniciatív v praxi.

Vzhľadom na dôležitosť a výrazný dosah skúmaných otázok na samotnú podstatu Európskej únie a suverenitu jej členských štátov, na výkonnosť hospodárstva, úroveň konkurencieschopnosti vo vzťahu k okolitému svetu a s ďalekosiahlymi dopadmi skúmaných otázok na budovanie a správne fungovanie jednotného vnútorného trhu si táto publikácia dáva za cieľ priblížiť čitateľovi hlavne aktuálne trendy v oblasti daňovej politiky Európskej únie a ich vplyvu na vnútroštátne daňové zákonodarstvo Slovenskej republiky v oblasti predchádzania daňovým únikom a daňovým podvodom. V tomto zmysle by autori tejto monografie chceli vyjadriť nádej, že sa touto publikáciou podarí vyplniť chýbajúci priestor v oblasti výskumu vzájomnej podmienenosti daňového práva a európskeho práva, a že si nájde svoje dôstojné miesto medzi už v súčasnosti vydanými publikáciami.

Predkladaná práca je určená ako vysokoškolským študentom študujúcim oblasti daňového práva a európskeho práva, tak aj širšej právnickej a ekonomickej komunite. Vzhľadom na dosah, rozsiahlosť a aktuálnosť skúmanej problematiky však autori veria, že si publikácia nájde svoje uplatnenie nielen v teoretickej oblasti, ale aj v oblasti praktickej.

V Košiciach, august 2018

za autorský kolektív

Adrián Popovič

1. KAPITOLA
PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIE

Európska únia je jedinečným projektom, ktorý z politologického hľadiska nemá obdobu. Ide o integračné zoskupenie štátov, ktoré – ponechajúc si vlastnú štátnu suverenitu – preniesli časť svojich kompetencii v presne vymedzených oblastiach na nadnárodné inštitúcie Európskej únie. Základným kameňom spolupráce členských štátov sa stali spoločne zdieľané hodnoty a ciele vychádzajúce z podobnej historickej skúsenosti, politického vývoja, kultúry a podobne. Spolupráca štátov stojí od svojich počiatkov na zmluvnom základe, avšak presná forma spolupráce nie je stanovená. Z politologického hľadiska je EÚ často porovnávaná s konfederáciou alebo federáciou, jej charakteristika je však omnoho zložitejšia, pretože obsahuje prvky viacerých z nich a politická štruktúra, mocenské vzťahy a deľba moci medzi jednotlivými inštitúciami sú omnoho zložitejšie. Napriek dlhoročnej existencii nemožno z formálneho hľadiska jej podobu považovať za konečnú, pretože vzhľadom na svoju povahu podlieha neustálym zmenám.

1.1 História európskej integrácie a cesta k Európskej únii

Počiatok integrácie Európy ako takej siaha až do 50-tych rokov minulého storočia, kedy sa z dôvodu katastrofálnych následkov druhej svetovej vojny stalo nevyhnutným rozširovať spoluprácu medzi štátmi Európy. Hlavným motívom bola snaha predchádzať ďalším ozbrojeným konfliktom a zabezpečiť trvalý mier prostredníctvom kontroly strategických surovín, bezpečnosť obyvateľov, ekonomickú obnovu a prosperitu vojnou zničenej Európy a jej budúci hospodársky vývoj prostredníctvom vzájomnej spolupráce a kooperácie. Západná Európa mala nadobudnúť novú štruktúru, vychádzajúcu zo spoločných záujmov a založenú na zmluvách zaručujúcich dodržiavanie práva a rovnosť medzi všetkými krajinami[1] a vstúpiť tak do novej éry. Hlavnými iniciátormi tejto myšlienky boli Robert Schuman, Konrad Adenauer, Alcide de Gasperi a Winston Churchill. V tejto primárnej fáze európskej integrácie boli zrejmé základné princípy a ciele vzájomnej spolupráce, avšak nie jej konkrétna podoba –

[1] FONTAINE, P. *Európa v 12 lekciách*. Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie: Luxemburg, 2010, s. 5.

myšlienka európskeho zjednotenia nebola spojená s jedinou politickou koncepciou alebo s jednotným modelom integrácie. Zjednocovací proces sa nespájal s pevným, uzatvoreným modelom Európy[2], avšak pružne reagoval na meniace sa vonkajšie podmienky a svoje vnútorné potreby. Tak sa proces integrácie začal prostredníctvom spolupráce štátov v jednotlivých oblastiach, ktorého výsledok, či konkrétna podoba neboli vopred vôbec známe.

Za deň počiatku európskej integrácie a budovania Spoločenstva sa považuje 9. máj 1950, kedy predniesol svoju výzvu francúzsky minister zahraničných vecí Robert Schuman, ktorú označujeme aj ako *„Schumanov plán“*. V ňom poukázal na nevyhnutnosť odstránenia antagonizmu medzi Francúzskom a Nemeckom, a to tým, že sa podriadi celá výroba uhlia a ocele spoločnému Vysokému úradu. To malo predstavovať základnú požiadavku budovania slobodnej a mierovej Európy, pričom týmto aktom mal byť podľa Schumana položený základný kameň pre vytvorenie budúcej Európskej federácie.[3]

Na základe nasledujúcich udalostí možno skonštatovať, že Schumanova deklarácia neostala bez odozvy. V roku 1951 bolo na základe podnetu R. Schumana podpisom zakladajúcej zmluvy[4] založené Európske spoločenstvo uhlia a ocele (ESUO), ktorého cieľom bolo vytvoriť spoločný trh týchto komodít, čo malo umožniť spoločnú kontrolu, plánovanie a používanie samotných surovín a výrobkov z nich. Kompetencie signatárskych štátov v tejto kľúčovej oblasti po prvý krát prešli do správy medzinárodnej organizácie a rozhodovali o nich v spoločných novovytvorených inštitúciách. Zakladajúcimi štátmi spoločenstva boli Nemecko, Francúzsko, Taliansko, Belgicko, Holandsko a Luxembursko.[5] Základy Spoločenstva boli položené práve touto zmluvou, ktorá umožnila vznik výkonného orgánu s názvom Vysoký úrad, Parlamentného zhromaždenia, Rady ministrov, Súdneho dvora a Poradného výboru. Ústrednými bodmi tejto zmluvy boli:

1. voľný pohyb tovaru a voľný prístup k výrobným zdrojom;
2. neustále sledovanie trhu s cieľom predchádzať narušeniam, ktoré by mohli viesť k zavedeniu výrobných kvót;

---

[2] WEIDENFELD, W. - WESSELS, W. *Európa od A do Z. Sprievodca európskou integráciou*. Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie: Luxemburg, 2007, s. 10.

[3] CHALMERS, D. – TOMKINS, A. *European Union Public Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, s. 9-11.

[4] Tzv. Parížska zmluva zakladajúca Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ, ktorá bola podpísaná 18.apríla 1951 a do platnosti vstúpila 23. júla 1952.

[5] FONTAINE, P. *Európa v 12 lekciách*. Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie: Luxemburg, 2010, s. 10.

3. zachovávanie pravidiel hospodárskej súťaže a transparentnosti cien;
4. podpora a modernizácia odvetvia a jeho konverzia.

Pre úspech tohto projektu sa začalo od roku 1955 uvažovať o rozšírení spolupráce aj v ďalších oblastiach. V roku 1957 tak na základe myšlienok Paula-Henryho Spaaka boli podpísané tzv. Rímske zmluvy, ktoré boli podpísané 25. marca 1957 a nadobudli platnosť 1. januára 1958. Týmito zmluvami došlo k založeniu Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (tzv. EUROATOM) a Európskeho hospodárskeho spoločenstva (EHS). Ciele týchto zoskupení podliehali spoločným potrebám a predstavám o budúcom vývoji. V rámci EHS šesť štátov ESUO chcelo založiť colnú úniu.[6] Vytýčil sa aj ďalší cieľ: vytvoriť spoločný trh, ktorý by umožnil voľný pohyb osôb, služieb a kapitálu. Euroatom mal stimulovať rozvoj jadrového priemyslu a zaväzoval členské štáty využívať jadrovú energiu výhradne na mierové účely.[7] Každé zo spoločenstiev malo vlastné orgány a organizačnú štruktúru, ktoré boli podobné, nie však totožné. Dňa 8. apríla 1965 bola preto podpísaná Zlučovacia zmluva, ktorá zjednotila inštitúcie všetkých troch spoločenstiev a zjednodušila tak administratívu a vzájomnú komunikáciu medzi nimi, pričom odvtedy taktiež začali používať spoločný rozpočet. Do platnosti táto zmluva vstúpila 1. júla 1967.[8] Týmto krokom vznikli *Európske spoločenstvá*, ktorého šesť členských štátov začalo úzku spoluprácu, ktorá sa z primárneho cieľa – hospodárskej spolupráce – postupne začala rozširovať a prehlbovať. Aj keď prebiehalo postupné približovanie národných politík členských štátov a postupné rozširovanie právomocí Európskych spoločenstiev, najmä EHS, nemožno tento proces označiť ako bezproblémový a bol charakterizovaný mnohými neúspechmi.[9]

Pre úspech projektu začali o členstvo postupne prejavovať záujem aj ďalšie štáty. V roku 1973 sa Spoločenstvo rozšírilo o troch nových členov –

[6] Colná únia je forma medzinárodnej ekonomickej integrácie, kedy štáty vytvárajú jednotné colné, resp. obchodne-politické územie odstraňovaní ciel a obmedzujúcich obchodných predpisy, čo vedie k zvýšeniu vzájomného obchodu. Bližšie: ŽALOUDEK, K. *Encyklopedie politiky*. Praha: Libri, 2004, s. 47.
[7] WEIDENFELD, W. - WESSELS, W.: *Európa od A do Z. Sprievodca európskou integráciou*. Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie: Luxemburg, 2007, s. 11 – 12.
[8] Tamtiež, s. 9 – 12.
[9] 60-te roky boli známe francúzskou politikou „prázdneho kresla“ z dôvodu zabránenia EHS v získaní autonómnej právomoci ES v niektorých záležitostiach a vstupu Veľkej Británie do ES. Neprijatie zásadných zmien v 80-tych rokoch je nazývané aj ako „Euroskleróza“, pričom táto kríza trvala až do roku 1986, kedy bol prijatý Jednotný európsky pakt. Tento pakt predchádzal Zmluve o Európskej únii a umožnil jej vykonať rozsiahle zmeny.

Dánsko, Írsko a Spojené kráľovstvo, v roku 1981 sa pridalo aj Grécko. Pristúpením Španielska a Portugalska sa počet členov zvýšil na dvanásť.

Deväťdesiate roky sú obdobím dvoch zmlúv: Maastrichtskej zmluvy o Európskej únii z roku 1993 a Amsterdamskej zmluvy z roku 1999.[10] Tretím podstatným míľnikom vo vývoji Európskej únie ako takej bolo teda uzatvorenie tzv. *Maastrichtskej zmluvy*, resp. Zmluvy o Európskej únii, 27. februára 1992, ktorá nadobudla platnosť 1. novembra 1993. Touto zmluvou došlo k najrozsiahlejšej reforme Rímskych zmlúv. Na jej základe sa vytvorila Európska únia, ktorá bola vystavaná na realizácii týchto troch pilierov:

1. prvý pilier predstavovali tri Európske spoločenstvá, pričom tento pilier vychádzal z federalistickej koncepcie európskej integrácie a bol založený na supranacionálnej spolupráci členských štátov. To znamená, že právomoci pôvodne prináležiace suverénnym štátom v dôsledku prenesenia právomoci začali vykonávať Európske spoločenstvá alebo ich orgány;
2. druhý pilier bol charakterizovaný spoločnou zahraničnou a bezpečnostnou politikou, avšak v tomto prípade nemožno hovoriť o supranacionalite EÚ, pretože členské štáty zásadne prijímali rozhodnutia jednomyseľne. Jednalo sa o medzivládnu spoluprácu;
3. tretí pilier bol tvorený spoluprácou v justícii a vo vnútorných záležitostiach a bol, takisto ako druhý pilier, založený na medzivládnej spolupráci členských štátov. Nedošlo teda k prenosu právomocí členských štátov na iný subjekt, len k ich združeniu.[11]

V poradí štvrté rozšírenie v roku 1995 sa týkalo Rakúska, Fínska a Švédska, čím sa z geografického hľadiska stali členmi takmer všetky západoeurópske štáty. Po tomto období sa proces integrácie ďalších štátov načas spomalil, pretože väčšia pozornosť bola venovaná prehlbovaniu kooperácie a budovaniu inštitucionálneho aparátu, než rozširovaniu členov. O členstvo však prejavili záujem takmer všetky štáty Európy, ktoré postupne napĺňali jednotlivé prístupové kritériá. Z inštitucionálneho hľadiska sa tak Európska únia postupne reformovaním inštitúcií začala pripravovať na prijatie nových členov. Amsterdamskou zmluvou prijatou v roku 1997, ktorá vstúpila do platnosti v roku 1999, sa menili a dopĺňali predošlé zmluvy. Zmenili sa ňou niektoré ustanovenia

---

[10] *Európska únia. História Európskej únie.* [online], [cit. 11/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/history_sk>.

[11] MAZÁK, J. – JÁNOŠÍKOVÁ, M. *Základy práva Európskej únie – Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2009, s. 25.

týkajúce sa kompetencii jednotlivých inštitúcií, posilňovala vzájomnú spoluprácu medzi nimi a tiež spoluprácu medzi inštitúciami a členskými štátmi. Zároveň sa zmluvou odstránili tie časti a ustanovenia predošlých zmlúv, ktoré sa stali neaktuálnymi alebo zastaranými.[12] V poradí ďalšou prijatou zmluvou bola Zmluva z Nice, prijatá v roku 2003. Tá mala pripraviť Úniu a jej inštitucionálny systém na pristúpenie početnej skupiny nových štátov. Zmenami, ktoré vyvolala, došlo k prehĺbeniu supranacionálneho charakteru Európskych spoločenstiev[13], pričom k nej bola pripojená *Deklarácia o budúcnosti Únie*, ktorá hľadala odpovede na ďalšie smerovanie Európskej únie, úpravu vzájomných vzťahov a rozloženie síl medzi inštitúciami EÚ a jej členskými štátmi. Po tomto vývoji bola Únia pripravená na rozširovanie svojej členskej základne. Rok 2004 je vo vývoji Európskej únie dôležitým medzníkom, keďže v tomto roku nastalo jej najväčšie rozšírenie. Stalo sa tak 1. mája 2004 po slávnostnom podpísaní zmluvy o pristúpení k Európskej únii 16. apríla 2003 v Aténach 10-timi štátmi (medzi ktorými bola aj Slovenská republika) a po jej úspešnej ratifikácii v každom pristupujúcom štáte. Predposledné rozšírenie členskej základne nastalo 1. januára 2007 po podpise zmluvy o pristúpení k Európskej únii podpísanej 25. apríla 2005 v Luxemburgu, a konkrétne šlo o Bulharsko a Rumunsko. Posledným pristupujúcim štátom je nateraz Chorvátsko, ktoré podpísalo zmluvu o pristúpení k Európskej únii 9. decembra 2011 a ktoré sa oficiálne stalo členským štátom EÚ 1. júla 2013, čím sa celkový počet členských štátov v súčasnosti ustálil na počte 28.

Nemožno opomenúť ani neúspešnú snahu Európskej rady o zrýchlenie integračného procesu za účelom postupného vzniku federačného zoskupenia. V súlade s uvedenou deklaráciou zasadala v Laekene Európska rada, ktorá prijala *Vyhlásenie o budúcnosti Európskej únie*, kde sa konštatovalo, že sa toho času EÚ nachádza na križovatke a musí sa rozhodnúť, ktorým smerom sa bude uberať. V nadväznosti na to bol zvolaný konvent, ktorého výsledkom bol **návrh Zmluvy zakladajúcej ústavu pre Európu**, ktorá mala úplne nahradiť doterajšie zakladajúce zmluvy. Po ďalších prerokovaniach vtedajších 25 členských štátov podpísalo v Ríme v roku 2004 *Ústavnú zmluvu*, ktorá mala byť základom kvalitatívne vyššieho stupňa integrácie európskych štátov. Proces jej ratifikácie

[12] *Európsky parlament. Maastrichtská a Amsterdamská zmluva.* [online], [cit. 22/12/2017]. Dostupné na internete:
<http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sk/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.1.3.html>.

[13] Ako už bolo spomínané, 23. júla 2002 zaniklo Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ. Preto už pod termínom **Európske spoločenstvá** od tohto momentu rozumieme len dve Spoločenstvá, a to Európske spoločenstvo a Európske spoločenstvo pre atómovú energiu.

v jednotlivých členských štátov však nebol úspešný a stalo sa nevyhnutným hľadať iné spôsoby postupnej integrácie Európskej únie a jej práva.

Riešením sa ukázala byť medzivládna konferencia, ktorej výsledkom mala byť tzv. *reformná zmluva*, ktorá už nemala za cieľ nahradiť zakladajúce zmluvy, ale ich len revidovať. Konečný návrh reformnej zmluvy bol podpísaný 13. decembra 2007 v Lisabone, preto ju označujeme ako tzv. **Lisabonská zmluva** a účinnosť nadobudla 1. decembra 2009.[14] Táto zmluva priniesla zmeny ako zrušenie trojpilierovej štruktúry a s tým súvisiacu skutočnosť, že **Európska únia ako celok získala právnu subjektivitu**, prehľadnejšie rozdelenie právomocí medzi EÚ a členskými štátmi, efektívnejšie fungovanie európskych inštitúcií, pružnejšie rozhodovacie mechanizmy a pod.

Z inštitucionálneho hľadiska nateraz posledné zmeny boli zakotvené práve v Lisabonskej zmluve. Z právneho hľadiska Lisabonská zmluva mení a dopĺňa ustanovenia Zmluvy o Európskej únii a Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva a bližšie vymedzuje niektoré záležitosti. Lisabonskou zmluvou sa prvýkrát objasňujú právomoci Únie. Rozlišuje tri typy právomocí: výlučnú právomoc, v rámci ktorej môže prijímať právne predpisy EÚ len Únia, pričom členské štáty ich iba vykonávajú, spoločnú právomoc, v rámci ktorej členské štáty môžu prijímať právne záväzné akty, ak tak neurobila Únia, a podpornú právomoc, v rámci ktorej EÚ prijíma opatrenia na podporu alebo doplnenie politík členských štátov.[15] Napriek tomuto vymedzeniu EÚ neprebrala na seba žiadne ďalšie kompetencie, avšak v zmysle svojich ustanovení zmluva zaručila Únii právnu subjektivitu – teda garantovala právo kontrasignovať medzinárodné zmluvy a právo vstúpiť do medzinárodných organizácií, ale iba v oblastiach svojich výlučných právomocí. Lisabonská zmluva vôbec po prvý krát zakotvila formálny proces v prípade záujmu niektorého zo štátov o vystúpenie z EÚ.[16] Najvýznamnejšími zmenami však boli zmeny v inštitucionálnej štruktúre.

Následný vývoj EÚ bol poznačený finančnou krízou v spojení s migračnou krízou, čo značne otriaslo dlhoročne budovanými základmi EÚ ako celku. Ukázalo sa totiž, že najmä v prípade migračnej krízy nie sú inštitúcie EÚ také efektívne, aby operatívne riešili vzniknuté problémy. Po mnohých diskusiách

---

[14] MAZÁK, J. – JÁNOŠÍKOVÁ, M. *Základy práva Európskej únie – Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2009, s. 26-35.
[15] *Lisabonská zmluva*. [online], [cit. 28/12/2017].
Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_1.1.5.pdf>.
[16] *Lisabonská zmluva*. [online], [cit. 28/12/2017].
Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_1.1.5.pdf>.

na regionálnej, národnej a nadnárodnej úrovni vyvrcholilo zodpovedanie otázky ďalšieho smerovania EÚ do vydania *Bielej knihy o budúcnosti Európy* v Bruseli 1. marca 2017. Biela kniha načrtáva **päť scenárov**, z ktorých každý poskytuje pohľad na možný stav Únie **do roku 2025** v závislosti od toho, ako sa Európa rozhodne, pričom vykresľuje rôzne stupne integrácie EÚ.[17]

1.2 Európska únia v súčasnosti

Európska únia je integračné zoskupenie členských štátov zdieľajúcich spoločné hodnoty a ciele, spolupracujúcich v mnohých oblastiach. Ako vyplýva z článku 2 Zmluvy o Európskej únii (ďalej len „ZEÚ“): „*Únia je založená na hodnotách úcty k ľudskej dôstojnosti, slobody, demokracie, rovnosti, právneho štátu a rešpektovania ľudských práv vrátane práv osôb patriacich k menšinám*.“. V súlade s článkom 3 ods. 1 ZEÚ je potom cieľom Únie ako celku, a teda aj cieľom jednotlivých jej členov presadzovamie mieru, svojich hodnôt a blaha svojich národov.

Ako bolo uvedené vyššie, Európska únia je pokračovateľom Európskeho spoločenstva a z právneho hľadiska je jeho nástupcom.[18] Vzhľadom na už spomenutý spôsob vzniku ide o nadnárodný politický útvar, ktorý na seba prevzal od členských štátov tie kompetencie, ktoré na neho štáty sami delegovali a v oblastiach, v ktorých sa na tom zhodli. V súlade s vyššie uvedenými hodnotami Únie, aj rozdelenie právomoci Únie sa riadi základnými zásadami, ktoré bližšie vymedzuje článok 5 ods. 1 ZEÚ, kde sa uvádza nasledovné: „*Vymedzenie právomocí Únie sa spravuje zásadou prenesenia právomocí. Vykonávanie právomocí Únie sa spravuje zásadou subsidiarity a proporcionality*.“.

Zásada prenesenia právomoci znamená, že Únia koná len v medziach právomocí, ktoré na ňu preniesli členské štáty v zmluvách na dosiahnutie cieľov v nich vymedzených. Právomoci, ktoré na Úniu neboli v zmluvách prenesené, zostávajú právomocami členských štátov.[19] Zásada subsidiarity určitým spôsobom dopĺňa tu predošlú, pretože ustanovuje pravidlo, podľa ktorého Únia môže konať v oblastiach, ktoré nepatria do jej výlučnej právomoci len v prípade,

[17] Konkrétne ide o tieto scenáre: pokračovanie v súčasnom smerovaní; iba jednotný trh; tí, ktorí chcú, robia viac; menej, ale efektívnejšie; oveľa viac spoločne. Bližšie pozri: COM(2017) 2025 final v Bruseli 1. marca 2017 – Biela kniha o budúcnosti Európy: Úvahy a scenáre pre štáty EÚ-27 k vývoju do roku 2025.
[18] Článok 1 ZEÚ.
[19] Článok 5 ods. 2 ZEÚ.

ak by konanie na nižšej úrovni nebolo považované za efektívnejšie a vhodnejšie z hľadiska dosahovania stanoveného cieľa.[20] Z uvedeného je zrejmé, že EÚ koná len v oblastiach a v rozsahu, v ktorom sa na tom spoločne uzniesli jej členské štáty, a usiluje sa prijímať rozhodnutia na čo najnižšej úrovni, čo najbližšie k občanovi, pričom ale dbá na to, aby záležitosti, kde to vyžaduje ich charakter a povaha, alebo tie, kde je to efektívnejšie a vhodnejšie boli riešené na vyššej úrovni. Pretože v súčasnosti nie je celkom možné zabezpečiť účasť všetkých občanov na rozhodovaní priamo, zaužíval sa princíp zastupiteľskej demokracie nielen na úrovni jednotlivých štátov, ale aj na úrovni EÚ. Dokazujú to aj ustanovenia ďalších článkov Zmluvy o EÚ, kde sa ustanovilo v článku 10 ods. 1 ZEÚ, že fungovanie Únie je založené na zastupiteľskej demokracii. Napriek tomu, že občania majú na európskej úrovni svojich zástupcov, európske inštitúcie udržiavajú otvorený, transparentný a pravidelný dialóg s reprezentatívnymi združeniami a občianskou spoločnosťou. Európska komisia vedie rozsiahle konzultácie s dotknutými stranami s cieľom zabezpečiť súdržnosť a transparentnosť činností Únie.[21]

1.3 Vybrané inštitúcie Európskej únie

Aby bolo možné porozumieť iniciatívam EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a ich implementácii do vnútroštátneho právneho poriadku, je nevyhnutné aspoň v stručnosti predostrieť základnú štruktúru delenia orgánov EÚ a ich stručnú charakteristiku. Uvedená charakterizácia umožní pochopiť zmysel vykonávania a realizácie tvorby iniciatív v horeuvedenej oblasti, ktorý bude zároveň súladný so záujmami a politikami EÚ ako takej.

Na napĺňanie cieľov a výkon stanovených úloh, ako aj podporu jej zámerov slúži rozsiahly inštitucionálny rámec EÚ, ktorého cieľom je v súlade s článkom 13 ods. 1 ZEÚ slúžiť jej záujmom, záujmom jej občanov a členských štátov, ako aj zabezpečovať konzistentnosť, efektívnosť a kontinuitu jej politík a činností. Hlavnými inštitúciami EÚ sú Európsky parlament, Európska rada, Rada EÚ (ďalej len „Rada“), Európska komisia, Súdny dvor Európskej únie, Európska centrálna banka a Dvor audítorov. Pre účely tejto publikácie sa zameriame na Európsku radu, Radu EÚ, Európsku komisiu a Európsky parlament, ktoré sú zodpovedné za rozhodovanie a tvorbu jednotlivých politík. Hlavnou úlohou komisie je presadzovať záujmy EÚ a jej členských štátov ako celku,

[20] Článok 5 ods. 3 ZEÚ.
[21] Článok 11 ods. 2 a ods. 3 ZEÚ.

Európsky parlament zastupuje občanov a je nimi aj priamo volený, Rada zastupuje hlas vlády krajín EÚ, prijíma právne predpisy a koordinuje politiky Únie a Európska rada vytyčuje hlavné smerovanie EÚ ako celku a jej hlavné priority. Toto usporiadanie jednotlivých úloh a kompetencii v rozhodovacom procese sa zvykne označovať aj ako inštitucionálny trojuholník (Parlament, Rada a Komisia), ktorý „*tvorí politiky a právne predpisy, ktoré sa uplatňujú v celej EÚ. Komisia v tomto trojuholníku má právo legislatívnej iniciatívy, to znamená, že navrhuje nové právne predpisy a právne akty, ktoré sú prijímané a schvaľované Radou a Parlamentom. Komisia a členské štáty ich potom implementujú a Komisia navyše dohliada na to, by sa právne predpisy riadne realizovali*."[22] Vzhľadom na uvedené charakteristiky R. Brhlíková upozorňuje na tzv. duálnu podobu inštitúcií EÚ, lebo „*na jednej strane ide o inštitúcie nadštátneho charakteru, ktorými členské štáty na základe Zmluvy*[23] *zverili výkon časti svojej suverenity a na strane druhej sa tu stretávame s inštitúciami, podobajúcimi sa tradičným inštitúciám, v ktorých sú zastúpené členské štáty*."[24].

V článku 13 ods. 2 ZEÚ je ďalej stanovené, že: *„Každá inštitúcia koná v medziach právomocí, ktoré sú jej zverené zmluvami, a v súlade s postupmi, podmienkami a cieľmi v nich ustanovenými. Inštitúcie navzájom v plnej miere spolupracujú."*. Z uvedeného vyplýva, že každá inštitúcia EÚ môže konať len to, na čo je vyslovene oprávnená primárnymi zmluvami EÚ.

Nemožno opomenúť ani ďalšie dva orgány EÚ, a to Hospodársky a sociálny výbor a Výbor regiónov. Tie však majú pri rozhodovacom procese len poradnú funkciu, čo priamo stanovuje článok 13 ods. 4 ZEÚ.[25]

1.3.1 Európska rada

Európska rada (ďalej len „ER"), ako sme uviedli vyššie, určuje celkové politické smerovanie Únie, jej hlavné ciele, priority a úlohy, „*dáva Únii potrebné podnety na jej rozvoj a určuje jej všeobecné politické smerovanie a priority.*"[26]. Z uvedeného vyplýva, že nemá právomoci v legislatívnej oblasti, neprijíma právne predpisy a ani o nich nerokuje. Ide o jednu z najmladších inštitúcii EÚ,

---

[22] BRHLÍKOVÁ, R. *Európska únia po Lisabone*. Nitra: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre, 2012, s. 53.
[23] Rozumej Lisabonskej zmluvy.
[24] BRHLÍKOVÁ, R. *Európska únia po Lisabone*. Nitra: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre, 2012, s. 52.
[25] FAIRHURST, J. *Law of the European Union*. Harlow: Longman, 2010, s. 88.
[26] Článok 15 ods. 1 ZEÚ.

ktorá vznikla len v roku 1974[27], keď „*bola vytvorená s úmyslom založiť neformálne fórum pre rokovania hláv štátov alebo predsedov vlád.*“[28] Od 70. rokov 20. storočia sa zasadania začali organizovať vo forme pravidelnejších medzivládnych summitov na základe politickej dohody. Až od roku 1986 na základe Jednotného európskeho aktu sa začlenila do primárneho práva, čím sa vytvoril jej právny základ a jej zasadnutia sa sformalizovali. Maastrichtská zmluva z roku 1993 vymedzila jej funkcie a úlohy a stala sa tak vrcholným politickým orgánom EÚ. Do inštitucionálnej štruktúry bola však formálne začlenená až tzv. Lisabonskou zmluvou[29], keď sa stala oficiálnou inštitúciou EÚ a jedným z jej vrcholných politických orgánov.[30] Jej sídlom je Brusel a súčasným predsedom Donald Tusk, zvolený do funkcie na obdobie od 1. júna 2017 do 30. novembra 2019.[31]

Z hľadiska spôsobu vnútorneho obsadenia, resp. členstva, sú jej členmi zástupcovia všetkých členských štátov EÚ. Členské štáty sú zastúpené v Európskej rade hlavami štátov alebo predsedami vlád.[32] Okrem nich sú jej členmi predseda ER a predseda Komisie. V zmysle platných ustanovení sa jej rokovaní a zasadnutí týkajúcich sa zahraničnopolitických otázok zúčastňuje taktiež vysoký predstaviteľ Únie pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku.[33] V prípade, že sa členovia dohodnú, alebo ak to vyžaduje program, môžu na rokovaní členov ER sprevádzať ministri, predsedu Komosie obdobne člen Komisie.[34] Vo väčšine prípadov ER rozhoduje na základe konsenzu, v niektorých špecifických prípadoch (upravených v zmluvách) prijíma rozhodnutia aj jednomyseľne alebo

---

[27] Prvé zasadnutie Rady sa uskutočnilo až v roku 1975 v Dubline.
K histórii bližšie pozri: *Európska rada. História.* [online], [cit. 11/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/history/?filters=2031>.

[28] *Európska rada. História.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/history/?filters=2031>.

[29] Lisabonská zmluva spôsobila významné zmeny v inštitucionálnej štruktúre EÚ – zrušilo sa rozdelenie agendy EÚ na nadnárodnú a medzivládnu úroveň, ktoré bolo nahradené rozdelením kompetencii s výlučným pôsobením EÚ, zdieľanými kompetenciami a podpornými, koordinačnými a doplnkovými kompetenciami. Bližšie pozri: LIPTÁKOVÁ, Ľ. a kol. *Európska únia.* Bratislava: SPRINT dva, 2011, s. 47 – 48.

[30] BRHLÍKOVÁ, R. *Európska únia po Lisabone*. Nitra: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre, 2012, s. 64 – 65.

[31] *Európska rada. História.* [online],[cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/history/?filters=2031>.

[32] Článok 10 ods.2 ZEÚ.

[33] *Európska rada.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/european-council/>.

[34] Článok 15 ods. 3ZEÚ.

kvalifikovanou väčšinou. Predseda ER, ani predseda Komisie sa však na jej hlasovaní nezúčastňujú.[35]

Pre naplnenie svojho cieľa sa ER stretáva dvakrát za pol roka. Do roku 1996 sa stretnutia konali len dvakrát za rok a na rôznych miestach, od roku 2003 bolo ustanovené, že zasadnutia rady sa budú konať už len v Bruseli.[36] Zasadnutia ER zvoláva jej predseda. Predseda, ktorý stojí na čele Európskej rady, je volený členmi rady na funkčné obdobie 2,5 roka s možnosťou opätovného znovuzvolenia na ďalšie funkčné obdobie (teda maximálne 5 rokov). V súlade so zavedenou praxou je za koordináciu volebného procesu zodpovedné rotujúce predsedníctvo. Počas zasadnutia Európskej rady, na ktorom sa rokuje o voľbe predsedu, tejto časti zasadnutia predsedá predseda vlády zastupujúci predsedníctvo. Predseda nesmie počas svojho funkčného obdobia vykonávať žiadnu vnútroštátnu funkciu.[37] Predseda má taktiež svoj úrad – kabinet predsedu, ktorého zamestnanci mu pomáhajú vo výkone jeho úloh. Medzi najvýznamnejšie právomoci a úlohy predsedu ER patria:

- predsedanie Európskej rade a podnecovanie jej práce;
- zabezpečovanie prípravy a plynulosti práce Európskej rady v spolupráci s predsedom Komisie a na základe práce Rady pre všeobecné záležitosti;
- usilovanie sa o uľahčenie dosiahnutia súdržnosti a konsenzu v rámci Európskej rady;
- po každom zasadnutí Európskej rady predkladanie správy Európskemu parlamentu.[38]

V určitých, presne stanovených záležitostiach mu prislúcha aj právomoc zastupovať EÚ navonok, avšak len na úrovni predsedov vlád a hláv štátov. K takýmto situáciám patria napr. otázky týkajúce sa spoločnej bezpečnostnej a zahraničnej politiky (spolu s vysokým predstaviteľom Únie pre zahraničné veci bezpečnostnú politiku), a taktiež zastupovanie na medzinárodnych summitoch, kde ho zvyčajne sprevádza predseda Európskej komisie.[39]

---

[35] *Európska rada.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/european-council/>.

[36] *Európska rada. História.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/history/?filters=2031>.

[37] *Európska rada. Úloha predsedu.* [online], [cit. 27/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/european-council/president/role/>.

[38] Článok 15 ods. 6 ZEÚ.

[39] *Európska rada. Úloha predsedu.* [online], [cit. 11/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/european-council/president/role/>.

Hlavnou úlohou Európskej rady je určovať hlavné politické smerovanie a priority EÚ ako celku a riešiť všetky otázky, ktoré nie je možné riešiť na nižšej úrovni. Je zodpovedná za najvýznamnejšie politické rozhodnutia, riešenie problémov a taktiež určuje smerovanie ďalšej európskej integrácie, čím formuluje stratégiu budúceho vývoja. Svojim charakterom vytvára priestor pre medzinárodnú diskusiu, je miestom, kde sa stretávajú a prezentujú národné záujmy jednotlivých štátov prostredníctvom politickej diskusie a v prípade potreby sa riešia vzájomné spory, či nezhody jednotlivých štátov, alebo závažné celoeurópske problémy a otázky. Výstupom zo spoločných rokovaní je zvyčajne spoločné stanovisko, či vyhlásenie k prerokovanej záležitosti (problému), alebo výzva na úpravu jednotlivých zakladajúcich zmlúv. Napriek tomu, že sama ER nemá právomoc prijímať žiadnu legislatívu, vytyčuje hlavné politické smerovanie a prináša nové politické podnety k rozvoju Únie. Okrem toho je zodpovedná za koordináciu v hospodárskej oblasti a menovej politike, taktiež v oblasti hospodárskej a bezpečnostnej politiky a rozhoduje o žiadostiach tretích krajín o vstupe do EÚ.[40]

Vo vzťahu k ostatným inštitúciám je v kompetencii ER voliť a so súhlasom predsedu Komisie menovať Vysokého predstaviteľa pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku. Okrem toho taktiež navrhuje i kandidáta na predsedu Komisie, rešpektujúc pritom výsledky volieb do Európskeho parlamentu. Okrem toho ER podáva správu Európskemu parlamentu po každom svojom zasadnutí a každoročne mu predkladá výročnú správu o pokroku, ktorý Európska únia dosiahla.[41]

1.3.2 Rada Európskej únie

Rada Európskej únie (nazývaná aj „Rada“) patrí k ďalším dôležitým orgánom Únie, predovšetkým v oblasti legislatívy, kde zastupuje hlas vlády krajín EÚ najmä pri prijímaní právnych predpisov a koordinovaní politiky EÚ. Z tohto hľadiska sú jej členmi ministri členských štátov EÚ v závislosti od prerokúvanej témy. Ministri majú právomoc zaviazať svoje vlády, aby prijali opatrenia, na ktorých sa dohodli na svojich stretnutiach. Rada je spolu s Európskym parlamentom hlavným rozhodovacím orgánom EÚ. Je preto dôležité ju nezamieňať s Európskou radou (viď vyššie) alebo dokonca s Radou Európy, ktorá

[40] LIPTÁKOVÁ, Ľ. a kol. *Európska únia.* Bratislava: SPRINT dva, 2011, s. 54.
[41] Tamtiež, s. 54.

nie je inštitúciou EÚ. Vznikla už v roku 1958, pôvodne ešte ako Rada Európskeho hospodárskeho spoločenstva a sídli v Bruseli.[42]

Rada nemá stálych členov, ale jej zloženie sa neustále mení podľa prerokúvanej témy, pričom jednotlivé členské štáty zastupujú na rokovaniach ministri alebo štátni tajomníci v príslušnom rezorte. Ministri alebo štátni tajomníci majú právo prijímať záväzky pre vládu svojej krajiny a hlasovať v jej mene. Na zasadnutia Rady sa pozývajú aj európski komisári zodpovední za príslušné oblasti. Európska centrálna banka sa prizýva v prípadoch, keď započala legislatívny postup.[43] Hoci sa jej zasadnutia konajú v rôznych zloženiach (dohromady až desiatich[44]), predstavuje Rada z právneho hľadiska jeden právny subjekt. V praxi to znamená, že každé z 10 zložení Rady môže prijať akt, ktorý patrí do právomoci iného zloženia. Preto sa pri žiadnom legislatívnom akte, ktorý prijala Rada, neuvádza jej zloženie. Okrem toho z organizačného hľadiska v rámci samotnej rady neexistuje hierarchia medzi jednotlivými zloženiami, aj keď Rada pre všeobecné záležitosti zohráva osobitnú koordinačnú úlohu a zodpovedá za inštitucionálne, administratívne a horizontálne záležitosti. Rada pre zahraničné veci má tiež osobitné právomoci.[45]

Predsedníctvo v Rade je rotujúce, čo znamená, že štáty vykonávajúce predsedníctvo sa na tomto poste striedajú na vopred vymedzený čas 6 mesiacov podľa vopred stanoveného poradia.[46] Jednotlivým zasadnutiam Rady teda predsedá minister príslušného rezortu, ktorého členský štát vykonáva predsednícku funkciu. Jedinou výnimkou je Rada ministrov zahraničných vecí, ktorej trvalo predsedá vysoký predstaviteľ Únie pre zahraničnú a bezpečnostnú politiku.[47] Zasadnutia Rady zvoláva predseda z vlastného podnetu, alebo na

---

[42] *Európska únia. Rada Európskej únie*. [online], [cit. 29/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_sk>.

[43] *Rada Európskej únie. Zloženia rady.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/configurations/>.

[44] Sú nimi tieto zloženia v závislosti od prerokovávanej oblasti: Poľnohospodárstvo a rybárstvo; Konkurencieschopnosť; Hospodárske a finančné záležitosti; Životné prostredie; Zamestnanosť, sociálna politika, zdravie a spotrebiteľské záležitosti; Vzdelávanie, mládež, kultúra a šport; Zahraničné veci; Všeobecné záležitosti; Spravodlivosť a vnútorné veci; Doprava, telekomunikácie a energetika. Bližšie pozri: *Rada Európskej únie. Zloženia rady*. [online], [cit. 20/12/2017].
Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/configurations/>.

[45] *Rada Európskej únie. Zloženia rady.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/configurations/>.

[46] Bližšie pozri: *Predsedníctvo Rady EÚ.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/presidency-council-eu/>.

[47] *Európska únia. Rada Európskej únie*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_sk>.

žiadosť jedného z jej členov, alebo na žiadosť Komisie.[48] Rokovania a hlasovania Rady o návrhoch legislatívnych aktov sú verejné. Na tento účel je každé zasadnutie Rady rozdelené na dve časti, pričom jedna časť sa zaoberá prerokovávaním legislatívnych aktov Únie a druhá nelegislatívnymi činnosťami.[49] V Rade sa okrem toho pravidelne konajú verejné diskusie o dôležitých otázkach, ktoré sa týkajú záujmov EÚ a jej občanov. Prístupné verejnosti sú aj rokovania o 18-mesačnom programe Rady pre všeobecné záležitosti, ako aj priority iných zložení Rady a rokovanie o päťročnom programe Komisie.[50]

Čo sa týka hlasovania, podobne ako pri iných inštitúciách je Rada uznášaniaschopná, ak je pri hlasovaní prítomná nadpolovičná väčšina jej členov. Pri hlasovaní existuje možnosť, že každý člen môže konať aj v zastúpení ďalšieho člena Rady.[51] Pri väčšine otázok Rada rozhoduje na základe súhlasu kvalifikovanej väčšiny – tú tvorí 55% krajín (16 štátov) zastupujúcich aspoň 65 % celkového počtu obyvateľov EÚ. Naopak, prijatie rozhodnutia môžu zablokovať 4 štáty, zastupujúce aspoň 35% z celkového počtu obyvateľov EÚ.[52] Ak sa prítomní alebo zastúpení členovia zdržia hlasovania, nebráni to prijatiu uznesení vyžadujúcich jednomyseľnosť.[53] V určitých prípadoch sa ale vyžaduje jednomyseľný súhlas všetkých členov, napríklad ak ide o otázky zahraničnej politiky, daní alebo citlivé témy. Naopak, jednoduchá väčšina stačí na schvaľovanie procedurálnych otázok a administratívnych záležitostí. [54]

Čo sa týka samotnej činnosti Rady, za prípravu činnosti a plnenie stanovených úloh je zodpovedný výbor zložený zo stálych predstaviteľov vlád členských štátov.[55] Rada pre všeobecné záležitosti zabezpečuje konzistentnosť práce rôznych zložení Rady. Pripravuje zasadnutia Európskej rady a spolu s predsedom Európskej rady a Komisiou zabezpečuje ich nadväznosť. Rada pre

---

[48] *Zmluva o fungovaní Európskej únie* (Konsolidované znenie). Článok 237. [online], [cit. 11/12/2017]. Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2012:326:FULL&from=SK>.

[49] Článok 16 ZEÚ.

[50] *Rada Európskej únie. Zloženia rady.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/configurations/>.

[51] Článok 239 ZFEÚ.

[52] *Európska únia. Rada Európskej únie*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_sk>.

[53] Článok 238 ZFEÚ.

[54] *Európska únia. Rada Európskej únie*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_sk>.

[55]Článok 240 ZFEÚ.

zahraničné veci rozpracúva vonkajšiu činnosť Únie na základe strategických usmernení stanovených Európskou radou a zabezpečuje, aby činnosť Únie bola konzistentná.[56]

Pomocnú funkciu vo vzťahu k práci Rady má Generálny sekretariát Rady, ktorý je nápomocný pri organizácii a zabezpečovaní ucelenosti práce Rady a pri realizácii jej 18-mesačného programu. Pomáha Európskej rade a jej predsedovi a podporuje aj predsedníctvo Rady pri rokovaniach v Rade, ako aj pri rokovaniach s inými inštitúciami EÚ. V praxi to znamená, že sekretariát je zodpovedný za pomoc obom inštitúciám – Európskej rade a Rade EÚ, ako aj jej predsedníctvam, Výboru stálych predstaviteľov a iným výborom a pracovným skupinám Rady. Medzi jeho najvýznamnejšie úlohy patrí:

- asistovať, radiť a pomáhať s koordináciou práce Rade a Európskej rade vrátane vykonávania 18-mesačného programu Rady;
- podporovať predsedníctvo Rady pri rokovaniach v rámci Rady a pri rokovaniach s inými inštitúciami EÚ;
- poskytovať logistickú podporu a zaisťovať praktickú organizáciu zasadnutí (vrátane zasadacích miestností, produkcie a prekladu dokumentov);
- pripravovať návrhy programov, správy, oznámenia a zápisnice zo zasadnutí na všetkých úrovniach.[57]

Okrem uvedeného, v prípade, ak je to potrebné, Generálny sekretariát organizačne zabezpečuje zasadnutia na vysokej úrovni – napr. s hlavami štátov, predsedami vlád alebo zástupcami (veľvyslancami) štátov, ktoré nie sú členskými štátmi EÚ.

Z hľadiska kompetencií je najdôležitejšími úlohami Rady prerokúvať a prijímať európsku legislatívu, koordinovať politiky jednotlivých členských štátov, rozvíjať spoločnú bezpečnostnú a zahraničnú politiku, uzatvárať medzinárodné zmluvy a má taktiež významnú úlohu pri schvaľovaní rozpočtu EÚ. V legislatívnom procese má Rada EÚ dôležitú funkciu, pretože *„rokuje o legislatívnych aktoch a prijíma ich väčšinou spolu s Európskym parlamentom v rámci riadneho legislatívneho postupu (...) v oblastiach politiky, v ktorých má EÚ výlučnú právomoc alebo spoločnú právomoc s členskými štátmi. V týchto prípadoch prijíma Rada právne predpisy na základe návrhov, ktoré jej predloží*

[56] Článok 16 ZEÚ.

[57] *Generálny sekretariát Rady*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/general-secretariat/>.

Európska komisia."[58] Vo väčšine prípadov teda rozhoduje spoločne s Parlamentom o návrhoch, ktoré predložila Európska komisia. V špecifických prípadoch môžu byť použité aj mimoriadne legislatívne postupy (postup súhlasu a postup konzultácie), počas ktorých sú úlohy a kompetencie parlamentu obmedzené.[59] V rámci plnenia legislatívnych úloh sú Rade (v rôznych jej zloženiach) nápomocné pracovné skupiny a výbory tvorené administratívnymi pracovníkmi zo všetkých členských štátov, ktoré sa nazývajú prípravnými orgánmi.[60]

V oblasti koordinácie politík členských štátov je Rada zodpovedná za riadenie politík v rôznych oblastiach. V oblasti hospodárskej a fiskálnej politiky koordinuje hospodárske a rozpočtové politiky členských štátov s cieľom posilniť správu ekonomických záležitostí v EÚ, monitoruje ich rozpočtové politiky a posilňuje fiskálny rámec EÚ a zaoberá sa aj právnymi a praktickými aspektmi eura, finančnými trhmi a pohybmi kapitálu. Taktiež prijíma politické rámce a pracovné plány EÚ, v ktorých sa určujú priority pre spoluprácu medzi členskými štátmi a Komisiou v oblasti vzdelávania, kultúry, športu a mládeže a vo vzťahu k politike zamestnanosti je zodpovedná za vypracovanie pravidelných usmernení a odporúčaní pre jednotlivé členské štáty. Do kompetencii Rady patrí tiež poveriť Komisiu na rokovanie o zmluvách medzi EÚ a tretími štátmi, resp. medzinárodnými organizáciami. Po ukončení rokovaní Rada na základe návrhu Komisie rozhoduje o podpise a uzavretí zmlúv. Po tom, ako Európsky parlament udelí súhlas (vyžaduje sa v oblastiach, v ktorých sa uplatňuje spolurozhodovací postup), a zmluvu ratifikujú všetky členské štáty EÚ, prijíma Rada záverečné rozhodnutie o jej uzavretí. Poslednou z kompetencii Rady je prijímanie rozpočtu EÚ spoločne s Parlamentom. Rozpočtové obdobie sa zhoduje s kalendárnym rokom. Rozpočet sa väčšinou prijíma v decembri a začína sa plniť 1. januára nasledujúceho roku.[61]

1.3.3 Európska komisia

Európska komisia (ďalej len „EK" alebo „Komisia") je jednou zo stálych inštitúcií EÚ. Považuje sa za nadnárodný a nezávislý orgán reprezentujúci

---

[58] *Rada Európskej únie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/>.
[59] Tamtiež.
[60] *Rada EÚ. Rozhodovací proces v Rade.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/decision-making/>.
[61] *Rada Európskej únie.* [online],[cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.consilium.europa.eu/sk/council-eu/>.

celoeurópske záujmy, usilujúcim o politickú jednotu, preto je často prirovnávaná k „srdcu Únie“.[62] Komisia obsahuje administratívno-byrokratickú, ale i politickú zložku, preto je nutné tento pojem a jeho používanie odlíšiť: „*V najužšom zmysle označuje úzky okruh eurokomisárov, tzv. kolégium. Iným zmyslom termínu Komisia je označenie postoja, profesijného stanoviska určitej technickej jednotky (...) V najširšom zmysle termín označuje celú administratívnu sústavu tohto orgánu.*“.[63] Jej sídlom je Brusel, avšak niektoré jej zložky sídlia v Luxemburgu.

Komisiu tvorí 28 členov, ktorí zabezpečujú politické vedenie Komisie počas jej 5-ročného funkčného obdobia.[64] V zmysle článku 17 ods. 5 ZEÚ sú členovia Komisie vybraní spomedzi štátnych príslušníkov členských štátov na základe systému striktne rovnej rotácie medzi členskými štátmi, ktorý umožňuje zohľadniť demografické a geografické spektrum všetkých členských štátov. V praxi to znamená, že každý člen pochádza z iného členského štátu Únie. Napriek tomu, ako už bolo uvedené, komisári nereprezentujú národné záujmy, ale záujmy EÚ ako celku. Uvedené kolégium riadi predseda Komisie a ďalšími členmi kolégia okrem predsedu sú podpredseda, prvý podpredseda, podpredsedníčka Komisie a vysoká predstaviteľka Únie pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku, 5 podpredsedov a 20 komisárov.[65] Komisia prijíma rozhodnutia na základe princípu kolektívnej zodpovednosti. Znamená to, že v rozhodovacom procese majú všetci komisári rovnaký hlas a za tieto rozhodnutia nesú rovnakú zodpovednosť, a teda nemajú žiadne právomoci rozhodovať jednotlivo (s výnimkou určitých špecifických prípadov). Zvyčajne sa rozhodnutia Komisie prijímajú na základe konsenzu, avšak v určitých prípadoch môže Komisia o prerokovaných záležitostiach aj hlasovať. V prípade hlasovania disponuje každý komisár jedným hlasom a rozhodnutia prijímajú jednoduchou väčšinou.[66]

---

[62] ZBÍRAL, R. *Institucionální rámec Evropské unie. Právně-politologický pohled*. Praha: Linde, 2007, s. 93.

[63] BRHLÍKOVÁ, R. *Európska únia po Lisabone.* Nitra: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre, 2012, s. 109.

[64] *Európska komisia. Komisári.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/commission/commissioners/2014-2019_sk>.

[65] *Európska komisia. Politické vedenie.* [online], [cit. 11/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/organisational-structure/political-leadership_sk>.

[66] *Európska únia. Európska komisia*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_sk#%C4%8Do_rob%C3%AD_komisia>.

Predseda Komisie, stojaci na jej čele, riadi prácu Komisie ako celku, rozhoduje o vnútornej organizácii Komisia a zabezpečuje, aby konala konzistentne, efektívne a ako kolektívny orgán. Spomedzi členov Komisie vymenúva podpredsedov s výnimkou vysokého predstaviteľa Únie pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku.[67] Predseda Komisie taktiež určuje jej politické smerovanie, ktoré umožňuje komisárom rozhodovať o strategických cieľoch a vypracovať ročný pracovný program. Návrh na post predsedu komisie predkladajú vedúci predstavitelia štátov v rámci Európskej rady, pričom zohľadňujú výsledky volieb do Európskeho parlamentu.[68] Na jeho zvolenie je potrebná nadpolovičná väčšina hlasov všetkých poslancov Európskeho parlamentu. Následne na to kandidát, resp. zvolený predseda vyberá potenciálnych podpredsedov a komisárov na základe návrhov členských štátov EÚ. Zoznam kandidátov musia schváliť najvyšší štátni predstavitelia krajín EÚ na stretnutí Európskej rady. Vybraní kandidáti sú potom vypočutí pred príslušným parlamentným výborom zaoberajúcim sa danou oblasťou, ktorý kandidátov posudzuje a vyberá. Ak sú vybraní kandidáti vo všetkých výboroch, hlasuje o nich parlament ako celok. Zvolených komisárov vymenúva Európska rada.[69]

Komisiu ďalej tvoria podpredsedovia, ktorí *„konajú v mene predsedu a koordinujú prácu v ich oblasti zodpovednosti, spolu s viacerými komisármi. (...) Komisári podporujú podpredsedov pri predkladaní návrhov kolégiu.“*[70] Každý z komisárov je zodpovedný za určitú oblasť politiky, pričom o tomto rozdelení rozhoduje predseda komisie.[71] V zmysle článku 248 ZFEÚ môže predseda toto rozdelenie povinností medzi jednotlivými členmi Komisie meniť. Členovia Komisie vykonávajú pod vedením predsedu úlohy, ktoré im pridelil.

Z organizačného hľadiska je Komisia na nižšej politickej úrovni rozdelená na tzv. generálne riaditeľstvá, ktoré riadia každodenné činnosti Komisie a sú zodpovedné za rôzne oblasti politiky. Generálne riaditeľstvá vypracúvajú,

---

[67] Článok 17 ods. 6 ZEÚ.

[68] *Európska únia. Európska komisia*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_sk#%C4%8Do_rob%C3%AD_komisia>.

[69] *Európska komisia. Politické vedenie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/organisational-structure/political-leadership_sk>.

[70] *Európska únia. Európska komisia*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_sk#%C4%8Do_rob%C3%AD_komisia>.

[71] Tamtiež.

vykonávajú a riadia politiku EÚ, jej právne predpisy a programy financovania.[72] Pri príprave prípravy legislatívnych návrhov jednotlivé riaditeľstvá predkladajú svoje návrhy počas pravidelných zasadnutí príslušnému komisárovi, ktorý ich schvaľuje. Ak sú schválené, stávajú sa oficiálnymi návrhmi a postupujú sa v rámci legislatívneho konania ďalej Parlamentu a Rade. Na čele generálneho riaditeľstva stojí generálny riaditeľ, ktorý je zodpovedný príslušnému komisárovi.[73]

Okrem generálnych riaditeľstiev existujú tiež rôzne zastúpenia Komisie, pričom ich činnosť a náplň práce sa líši s ohľadom na miesto pôsobenia. Zastúpenia Komisie v rámci členských štátov Únie slúžia predovšetkým na reprezentáciu jej činnosti v príslušnom štáte, ale taktiež plnia informačné funkcie poskytovaním informácii o činnostiach EÚ a jej inštitúciách. Zastúpenia mimo členských štátov sa označujú tiež ako delegácie. Ich cieľom je pomáhať presadzovať záujmy EÚ a jej politiky a taktiež vykonávajú rozličné podporné programy.[74]

Z hľadiska funkcie je Komisia výkonnou zložkou EÚ, teda je zodpovedná za výkon právnych noriem EÚ. V zmysle článku 17 ZEÚ Komisia podporuje všeobecný záujem Únie a na tento účel sa ujíma vhodných iniciatív. Zabezpečuje uplatňovanie zmlúv, ako aj opatrení prijatých inštitúciami na ich základe. Dohliada na uplatňovanie práva Únie pod kontrolou Súdneho dvora Európskej únie. Plní rozpočet a riadi programy. Vykonáva koordinačné, výkonné a riadiace funkcie. Vo vzťahu k oblasti legislatívy disponuje právom zákonodarnej iniciatívy, preto sa jej zvykne pripisovať podobná funkcia ako prináleží vládam v jednotlivých národných štátoch. Jej postavenie v legislatívnom procese je natoľko silné, že legislatívne akty Únie môžu byť prijaté len na základe návrhu Komisie, pokiaľ zmluvy neustanovujú inak.[75] V oblasti legislatívy taktiež pomáha členským štátom vykonávať právne predpisy EÚ.[76] Do jej pôsobnosti

---

[72] *Európska komisia. Organizačná štruktúra komisie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/organisational-structure/how-commission-organised_sk>.

[73] *Európska únia. Európska komisia*. [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_sk#%C4%8Do_rob%C3%AD_komisia>.

[74] *Európska komisia. Organizačná štruktúra komisie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/organisational-structure/how-commission-organised_sk>.

[75] Článok 17 ods. 2 ZEÚ.

[76] *Európska komisia. Úloha Európskej komisie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/role-european-commission_sk >.

okrem toho spadá aj právomoc reprezentovať Úniu navonok s výnimkou spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politiky a iných špecifických prípadov. V snahe dosahovať dohody medzi inštitúciami EÚ taktiež iniciuje ročné a viacročné programovanie Únie.[77] Napriek tomu, že EP má právomoc rozhodovať o celom ročnom rozpočte EÚ spolu s Radou Európskej únie[78], Komisia ho riadi a rozhoduje o prideľovaní finančných prostriedkov.[79]

Rešpektujúc demokratický princíp deľby moci a nezávislosti, „*Komisia je pri vykonávaní svojich úloh úplne nezávislá. (...) členovia Komisie nesmú žiadať ani prijímať pokyny od žiadnej vlády, inštitúcie, orgánu alebo úradu alebo agentúry. Musia sa zdržať akéhokoľvek konania, ktoré je nezlučiteľné s ich funkciou alebo plnením ich úloh*."[80] Napriek tomu v zmysle článku 17 ods. 8 ZEÚ potom sa Komisia ako celok zodpovedá Európskemu parlamentu. V súlade s článkom 234 Zmluvy o fungovaní Európskej únie môže Európsky parlament hlasovať o návrhu na vyslovenie nedôvery Komisii. Ak je takýto návrh prijatý, členovia Komisie sa musia kolektívne vzdať svojich funkcií a vysoký predstaviteľ Únie pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku sa musí vzdať svojich funkcií, ktoré vykonáva v rámci Komisie. Vo vzťahu k Parlamentu je v zmysle článku 249 ZFEÚ Komisia povinná pred každoročným zasadnutím Parlamentu pripraviť súhrnnú správu o činnosti Únie.

Okrem uvedeného je Komisia zodpovedná aj za prijatie vlastného rokovacieho poriadku, aby umožnila výkon vyššie uvedených činností a zabezpečila fungovanie svojich organizačných útvarov.[81]

1.3.4 Európsky parlament

Ďalším pilierom EÚ a jednou z jeho najdôležitejších inštitúcií je Európsky parlament (ďalej len „Parlament", alebo „EP"). Podobne ako parlamenty členských štátov únie je EP zastupiteľským orgánom reprezentujúcim záujmy občanov členských štátov prostredníctvom volených zástupcov – európskych poslancov, čo dokazuje aj ustanovenie článku 10 ods. 2 ZEÚ, v zmysle ktorého

---

[77] Článok 17 ZEÚ.
[78] *Európsky parlament. O parlamente.* [online], [cit. 16/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00005/Rozpo%C4%8Dtov%C3%A9-pr%C3%A1vomoci>.
[79] *Európska komisia. Úloha Európskej komisie.* [online], [cit. 20/12/2017]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/role-european-commission_sk >.
[80] Článok 17 ods. 3 ZEÚ.
[81] Článok 249 ods. 2 ZFEÚ.

sú občania na úrovni Únie priamo zastúpení v Európskom parlamente. Základnou funkciou parlamentu je v tomto zmysle „*vyjadrovať vôľu občanov Únie v rozhodovacom procese spoločenstva spolu s Radou zastupujúcou záujmy členských štátov a Európskou komisiou zabezpečujúcou záujmy Spoločenstva*.“[82]. Z hľadiska úloh a rozsahu svojich kompetencií Európsky parlament spoločne s Radou vykonáva legislatívne a rozpočtové funkcie. Vykonáva funkciu politickej kontroly a poradnú funkciu. [83]

Na čele EP stojí jeho predseda, reprezentujúci Európsky parlament nielen navonok, ale aj vo vzťahu k ostatným inštitúciám EÚ. Je volený poslancami na obdobie dva a pol roka s možnosťou znovuzvolenia. Predseda dohliada na prácu Parlamentu a jeho orgánov, ako aj na rozpravy v pléne a dodržiavanie rokovacieho poriadku. Okrem toho je jeho úlohou otvárať a viesť rokovania parlamentu, vyjadrovať sa k prerokovaným záležitostiam, ale tiež iným dôležitým témam reprezentujúc záujmy a stanoviská parlamentu ako celku. Vo vzťahu k rozpočtovej funkcii parlamentu predseda svojim podpisom potvrdzuje platnosť prijatého rozpočtu. Spoločne s predsedom Rady kontrasignuje okrem rozpočtu tiež všetky právne akty, ktoré boli výsledkom riadneho legislatívneho procesu.[84]

Parlament tvoria okrem predsedu aj poslanci – počet členov EP v súčasnosti nesmie presiahnuť 750. Zastúpenie v parlamente má každý členský štát EÚ. Prideľovanie mandátov jednotlivým členským štátom sa riadi princípom proporčnosti, pričom každý členský štát má najmenej šesť členov. Žiadny členský štát nemá pridelených viac ako deväťdesiatšesť kresiel. Rešpektujúc uvedené princípy sa na rozhodovaní o zložení EP podieľa aj Európska rada, ktorá, prijme jednomyseľne na základe iniciatívy Európskeho parlamentu a s jeho súhlasom rozhodnutie, ktorým sa ustanoví zloženie Európskeho parlamentu.[85] Volebné obdobie EP je stanovené na 5 rokov a poslanci sú volení vo všeobecných, priamych a slobodných voľbách tajným hlasovaním v jednotlivých členských štátoch. Spôsob vykonania volieb je vo všetkých štátoch jednotný, resp. sa riadi zásadami, ktoré sú vo všetkých štátoch rovnaké.[86]

---

[82] LIPTÁKOVÁ, Ľ. a kol. *Európska únia*. Bratislava: SPRINT dva, 2011, s. 49.
[83] Článok 14 ods. 1 ZEÚ.
[84] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00010/Organiz%C3%A1cia-a-pr%C3%A1ca>.
[85] Článok 14 ods. 2 ZEÚ.
[86] Bližšie pozri článok 223 ZFEÚ.

Napriek tomu, že poslanci v EP zastupujú záujmy občanov, nezdružujú sa podľa národnej príslušnosti, ale pracujú v celoeurópskych politických skupinách podobným klubom, nazývaných frakcie, ktoré združujú všetky hlavné politické strany, pôsobiace v členských štátoch Európskej únie. Každá politická skupina sa stará o svoju vnútornú organizáciu tým, že vymenúva svojho predsedu (alebo dvoch spolupredsedov v prípade niektorých skupín), predsedníctvo a sekretariát. V súčasnosti v Parlamente pôsobí osem politických skupín. Na vytvorenie politickej skupiny je potrebných 25 poslancov a v skupine musí byť zastúpená aspoň jedna štvrtina členských štátov, pričom platí pravidlo, že poslanec môže byť súčasne členom len jednej politickej skupiny. Poslanci, ktorí nie sú členmi žiadnej politickej skupiny, sú rovnocennými členmi parlamentu, ktorých označujeme ako nezaradení alebo nezávislí. Obdobne ako pri politických stranách na národnej úrovni, úlohou politických skupín je skúmať politické správy a návrhy zákonov vypracované v parlamentných výboroch a navrhovať prípadné zmeny, či pozmeňujúce návrhy. Pri samotnom hlasovaní prezentuje frakcia spoločné stanovisko alebo postoj k prerokovanej otázke, ktoré sú zvyčajne výsledkom predošlej diskusie v rámci skupiny. Napriek tomu žiaden poslanec nemôže byť nútený, aby hlasoval istým spôsobom.[87] EP svoje rozhodnutia prijíma zvyčajne nadpolovičnou väčšinou, okrem prípadov, pri ktorých je stanovené inak. Podrobnosti hlasovania upravuje rokovací poriadok EP, ktorý prijíma a schvaľuje samotný Parlament uznesením väčšiny svojich členov.[88]

Rovnako ako národné parlamenty, aj v EP existujú rôzne výbory zaoberajúce sa špecializovanými oblasťami. Výbory vypracúvajú, menia a prijímajú legislatívne návrhy a iniciatívne správy. Zvažujú návrhy Komisie a Rady a v prípade potreby vypracúvajú správy, ktoré sa predkladajú plénu. V súčasnosti pracuje v rámci parlamentu 20 stálych výborov združujúcich 25 až 73 poslancov. Z organizačného hľadiska na čele každého výboru je predseda, ďalej predsedníctvo a sekretariát. Politické zloženie výborov odráža politické zloženie pléna Parlamentu.[89] V súvislosti s existenciou výborov je v kompetencii

---

[87] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00010/Organiz%C3%A1cia-a-pr%C3%A1ca>.

[88] Článok 231 a článok 232 ods. 2 ZFEÚ.

[89] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00010/Organiz%C3%A1cia-a-pr%C3%A1ca>.

EP zriaďovať aj dočasné a vyšetrovacie výbory v prípadoch podozrenia na porušenie práva EÚ a upravuje tiež jeho činnosť.[90]

Ďalšou významnou súčasťou EP sú aj jeho delegácie. Ich základnou úlohou je udržiavať a podporovať vzťahy s parlamentmi nečlenských štátov Únie predovšetkým prostredníctvom výmeny dôležitých informácii a presadzovaním európskych hodnôt v nich a taktiež pomáhajú zastupovať EÚ navonok. Existuje niekoľko typov delegácií: spoločné parlamentné výbory, parlamentné výbory pre spoluprácu, iné medziparlamentné delegácie a delegácie pri mnohostranných parlamentných zhromaždeniach. Okrem spomenutých organizačných jednotiek pôsobia v parlamente aj rôzne politické orgány zodpovedné za organizáciu parlamentných záležitostí a legislatívneho plánovania alebo za parlamentné pravidlá, ako aj administratívne, finančné, personálne a organizačné veci. Patria medzi ne nasledovné politické orgány: Konferencia predsedov, Predsedníctvo, Kolégium kvestorov, Konferencia predsedov výborov, Konferencia predsedov delegácií a Riadiaca skupina pre Brexit.[91]

V súvislosti s EP a jeho činnosťou je dôležité aj postavenie národných parlamentov, ktoré aktívne prispievajú k dobrému fungovaniu Únie. Vo vzťahu k nim EP (ale aj ďalšie inštitúcie EÚ) informujú národné parlamenty o návrhoch legislatívnych aktov, naopak národné parlamenty kontrolujú dodržiavanie princípu subsidiarity, aktívne sa zapájajú do procesu tvorby a revízie pripravovaných zmlúv a dokumentov na európskej úrovni, podieľajú sa na medziparlamentnej spolupráci s ostatnými národnými parlamentmi a EP, ale tiež je v ich kompetencii oznámiť žiadosť o pristúpenie k EÚ.[92]

EP má tri sídla – v Bruseli, Štrasburgu a Luxemburgu. V Luxemburgu sídlia administratívne úrady (generálny sekretariát). Plenárne zasadnutia Parlamentu sa konajú v Štrasburgu a v Bruseli. Stretnutia výborov sa taktiež konajú v Bruseli.[93] V zmysle článku 229 ZEÚ zasadá EP raz ročne, vždy v druhý utorok v marci a to automaticky, bez toho, aby muselo byť jeho zasadnutie zvolávané. V prípade potreby sa môže zísť aj na mimoriadnej schôdzi, ktorá sa uskutoční na základe žiadosti Rady, Komisie, alebo väčšiny členov Parlamentu. Zasadnutia Európskeho parlamentu, ako aj zasadnutia Rady pri prerokúvaní a

---

[90] Článok 224 až článok 226 ods. 2 ZFEÚ.
[91] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00010/Organiz%C3%A1cia-a-pr%C3%A1ca>.
[92] Článok 12 ZEÚ.
[93] LIPTÁKOVÁ, Ľ. a kol. *Európska únia*. Bratislava: SPRINT dva, 2011, s.. 49 – 50.

hlasovaní o návrhu legislatívneho aktu sú verejné.[94] Na zasadnutiach Parlamentu sa môže zúčastniť aj Komisia disponujúca právom byť v prípade žiadosti vypočutá.[95]

Rozsah kompetencii EP sa od jeho vzniku prirodzene postupným vývojom rozširoval. Od roku 1975 získal v zmysle Bruselskej zmluvy právomoc kontrolovať účtovnú uzávierku rozpočtu Únie, čím získal kontrolnú funkciu nad celým rozpočtom Únie. Od roku 1986 získal právomoc vyjadrovať sa a schvaľovať súhlas s pristúpením nového štátu k spoločenstvu. Amsterdamskou zmluvou z roku 1997 sa výraznejšie posilnili legislatívne právomoci parlamentu. Najnovšia zmluva – Lisabonská zmluva - ešte viac upevnila postavenie EP pretože posilňuje právomoci Parlamentu ako plne uznávaného spoluzákonodarcu s rozšírenými rozpočtovými právomocami. Parlament ňou tiež nadobúda kľúčovú úlohu vo voľbe predsedu Európskej komisie.[96]

Jednou z najvýznamnejších právomocí EP ako jedinej priamo volenej inštitúcie EÚ je legislatívna právomoc. EP je od prijatia Lisabonskej zmluvy rovnocenným partnerom Rade a to vo viacerých oblastiach. Znamená to, že tieto orgány prijímajú európsku legislatívu spoločne. Tento tzv. riadny legislatívny proces sa prijatím Lisabonskej zmluvy stal hlavným legislatívnym postupom systému rozhodovania EÚ. V rámci svojej pôsobnosti môže EP predmetné návrhy zákonov prijať, odmietnuť alebo navrhnúť jeho zmeny a doplnenia. Stanovisko parlamentu k legislatívnym návrhom Rada ako rovnocenný orgán nie je povinná zohľadniť, je povinná ho ale obdržať pred samotným prijatím rozhodnutia. V minulosti bol EP v legislatívnom procese len poradným orgánom, v súčasnosti sa tento konzultačný postup stal osobitným legislatívnym postupom uplatňujúcim sa len v obmedzenom rozsahu a v obmedzenom počte legislatívnych oblastí, ako sú výnimky týkajúce sa vnútorného trhu a právne predpisy o hospodárskej súťaži. Konzultácie s Parlamentom ako nelegislatívny postup sa vyžadujú aj pri prijímaní medzinárodných dohôd v rámci spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politiky. V vzťahu k legislatívnej právomoci existuje aj tzv. postup súhlasu, ktorý sa – rovnako ako predošlý – používa ako nelegislatívny postup v prípade ratifikácie zmlúv uzavretých na európskej úrovni, v prípade porušenia základných práv (podľa článku 7 ZEÚ) a v prípadoch pristúpenia nového členského štátu, resp. v prípade jeho odchodu. Ako legislatívny postup sa využíva v prípade prijímania

[94] Článok 15 ods. 2 ZEÚ.
[95] Článok 230 ZFEÚ.
[96] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00022/EP-a-Zmluvy>.

nových právnych predpisom týkajúcich sa diskriminácie a taktiež udeľuje parlamentu právo veta (a to i v prípade platnosti princípu subsidiarity).[97] V rámci štvrtého postupu – postupu iniciatívy – EP prislúcha tiež právo legislatívnej iniciatívy (patriace inak Komisii) v tom zmysle, že umožňuje parlamentu požiadať Komisiu o predloženie návrhu v tých záležitostiach, kde to považuje za potrebné. V zmysle článku 225 ZFEÚ potom rozhodnutím väčšiny svojich členov môže Európsky parlament požiadať Komisiu o predloženie vhodného návrhu vo veciach, o ktorých sa domnieva, že pre plnenie zmlúv je potrebné vydať akt Únie. Ak Komisia návrh nepredloží, informuje Európsky parlament o dôvodoch. Okrem vyššie spomenutých hlavných legislatívnych postupov sa uplatňujú v špecifických oblastiach a prípadoch aj ďalšie postupy upravené v legislatívnom poriadku a iných dokumentoch.[98]

Okrem legislatívnych kompetencii vo vzťahu k rozpočtu EÚ má EP právomoc rozhodovať o celom ročnom rozpočte EÚ spolu s Radou Európskej únie. Podmienkou pri nakladaní s rozpočtom je, že príjmy a výdavky musia vychádzať z viacročného finančného rámca. Za plnenie rozpočtu je po jeho schválení zodpovedná Európska komisia. Úlohou parlamentu ako priamo volenej inštitúcie je zabezpečiť, aby Komisia a ďalšie inštitúcie riadne spravovali európske finančné prostriedky. EP taktiež udeľuje konečný súhlas s plnením rozpočtu za kalendárny rok – tzv. absolutórium, alebo má právomoc predkladať Komisii návrhy na plnenie rozpočtu.[99]

Významnou oblasťou pôsobnosti EP sú kontrolné právomoci, ktoré mu v zmysle deľby moci umožňujú kontrolovať využívanie rozpočtu, ale tiež dohliadať na zvyšné inštitúcie EÚ. Vo vzťahu k Európskej rade má predseda EP právo prehovoriť na začiatku jej zasadnutí a prezentovať tak stanoviská parlamentu. Naopak, predseda Európskej rady po jej rokovaní prekladá správu EP, v ktorej informuje EP o výsledkoch rokovaní a prijatých záveroch. Na začiatku predsedníctva každého nového štátu Rada Európskej únie prerokúva s EP program predsedníctva, pričom poslanci majú právo klásť otázky a tiež navrhnúť iniciovanie nových politík. V súvislosti s Komisiou prináleží

[97] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00004/Legislat%C3%ADvne-pr%C3%A1vomoci>.
[98] Bližšie pozri: *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 14/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00004/Legislat%C3%ADvne-pr%C3%A1vomoci>.
[99] Tamtiež.

parlamentu právomoc schvaľovať a menovať jej členov. Podľa Lisabonskej zmluvy musia hlavy štátov EÚ pri navrhovaní kandidáta na post predsedu Komisie zohľadniť výsledky európskych volieb. Európsky parlament následne rozhodne o zvolení alebo nezvolení kandidáta. Obdobne ako parlamenty národných štátov, aj EP má právo vysloviť nedôveru Komisii a rozpustiť ju, čím vykonáva jej kontrolu v zmysle demokratických zásad. Okrem toho Komisia Parlamentu pravidelne predkladá správy vrátane výročnej správy o činnosti EÚ a o plnení rozpočtu. Predseda Komisie raz ročne prednesie v pléne správu o stave Únie.[100] Za účelom ochrany legislatívy EÚ má EP právo požiadať Európsky súdny dvor o prijatie opatrení voči Komisii alebo Rade v prípade, ak by konali v rozpore s prijatými zmluvami a právnymi predpismi. Vo vzťahu k Európskej centrálnej banke sa pred voľbou jej najvyšších orgánov (predsedu, podpredsedu a výkonnej rady) vyžaduje v zmysle platných ustanovení aj konzultácia s parlamentom. Taktiež predseda ECB predkladá parlamentu výročnú správu. Podobnú správu týkajúcu sa plnenia rozpočtu predkladá parlamentu, ale tiež Rade Európsky dvor audítorov. Rovnako aj v tomto prípade je pred menovaním členov potrebná konzultácia s parlamentom. Parlament tiež volí európskeho ombudsmana, ktorý je parlamentu za svoju činnosť priamo zodpovedný. Ombudsman je volený po každých voľbách Európskeho parlamentu na čas funkčného obdobia parlamentu. Ombudsman môže byť menovaný znova. Na žiadosť Európskeho parlamentu môže Súdny dvor ombudsmana odvolať, ak nespĺňa podmienky predpísané pre výkon jeho funkcie alebo ak sa dopustil závažného pochybenia.[101]

Čo sa týka ďalších kompetencií EP, ten si z radov svojich poslancov volí predsedu a predsedníctvo.[102] Okrem toho v spolupráci s ostatnými inštitúciami EÚ, predovšetkým s Radou a Komisiou, Európsky parlament z vlastnej iniciatívy stanoví pravidlá a všeobecné podmienky výkonu funkcií svojich členov.[103] EP v rámci svojich kompetencii upravuje tiež spôsob a podmienky fungovania politických strán na európskej úrovni. Pretože je EP legislatívnym orgánom podieľajúcim sa na tvorbe právnych aktov na úrovni celej EÚ, je v tomto zmysle dôležité a potrebné špecifikovať aj jeho vzťah k národným parlamentom jednotlivých členských štátov. V Lisabonskej zmluve sa po prvýkrát stanovila

---

[100] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 16/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00006/Kontroln%C3%A9-pr%C3%A1vomoci>.
[101] Článok 228 ZFEÚ.
[102] Článok 14 ods. 4 ZEÚ.
[103] Článok 223 ods. 2 ZFEÚ.

úloha národných parlamentov v rámci Európskej únie. Národné parlamenty môžu napríklad kontrolovať, či sa v návrhoch právnych predpisov EÚ dodržiava zásada subsidiarity, zúčastňovať sa revízie zmlúv EÚ či hodnotenia politík EÚ v oblasti slobody, bezpečnosti a spravodlivosti.[104] Podľa článku 10 ods. 1 ZEÚ je hlavnou úlohou Parlamentu priamo zastupovať občanov a reprezentovať záujmy, pretože fungovanie Únie je založené na zastupiteľskej demokracii. V zmysle prijatého princípu o fungovaní Únie zakotveného v tom istom článku majú občania právo priamo participovať na politickom živote a v zmysle princípu subsidiarity občanom EÚ prináleží aj petičné právo, umožňujúce akémukoľvek občanovi individuálne alebo spoločne s ďalšími občanmi alebo osobami predložiť Európskemu parlamentu petíciu vo veci, ktorá sa ich priamo dotýka a ktorá spadá do pôsobnosti Únie.[105] Taktiež princíp otvorenosti umožňuje to, že každý občan Únie a každá fyzická alebo právnická osoba s bydliskom alebo zapísaným sídlom v členskom štáte má právo na prístup k dokumentom inštitúcií, orgánov, úradov a agentúr Únie.[106]

1.4 Inštitucionálny rámec EÚ pre tvorbu iniciatív v oblasti daňovej politiky a pre boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom

Po všeobecnom uvedení do problematiky organizačno-právnej základne EÚ je nevyhnutné poukázať na inštitucionálny rámec EÚ pre samotnú tvorbu iniciatív v oblasti daňovej politiky a pre boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Podľa V. Babčáka možno bez ohľadu na skutočnosť, že jednotlivé inštitúcie a orgány sa podieľajú na uvedených činnostiach rôznymi spôsobmi a formami, odlišnou mierou začlenenia do tohto procesu a na fakt, že disponujú v tomto procese rozličnými právomocami, vymedziť nasledovné inštitúcie a orgány, ktoré ovyplvňujú tvorbu iniciatív v daňovej oblasti a v rôznej miere a intenzite svojím predmetom činnosti ovplyvňujú boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Ide o tieto inštitúcie a orgány EÚ:

1. *Komisia;*
2. *Rada*;

[104] *Európsky parlament. O parlamente*. [online], [cit. 16/12/2017]. Dostupné na internete: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/20150201PVL00007/N%C3%A1rodn%C3%A9-parlamenty>.
[105] Článok 227 ZFEÚ.
[106] Článok 15 ods. 3 ZEÚ.

3. *Európsky parlament*;
4. *Európsky hospodársky a sociálny výbor*[107]*;*
5. *poradné orgány Komisie*. K ním v súčasnosti patria napríklad:
   a) *Výbor pre DPH*, ktorý bol ustanovený článkom 398 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH,
   b) *Výbor pre spotrebné dane*, ktorý bol zriadený článkom 43 ods. 1 smernice 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní, pričom jeho existenciu deklaruje aj článok 35 nariadenia č. 389/2012/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní,
   c) *Výbor pre administratívnu spoluprácu v oblasti daní* (upravený v článku 26 smernice 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní),
   d) *Výbor pre vymáhanie*, ktorý je upravený v článku 25 smernice 2010/24/EÚ o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení,
   e) *Výbor pre program Fiscalis 2020*;
6. *rôzne fóra a expertné skupiny*. Ide napríklad o:
   a) *Fórum EÚ pre DPH*;
   b) expertnú skupinu Komisie *Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie*;
   c) expertnú skupinu *Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie*;
   d) príležitostnú skupinu odborníkov, pod názvom *Platforma na dialóg daňových orgánov*;
   e) *skupinu pre kódex správania* (zdaňovanie podnikov);
   f) *pracovnú skupinu pre daňové otázky*. Ide o prípravný orgán Rady;
   g) *pracovnú skupinu pre boj proti podvodom*. Ide o prípravný orgán Rady. V rôznych dokumentoch Komisie sa uvádza pod pomenovaním *expertná skupina pre stratégiu boja proti daňovým podvodom (ATFS)*;

[107] V. Babčák ďalej uvádza, že podľa ZFEÚ výbor patrí medzi *poradné orgány Únie*, čo vyplýva z názvu kapitoly 3 ZFEÚ. Najpregnantnejšie je podľa jeho názoru vyjadrený význam uvedeného výboru v čl. 113 ZFEÚ, podľa ktorého Rada po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijíma pravidlá týkajúce sa harmonizácie nepriamych daní, čím sa zabezpečuje vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a súčasne zabraňuje narušovaniu hospodárskej súťaže. Daňové podvody sú jednoznačne tým fenoménom, ktorý je schopný a spôsobilý narušovať hospodársku súťaž.
Pozri: BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác – I. diel.* Košice: Univerzite Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 14.

7. *Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF)* a *Europol*.[108]

[108] BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác – I. diel.* Košice: Univerzite Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 13-15.

2. KAPITOLA
CHARAKTERISTIKA PRÁVNYCH AKTOV EÚ

Tak, ako každé organizované spoločenstvo, združenie, či pakt, tak i medzinárodná organizácia, akou je Európska únia, má kodifikovaný právny základ. Už prvý predseda *Európskej komisie*, ktorým bol W. Hallstein, nazval vtedajšie *Európske hospodárske spoločenstvo* spoločenstvom založeným na práve. Podobne aj dnes hovoríme o Európskej únii ako o právnom spoločenstve.[109] Pojem označujúci právny systém Európskej únie sa nazýva právo Európskej únie – acquis communautaire.

Európska únia má od 1. decembra 2009, keď bola prijatá Lisabonská zmluva, úplnú medzinárodnoprávnu subjektivitu. Článok 47 ZEÚ výslovne ustanovuje, že Únia má právnu subjektivitu. Navyše, článok 8 ods. 1 ZEÚ ustanovuje, že Únia rozvíja osobitné vzťahy so susednými krajinami s cieľom vytvoriť priestor prosperity a dobrého susedstva, ktorý je založený na hodnotách Únie a charakterizovaný blízkymi a mierovými vzťahmi založenými na spolupráci. V článku 8 ods. 2 ZEÚ sa následne ustanovilo, že na účely odseku 1 môže Únia uzatvárať s dotknutými krajinami osobitné dohody. Tieto dohody môžu obsahovať vzájomné práva a povinnosti, ako aj možnosť spoločne prijímať opatrenia. Ich vykonávanie je predmetom pravidelných konzultácií. Podobne sa uvádza aj v článku 37 ZEÚ, že Únia môže uzatvárať dohody s jedným alebo viacerými štátmi, alebo medzinárodnými organizáciami v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje táto kapitola.

Európska únia ako plnohodnotný medzinárodnoprávny subjekt má vlastný právny systém – *sui generis*. Ako uvádza L. Hurná a P. Rusiňák, právo Európskej únie sa líši od medzinárodného práva hlavne svojím nadnárodným charakterom.[110] Môžeme ho rozdeliť na niekoľko prameňov. Pod pojmom prameň práva v zmysle formálneho prameňa sa rozumie forma, v ktorej je obsiahnutá platná právna norma.[111] Rozlišujeme päť prameňov, teda foriem práva Európskej únie:

---

[109] HURNÁ, L. - RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2010, s. 136.
[110] Tamtiež, s. 140.
[111] Tamtiež, s. 144.

- primárny zdroj práva:
  - primárne právo (zakladajúce zmluvy, Charta základných práv Únie, zmeny a doplnenia zakladajúcich zmlúv, zmluvy o pristúpení);
- sekundárne zdroje práva:
  - sekundárne právo (nariadenia, smernice, rozhodnutia, odporúčania, stanoviská);
  - judikatúra Súdneho dvora Európskej únie;
  - všeobecné právne zásady;
  - medzinárodné dohody.[112]

2.1 Úradný vestník Európskej únie

Aby bolo možné komplexne porozumieť primárnemu právu EÚ a sekundárnym zdrojom práva EÚ, je nutné poukázať na Úradný vestník EÚ. Legislatívne právne akty sa vždy uverejňujú v Úradnom vestníku Európskej únie, ktorý je prvotným a najdôležitejším zdroji informácií o legislatíve a činnosti všetkých inštitúcií únie[113] a účinnosť nadobúdajú 20. dňom po uverejnení, ak v nich nie je ustanovené inak. Zákon č. 416/2004 Z. z. o úradnom vestníku Európskej únie v znení neskorších predpisov v ust. § 1 stanovuje, že: *„Právne záväzné akty Európskej únie uverejnené v Úradnom vestníku Európskej únie alebo v Úradnom vestníku Európskych spoločenstiev sú v súlade s medzinárodnými zmluvami účinné na území Slovenskej republiky.“* Navyše, podľa ust. § 121 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilného sporového poriadku v znení neskorších predpisov platí. Že: *„Skutočnosti všeobecne známe alebo známe súdu z jeho činnosti, ako aj právne predpisy zverejnené alebo oznámené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky a právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a právne záväzné akty Európskej únie, ktoré boli zverejnené v Úradnom vestníku Európskych spoločenstiev a v Úradnom vestníku Európskej únie, sa nedokazujú.“*. V tomto zmysle sú teda na rovnakej právnej úrovni všeobecne záväzné právne predpisy Zbierky zákonov a právne akty Úradného vestníka EÚ. M. Siman a M. Slašťan tiež dodávajú, že *„znalosť právne záväzných aktov uverejnených v Úradnom vestníku sa považuje za nevyvrátiteľnú právnu domnienku.“*[114] Z uvedeného vyplývajú zásadné podobnosti právnych aktov sekundárneho práva Európskej únie s vnútroštátnym právom Slovenskej

[112] *Právo EÚ.* [online], [cit. 28/09/2017].
Dostupné na internete: <https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3-sk.do>.
[113] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 175.
[114] SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M. *Sekundárne právo Európskej únie.* Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007, s. 28.

republiky a platí tiež, že právne akty EÚ nevyhnutne postihujú aj životy fyzických a právnických osôb, pre ktoré sú záväzné.

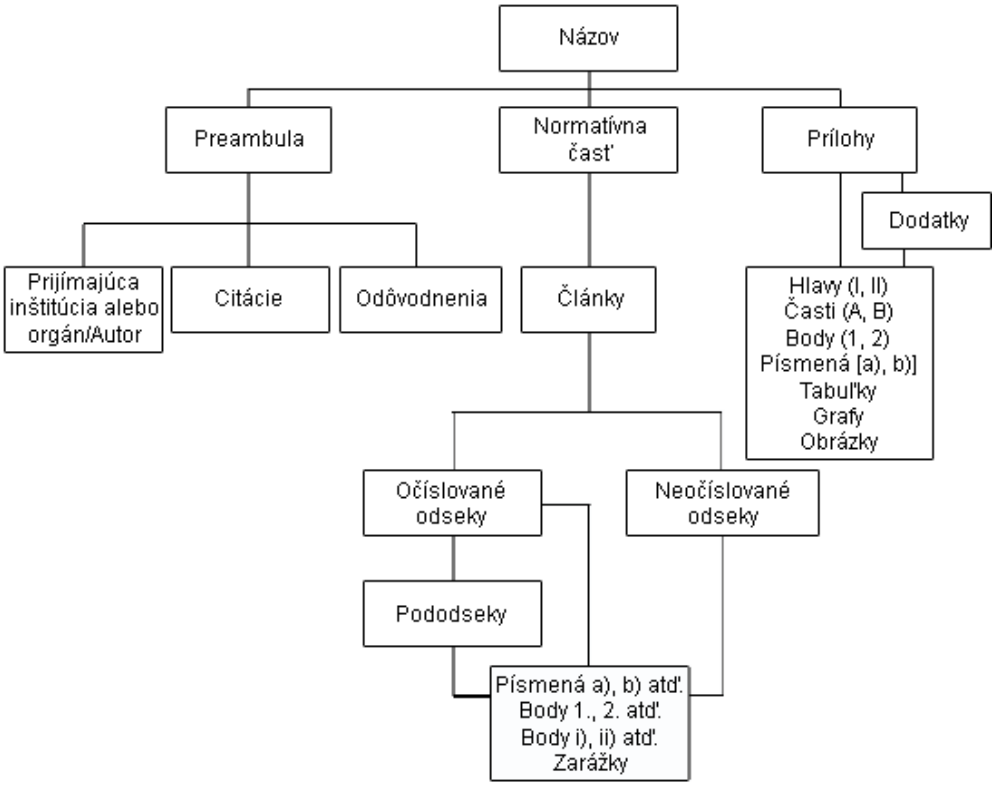
Úradný vestník Európskej únie sa delí na tri časti. V časti L (fr. législation) sú uvedené legislatívne akty, t. j. nariadenia, smernice, rozhodnutia, odporúčania a stanoviská. Nachádza sa tam tiež Zoznam platnej legislatívy spoločenstva, ktorý uvádza odkazy na pôvodné znenia a na neskoršie zmeny a doplnky právnych predpisov, odkazy na dohody a dohovory uzavreté a podpísané Európskou úniou v rámci zahraničnej politiky.[115] Časť C (fr. communications), určená pre informácie a oznamy Európskej únie, obsahuje najmä zhrnutia rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a Všeobecného súdu EÚ, zápisnice zo zasadnutí parlamentu, otázky poslancov Európskeho parlamentu a odpovede Rady alebo Komisie a pod.[116] Napokon, v časti S (fr. supplément) sú uvedené predovšetkým zmluvy a informácie o verejných obstarávaniach EÚ, ale aj všetkých členských štátov.[117]

Takmer každodenné vydávanie Úradného vestníka EÚ (pondelok – sobota, v naliehavých prípadoch v nedeľu) vo všetkých úradných jazykoch Európskej únie zabezpečuje *Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie*.[118] Podobne, ako v prípade národných právnych predpisov, i právne akty EÚ majú svoju ustálenú štruktúru, ktorú stanovuje spomenutý *Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie* vo svojej Medziinštitucionálnej príručke úpravy dokumentov.[119]

---

[115] Tamtiež, s. 28.
[116] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 173.
[117] SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M. *Sekundárne právo Európskej únie.* Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007, s. 29.
[118] *Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie*. [online], [cit. 04/10/2017]. Dostupné na internete: <https://publications.europa.eu/sk/web/about-us/who-we-are>.
[119] *Medziinštitucionálna príručka úpravy dokumentov*. [online], [cit. 02/12/2017]. Dostupné na internete: <http://publications.europa.eu/code/sk/sk-000100.htm>.

Právne akty Európskej únie sa podľa Medziinštitucionálnej príručky úpravy dokumentov delia na základné 4 časti: názov, preambula, normatívna časť a prílohy. Podrobnejší opis štruktúry právnych aktov sa nachádza v nasledujúcom grafickom zobrazení.



Obr. č. 1: Štruktúra právneho aktu Európskej únie[120]

Ako je vidieť na obrázku, prvou časťou právneho aktu je názov. Ten musí obsahovať označenie typu aktu (nariadenie, smernica atď.); skratku („EÚ“, „Euratom“, „EÚ, Euratom“, „SZBP“), rok a poradové číslo aktu; názov autora aktu; dátum prijatia; predmet aktu.

Medzi názvom a normatívnou časťou sa nachádza preambula, ktorá obsahuje prijímajúcu inštitúciu, citácie a odôvodnenia. Citácie uvádzajú právny základ aktu (napr. *so zreteľom na Zmluvu o Európskej únii*), prípravné akty (napr. *so zreteľom na návrh Európskej komisie*), v prípade legislatívnych aktov i

[120] *Štruktúra právneho aktu Európskej únie*. [online], [cit. 04/10/2017]. Dostupné na internete: <http://publications.europa.eu/code/sk/sk-120000.htm>.

postúpenie návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom (napr. *po postúpení návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom*) a následné procedurálne konanie (napr. *konajúc v súlade s riadnym legislatívnym postupom so zreteľom na spoločný návrh...*). Poslednou časťou preambuly právnych aktov EÚ sú odôvodnenia. Odôvodnenia začínajú spojkou *keďže* a uvádzajú príčiny, pre ktoré došlo k prijatiu toho-ktorého právneho aktu. Odôvodnenia uvedené v preambule podporujú legitimitu prijatého právneho aktu.

Normatívna časť právneho aktu sa delí na články. Tie sa môžu ďalej členiť na odseky, pododseky, body, zarážky a vety. V prípade smerníc i rozhodnutí je v poslednom článku uvedený adresát (napr. *Toto rozhodnutie je určené členským štátom.*). V závere normatívnej časti právneho aktu sú uvedené záverečné formulácie, teda miesto, dátum a podpis.

Prílohy právneho aktu obsahujú informácie, ktoré z praktických dôvodov netvoria súčasť normatívnej časti aktu a zvyčajne mávajú podobu zoznamu alebo tabuľky.[121] Pre priblíženie uvedeného možno čitateľovi uviesť príklad právneho aktu.

ROZHODNUTIE RADY (EÚ) 2017/1790[122]

z 25. septembra 2017

o pozícii, ktorá sa má v mene Európskej únie zaujať v Rade pre spoluprácu zriadenej Dohodou o partnerstve a spolupráci medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Arménskou republikou na strane druhej, pokiaľ ide o prijatie priorít partnerstva medzi EÚ a Arménskom

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

so zreteľom na Zmluvu o Európskej únii, a najmä na jej článok 37,
so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej články 207 a 209 v spojení s článkom 218 ods. 9,
so zreteľom na návrh Európskej komisie a vysokého predstaviteľa Únie pre zahraničné veci a bezpečnostnú politiku,

keďže:

[121] *Štruktúra právneho aktu*. [online], [cit. 04/10/2017].
Dostupné na internete: <http://publications.europa.eu/code/sk/sk-120200.htm>.
[122] *Rozhodnutie Rady (EÚ) 2017/1790 z 25. septembra 2017*. [online], [cit. 05/12/2017].
Dostupné na internete: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cda95237-a8cc-11e7-837e-01aa75ed71a1/language-sk/format-PDFA1A>.

(1) Dohoda o partnerstve a spolupráci medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Arménskou republikou na strane druhej ([1]) (ďalej len „dohoda“) bola podpísaná 22. apríla 1996 a nadobudla platnosť 1. júla 1999.

(2) V súlade s článkom 78 dohody má Rada pre spoluprácu zriadená dohodou právomoc prijímať náležité odporúčania na účely dosiahnutia cieľov dohody.

(3) Zmluvné strany sa dohodli na vypracovaní priorít partnerstva s cieľom poskytnúť usmernenia a zámery ich spoločnej činnosti podľa jednotlivých odvetví.

(4) Priority partnerstva prijme Rada pre spoluprácu.

(5) Rada prijme pozíciu Únie, ktorá sa má zaujať v Rade pre spoluprácu, pokiaľ ide o prijatie priorít partnerstva medzi EÚ a Arménskom,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Pozícia, ktorá sa má v mene Únie zaujať v Rade pre spoluprácu zriadenej Dohodou o partnerstve a spolupráci medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Arménskou republikou na strane druhej, pokiaľ ide o prijatie priorít partnerstva medzi EÚ a Arménskom, vychádza z návrhu odporúčania Rady pre spoluprácu pripojeného k tomuto rozhodnutiu.

Článok 2

Toto rozhodnutie nadobúda účinnosť dňom jeho prijatia.

V Bruseli 25. septembra 2017

Za Radu
predseda
M. MAASIKAS

([1]) Ú. v. ES L 239, 9. 9. 1999, s. 3.

2.2 Primárne právo EÚ ako primárny zdroj práva EÚ

V súlade s historickým vývojom Európskej únie možno skonštatovať, že súčasná úprava primárneho práva EÚ vychádza z troch pôvodných samostatných zmlúv vytvárajúcich tri oddelené Európske spoločenstvá, a to:

1. Zmluva o založení Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ z roku 1951, nazývaná aj Parížska zmluva alebo Zmluva o ESUO;
2. Zmluva o založení Euróskeho spoločenstva pre atómovú energiu z roku 1957, nazývaná aj ako prvá Rímska zmluva alebo Zmluva o EURATOM;

3. Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva z roku 1957, nazývaná aj ako Rímska zmluva alebo Zmluva o EHS, pričom tvorila základ pre Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva, Zmluvu o Európskej únii (Maastrichtská zmluva z roku 1992, ktorou vznikla Európska únia) a Zmluvu o fungovaní Európskej únie (Lisabonská zmluva z roku 2007).

Z hľadiska primárneho práva EÚ sú v súčasnosti najdôležitejšie Zmluva o Európskej únii (ZEÚ) a Zmluva o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ). Tieto zmluvy stanovujú právny rámec celkovej existencie EÚ.

Okrem týchto dvoch základných zmlúv tvoria primárne právo aj zmluvy, ktoré ako také samé nevytvárali samostatné právo, ale menili a dopĺňali ustanovenia EHS/ZES/ZEÚ a ZFEÚ. Tu zaraďujeme Zlučovaciu zmluvu z roku 1965, zmluvy týkajúce sa rozpočtov z rokov 1970 a 1975, Jednotný európsky akt z roku 1986, Zmluvu o Európskej únii z roku 1992 (Maastrichtská zmluva), Amsterdamskú zmluvu z roku 1997, Zmluvu z Nice z roku 2000 a Lisabonskú zmluvu z roku 2007 (pôvodne označovanú ako reformná zmluva).

Je dôležité si takisto uvedomiť, že horeuvedené zmluvy sú v hierarchii práva EÚ na jej vrchole, a teda by mali byť vždy prvým východiskom pri skúmaní práva EÚ.

Nemožno opomenúť ani ďalšie zdroje práva v rámci primárneho práva, ktorými sú *protokoly* a *deklarácie*. Protokoly tvoria integrálnu súčasť zmlúv a oplývajú rovnakým statusom ako zmluvy. Na druhú stranu, deklarácie nie sú záväzné, ale sú určené na konkretizovanie jednotlivých ustanovení zmlúv alebo ako výkladová pomôcka pri interpetácií zmlúv.[123]

2.3 Sekundárne zdroje práva EÚ

V nasledujúcom texte budú bližšie charakterizované sekundárne zdroje práva EÚ, v zmysle ktorých bude bližšie poukázané na jednotlivé typy právnych aktov sekundárneho práva Európskej únie, judikatúru Súdneho dvora EÚ, všeobecné právne zásady a medzinárodné dohody.

[123] DAVIES, K. *Understanding European Union Law. 5th edition.* London: Routledge, 2013, pp. 54-55.

2.3.1 Sekundárne právo EÚ

Sekundárne právo EÚ, tzv. jednostranné akty,[124] ktoré Zmluva o fungovaní EÚ v článku 288 špecifikuje tak, že na účely výkonu právomocí Únie inštitúcie prijímajú nariadenia, smernice, rozhodnutia, odporúčania a stanoviská. Tie môžeme charakterizovať ako právne nástroje na realizáciu a rozvoj úniových politík, ktoré prijímajú inštitúcie Európskej únie. Zároveň platí, že právne akty tvoriace sekundárne právo Európskej únie musia byť v súlade s primárnym právom Európskej únie.[125] Uvedené právne akty sú v súlade s Lisabonskou zmluvou členené na legislatívne a nelegislatívne akty.[126] Základný rozdiel medzi legislatívnymi a nelegislatívnymi aktmi spočíva v tom, že legislatívne akty sa prijímajú v súlade s legislatívnymi postupmi uvedenými v zmluvách EÚ, na druhej strane, nelegislatívne akty sa prijímajú na základe osobitných pravidiel inštitúciami EÚ.

Nariadenie

Článok 288 ZFEÚ charakterizuje nariadenie nasledovne: *„Nariadenie má všeobecnú platnosť. Je záväzné vo svojej celistvosti a je priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.“*. Je možné teda povedať, že nariadenie – jeden z najčastejšie prijímaných právnych aktov EÚ – je všeobecne záväzný právny akt, záväzný pre neurčitý okruh osôb a platný v rámci celej EÚ pre všetky jej členské štáty. Ďalším dôležitým atribútom je záväznosť v celistvosti, to znamená, že členské štáty EÚ nemôžu nariadenie uplatniť iba čiastočne a nemôžu meniť ani len jeho časť. Napokon, nariadenie je priamo uplatniteľné v členských štátoch, to znamená, že aplikácia obsahu nariadenia v členských štátoch sa uskutočňuje priamo na základe toho-ktorého nariadenia a platí zákaz transpozície nariadenia alebo jeho časti do vnútroštátneho právneho poriadku členského štátu, pretože by to mohlo vyvolať pochybnosti o pôvode práv a povinností obsiahnutých v nariadení a o dátume účinnosti nariadenia.[127] Ako uvádza L. Hurná a P. Rusiňák, nariadenie vyvoláva právne účinky bez potreby jeho transpozície

---

[124] Tamtiež.

[125] HURNÁ, L. - RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2010, s. 173.

[126] *Lisabonská zmluva, ktorou sa mení a dopĺňa Zmluva o Európskej únii a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva, podpísaná v Lisabone 13. decembra 2007*. [online], [cit. 04/10/2017]. Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2007:306:FULL&from=SK>.

[127] SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M.. *Sekundárne právo Európskej únie.* Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007, s. 15.

alebo premeny na vnútroštátny predpis. Právne účinky nariadenia v členských štátoch vyplývajú z jeho samotnej existencie.[128] Nariadenie je teda právnym predpisom pripomínajúcim vnútroštátne zákony a nemôže byť zo strany členských štátov aplikované čiastočne a ani dopĺňané, pričom ich orgány ho počnúc jeho platnosťou musia aplikovať. Ako uvádza P. Rusiňák, nariadenie je komunitárny právny akt všeobecného a abstraktného charakteru, pripomínajúci všeobecne záväzný právny akt vnútroštátnych právnych poriadkov členských štátov únie (napr. zákon).[129]

Pre účely vykonania niektorých ustanovení nariadenia môžu členské štáty prijať právne predpisy iba v prípade, ak to nariadenie výslovne umožňuje. Nariadenia sú prijímané zväčša v oblasti poľnohospodárstva, hospodárskej súťaže a colnej únie – ako uvádza M. Siman a M. Slašťan – v oblastiach, v ktorých Európske spoločenstvo disponuje výlučnými právomocami.[130] Nariadenia prijíma *Rada Európskej únie* a *Európsky parlament*. Zmluva o fungovaní Európskej únie pripúšťa prijímanie nariadení aj *Európskou komisiou* (článok 290), *Európskou komisiou* alebo *Radou Európskej únie* (článok 291) či *Európskou centrálnou bankou* (článok 132).

Smernica

Smernica je *„záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom.“*[131] Ďalší z často prijímaných právnych aktov Európskej únie patrí, podobne ako nariadenie, medzi záväzné právne akty, avšak v ďalších atribútoch sa od nariadenia líši. Ako môžeme v citovanej charakteristike vidieť, smernica nie je záväzná pre všetky členské štáty EÚ, ale iba pre tie, ktorým je určená. Jestvujú však aj smernice adresované všetkým členským štátom. Ako uvádza L. Hurná a P. Rusiňák, dôsledkom uvedeného je, že sa stierajú rozdiely medzi smernicou a nariadením.[132] Ďalšie charakteristiky smernice ju však jednoznačne od nariadenia odlišujú. Po prvé, nie je záväzná vo svojej celistvosti, ale vzhľadom na uvedený výsledok – cieľ. Navyše, voľba

---

[128] HURNÁ, L. - RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2010, s. 178.
[129] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 175.
[130] SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M. *Sekundárne právo Európskej únie.* Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007, s. 16.
[131] Článok 288 ZFEÚ.
[132] HURNÁ, L. - RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2010, s. 179.

právnych foriem a metód dosiahnutia výsledku je ponechaná na rozhodnutie členských štátov – adresátov smernice. Napokon, na rozdiel od nariadení sa prostredníctvom smerníc realizujú súbežné (koordinované, rámcové) právomoci spoločenstiev, ktoré harmonizujú vnútroštátne právne predpisy, pričom nositeľom normatívnych právomocí zostávajú členské štáty. Smernice sa preto považujú za hlavný nástroj harmonizácie a zbližovania vnútroštátnych právnych poriadkov jednotlivých členských štátov, nie však za nástroj ich unifikácie.[133] Smernice teda najviac odrážajú charakter EÚ, ktorá nie je „superštátom“, ani federáciou či konfederáciou, ale dobrovoľným zväzkom zvrchovaných (suverénnych) štátov s možnosťou vystúpenia z tohto zväzku

Rozhodnutie

V článku 288 ZFEÚ sa takisto ustanovilo, že rozhodnutie je záväzné v celom rozsahu. Rozhodnutie, ktoré označuje tých, ktorým je určené, je záväzné len pre nich. Rozhodnutie môže byť teda záväzné všeobecne pre členské štáty Európskej únie, alebo pre konkrétne štáty, resp. fyzické alebo právnické osoby, ktorým je určené. Navyše, ako uvádza P. Rusiňák, rozhodnutie zaväzuje svojich adresátov vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť i formy a metódy na jeho dosiahnutie,[134] pričom ide o právny akt vydávaný pre konkrétny prípad. Ďalším významným atribútom rozhodnutia je, ako uvádza M. Siman a M. Slašťan, že rozhodnutia adresované fyzickým a právnickým osobám sú priamo aplikovateľné (nie je potrebný žiaden vnútroštátny vykonávací akt; pozn. autora) bez obmedzenia rovnako ako nariadenia, t. j. vo všetkých horizontálnych aj vertikálnych sporoch.[135] Ako príklad rozhodnutia je možné uviesť Rozhodnutie Európskeho parlamentu a Rady č. 406/2009 ES z 23. apríla 2009, podľa ktorého do roku 2020 *„každý členský štát obmedzí svoje emisie skleníkových plynov najmenej o percentuálny podiel [...] vzhľadom na jeho emisie v roku 2005.“*.[136]

Odporúčanie a stanovisko

Odporúčania a stanoviská, ktoré vydáva spravidla Rada a Komisia, sú nezáväzné, konzultatívne právne akty, majúce skôr politickú povahu a vyjadrujú

---

[133] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 177.
[134] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 180.
[135] SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M.: *Sekundárne právo Európskej únie.* Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007, s. 21.
[136] *Rozhodnutie Európskeho parlamentu a Rady č. 406/2009 ES z 23. apríla 2009*. [online], [cit. 22/12/2017]. Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=celex:32009D0406>.

zväčša iba názor Rady alebo Komisie. Podľa P. Rusiňáka sa vydávajú spravidla v tých oblastiach, kde absentuje normatívna právomoc spoločenstiev alebo v odvetviach, kde nemožno prijať záväzné opatrenia pred uplynutím prechodného obdobia v prístupovom procese.[137] Podobne ako v prípade odporúčania, stanovisko nie je právne záväzné, ide o nástroj, ktorý umožňuje inštitúciám EÚ urobiť vyhlásenie bez toho, aby sa ním uložili právne povinnosti subjektu stanoviska.[138] Môžeme konštatovať, že v prípade odporúčaní a stanovísk ide o akty majúce skôr deklaratórny charakter.

2.3.2 Judikatúra Súdneho dvora EÚ

Úloha Súdneho dvora EÚ je stanovená článkom 19 ZEÚ, v zmysle ktorého: *„Súdny dvor Európskej únie sa skladá zo Súdneho dvora, Všeobecného súdu a osobitných súdov. Zabezpečuje dodržiavanie práva pri výklade a uplatňovaní zmlúv.“*. Jeho základným poslaním je teda zabezpečovať dodržiavanie práva pri výklade a uplatňovaní zmlúv. Uvedené platí najmä z toho dôvodu, že ustanovenia zmlúv ako zdrojov primárneho práva EÚ a ustanovenia sekundárneho práva EÚ sú často nepresné, resp. absentuje u nich prvok komplexnosti, a teda Súdny dvor EÚ konkretizuje tieto ustanovenia a napomáha ich správne a komplexne vykladať. Svojou rozhodovacou činnosťou je teda spôsobilý výrazne prispieť k samotnému právu EÚ.

Dôležitosť a význam judikatúry Súdneho dvora EÚ je podporená aj tým, že vďaka prednosti rozhodnutí Súdneho dvora EÚ pred rozhodnutiami vnútroštátnych súdov a vďaka svojmu teleologickému výkladu a svojej právomoci rozhodovať o prejudiciálnych otázkach má judikatúra Súdneho dvora EÚ jednoznačne pozitívny vplyv na vývoj a uplatniteľnosť právneho systému EÚ a vyplňuje zároveň medzery v právnych predpisoch. Aj napriek tomu, že jeho rozhodnutia nie sú založené na precedentnom princípe a Súdny dvor EÚ sa môže odchýliť od predchádzajúcich rozhodnutí, nestáva sa to často.[139]

---

[137] RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie.* Bratislava: Ekonóm, 2006, s. 181.
[138] *Druhy právnych predpisov EÚ.* [online], [cit. 22/12/2017].
Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_sk>.
[139] DAVIES, K. *Understanding European Union Law. 5th edition.* London: Routledge, 2013, pp. 62-63.

2.3.3 Všeobecné právne zásady

Všeobecné právne zásady sú súčasťou všetkých pokročilých právnych systémov. Ich úloha spočíva vo vyplnení medzier práva v oblastiach, kde nie sú dostatočne komplexne upravené spoločenské vzťahy písanými právnymi zdrojmi.

Všeobecné právne zásady EÚ boli vyvinuté rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ, ktorými Súdny dvor EÚ objasňoval zmysel a význam ustanovení a právnych predpisov nachádzajúcich sa v zmluvách a sekundárnom práve EÚ.

Základnými všeobecnými právnymi zásadami sú zásada rovnosti (nediskriminácie), zásada základných práv, zásada proporcionality, zásada subsidiarity a zásada právnej istoty.[140]

2.3.4 Medzinárodné dohody

Európska únia má v súčasnosti v zmysle článku 47 ZEÚ právnu subjektivitu. V tejto súvislosti a s ohľadom na článok 216 ZFEÚ možno skonštatovať, že EÚ môže uzavierať dohody s jednou alebo viacerými tretími krajinami alebo medzinárodnými organizáciami, keď to ustanovujú zmluvy alebo keď je uzavretie dohody buď potrebné na dosiahnutie jedného z cieľov stanovených zmluvami v rámci politík EÚ, alebo je ustanovené v právne záväznom akte EÚ, alebo sa môže dotknúť spoločných pravidiel alebo pozmeniť ich pôsobnosť. Zároveň platí, že dohody uzavreté EÚ sú záväzné pre inštitúcie EÚ a pre členské štáty.

[140] DAVIES, K. *Understanding European Union Law. 5th edition.* London: Routledge, 2013, p. 67.

3. KAPITOLA

DAŇOVÁ POLITIKA EÚ A JEJ VZŤAH K VNÚTROŠTÁTNEJ PRÁVNEJ ÚPRAVE ČLENSKÝCH ŠTÁTOV EÚ

Všadeprítomná globalizácia a výrazne narastajúce obchodné a kapitálové toky vytvárajú záväznú požiadavku pre EÚ, aby tvorila svoje politiky v rôznych oblastiach s tým, aby sa v konečnom dôsledku zvyšovala svetová konkurencieschopnosť EÚ. V posledných rokoch možno badať rozvoj najmä v oblasti technologických inovácií a elektronického obchodu, ktorými sa zvýšila mobilita určitých foriem ekonomických aktivít, a to najmä v sektore služieb a presunu kapitálu. Nemožno prehliadať skutočnosť, že čoraz viac spoločností v EÚ pôsobí vo viac ako jednom členskom štáte EÚ a súčasne dochádza vo zvýšenej miere k medzinárodným fúziam a akvizíciam, čo sa v minulosti stávalo skôr ojedinele a len v prípade rozvinutých a medzinárodných spoločností s celosvetovým pôsobením.[141] V takto meniacom sa prostredí sa javí nevyhnutným odstraňovať daňové prekážky pri voľnom pohybe osôb, tovaru, kapitálu a služieb a zamedziť prijímaniu daňových opatrení, ktoré by narušali hospodársku súťaž. Z uvedeného vyplýva, že daňové systémy jednotlivých členských štátov EÚ musia byť súčasne dostatočne pružné a musia reagovať na neustále postupujúci rozvoj a globalizáciu, a zároveň čo najjednoduchšie, aby boli minimalizované náklady na dosiahnutie vzájomného súladu jednotlivých daňových systémov.

3.1 Legislatívny základ vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva EÚ v kontexte daňovej politiky EÚ

Pred samotným vymedzením vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva EÚ si je potrebné objasniť vzťah vnútroštátnych zákonodarstiev a práva EÚ. Európska únia vznikla a je ponímaná ako supranacionálna organizácia, ktorá bola vytvorená za účelom ekonomickej spolupráce európskych štátov s hlavným cieľom vytvoriť jednotný vnútorný

[141] Bližšie pozri: ŠULEKOVÁ, Ž. Modernizácia a tendencie smerovania európskeho práva obchodných spoločností. In *Justičná revue*, roč. 65, č. 6-7/2013, s. 532-542.

trh.[142] Pod jednotným vnútorným trhom potom budeme na základe článku 26 ods. 2 ZFEÚ rozumieť *oblasť bez vnútorných hraníc, v ktorej je zaručený voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu.*[143] Na to, aby mohol vnútorný jednotný trh správne fungovať, je potrebné, aby sa členské štáty vzdali časti svojich právomocí a časti svojej suverenity. EÚ už výkonom svojich oprávnení zasiahla do rôznych právnych odvetví, či už práva občianskeho, obchodného, trestného, správneho a pod., no v oblasti finančného práva a daňového práva prebieha samotná harmonizácia z hľadiska jej rýchlosti a efektivity len veľmi pomaly (najmä čo sa týka priamych daní a samotnej správy daní). Je to tak z toho dôvodu, že jednotlivé členské štáty sa len ťažko vzdávajú svojej suverenity v daňovej oblasti. Preto je veľmi dôležité skúmať toto zasahovanie orgánmi EÚ do suverenity ukladania, spravovania a vyberania daní členských štátov veľmi citlivo, v širokom zábere skúmania možných dôsledkov, pretože právo EÚ sa formuje za neustáleho pochodu a žiadna nadnárodná organizácia v minulosti nebola vytvorená v takom rozsahu a s takými právomocami, akými v súčasnosti oplýva EÚ. Dokonca sa na základe súčasného vývoja daňovej politiky EÚ javí ako opodstatnené tvrdenie, že so získavaním ďalších právomocí a oprávnení nehodlá EÚ prestať (napr. návrhy na zavedenie tzv. vlastných daní EÚ[144]).

Javí sa nevyhnutným podotknúť to, že sa v kontexte rozvoja vzťahu jednotlivých vnútroštátnych zákonodarstiev a práva EÚ postupne udomácňuje (nielen) v našej právnej vede pojem „europeizácia práva“. Jeho zmysel je nutné vnímať v rôznych sémantických hľadiskách, na základe ktorých potom termín europeizácia bude znamenať:

1. teritoriálnu expanziu európskych hraníc (hraníc EÚ) – europeizácia ako zmena vonkajších teritoriálnych hraníc, z ktorej vyplývajú procesy rozširovania o nové členské krajiny;

---

[142] KLUČKA, J. – MAZÁK, J. a kol. *Základy európskeho práva.* Bratislava: Iura Edition, 2004, s. 38.

[143] SYLLOVÁ, J. – PÍTROVÁ, L. – PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská smlouva. Komentář.* Praha: C.H. Beck, 2010, s. 263.

[144] K problematike vlastných daní EÚ bližšie pozri: BONK, F. Vlastné dane Európskej únie – nevyhnutnosť úniovej integrácie?. In *Právní ROZPRAVY 2015: mezinárodní vědecká konference oblasti práva a právních věd - Právní rozpravy 2015 s podtitulem "Vývoj práva", ročník V.: recenzovaný sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference: 13. - 17. apríl 2015*. Hradec Králové: MAGNANIMITAS, 2015, s. 294-302.; KEATING, D. Monti chosen to head EU revenue panel. In: *European Voice* [online]. 2014. Dostupné na: <http://www.politico.eu/article/monti-to-present-own-resources-report-to-parliament/>.; POPOVIČ, A. Vlastné dane EÚ – možno ich ukladať, vyberať a vymáhať?. In *Vymožiteľnosť práva v kontexte vývoja spoločnosti - právne, historické a politologické východiská a problémy aplikačnej praxe: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 375-384.

2. proces inštitucionalizácie na európskej úrovni – upevňovanie organizačnej výkonnosti a rozvoj spoločných myšlienok;
3. export európskych inštitúcií (pravidiel, noriem, atď.) – z historického pohľadu znamená europeizácia export európskeho modelu vládnutia, organizácie a európskych hodnôt, princípov, životného štýlu atď.;
4. upevňovanie projektu európskej integrácie – cieľom je premena Európskej únie na silnejšiu a súdržnejšiu politickú jednotku, v ktorej postupne právomoci členských štátov prechádzajú na spoločné centrum moci;
5. vplyv inštitúcií EÚ na domácu politiku – europeizácia ako zmena vládnych inštitúcií a politík na úrovni národných štátov, ktorá pramení z vývoja situácie na európskej úrovni.[145]

Podľa V. Babčáka potom tento pojem vyjadruje prerastanie hodnôt, princípov, pravidiel, metód či procesných postupov do vnútroštátnych pomerov jednotlivých členských štátov EÚ v oblasti politického rozhodovania, ekonomického riadenia, regulácie sociálnych pomerov a pod.[146]

Presadzovať daňovú politiku EÚ možno len v rámci iných politík EÚ. Základom existencie EÚ ako takej je vytvorenie a správne fungovanie jednotného vnútorného trhu. Na túto podmienku sa viaže tvorba nielen všeobecnej politiky smerovania EÚ, ale aj daňovej politky EÚ. V tomto kontexte budú preto legislatívnym základom tvorby daňovej politiky EÚ aj články ZEÚ a ZFEÚ týkajúce sa vymedzenia vnútorného jednotného trhu a jeho dôležitosti pri tvorbe politík EÚ.

Legislatívnym základom vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva EÚ, ktorý slúži ako podklad pre realizáciu daňovej politiky EÚ, potom bude:

- článok 3 ods. 3 ZEÚ, v zmysle ktorého EÚ vytvára vnútorný trh. Zároveň sa EÚ usiluje o trvalo udržateľný rozvoj Európy založený na vyváženom hospodárskom raste a cenovej stabilite, o sociálne trhové hospodárstvo s vysokou konkurencieschopnosťou zamerané na dosiahnutie plnej zamestnanosti a sociálneho pokroku, ako aj o vysokú úroveň ochrany životného prostredia a zlepšenie jeho kvality, pričom podporuje vedecký a technický pokrok;

[145] Dostupné na: <http://www.europskaunia.sk/europeizacia>
[146] BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015*. 2015, s. 7. [online]. Dostupné na: *<iusetadministratio.eu/vladimr-babk-572.html>*.

- článok 26 ods. 1 ZFEÚ, v zmysle ktorého EÚ prijíma opatrenia s cieľom vytvoriť vnútorný trh alebo zabezpečiť jeho fungovanie v súlade s príslušnými ustanoveniami zmlúv;
- článok 26 ods. 2 ZFEÚ, v zmysle ktorého je vnútorným trhom oblasť bez vnútorných hraníc, v ktorej je zaručený voľný pohyb tovaru, osôb, služieb a kapitálu v súlade s ustanoveniami zmlúv;
- článok 26 ods. 2 ZFEÚ, v zmysle ktorého Rada na návrh Komisie stanoví usmernenia a podmienky nevyhnutné na zabezpečenie vyváženého pokroku vo všetkých dotknutých odvetviach;
- článok 110 ZFEÚ, v zmysle ktorého žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky. Ďalej sa v tomto článku ustanovuje, že žiaden členský štát nezdaní výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo ochraňuje iné výrobky;
- článok 111 ZFEÚ, v zmysle ktorého navrátenie vnútroštátnych daní pri výrobkoch vyvážaných na územie niektorého členského štátu nepresiahne vnútroštátne dane, ktoré sa im priamo či nepriamo ukladajú;
- článok 112 ZFEÚ, v zmysle ktorého s výnimkou dane z obratu, spotrebnej dane a iných foriem nepriamych daní sa pri vývoze výrobkov do iných členských štátov poskytuje zľava a vrátenie a pri dovoze z členských štátov sa poskytujú vyrovnávacie poplatky, len ak pripravované opatrenie predtým na obmedzené obdobie schváli Rada na návrh Komisie;
- článok 113 ZFEÚ, v zmysle ktorého Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúlaďovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže;
- článok 114 ZFEÚ, ktorý ustanovuje základné pravidlá pre zbližovanie vnútroštátneho zákonodarstva s právom EÚ;
- článok 115 ZFEÚ, ktorý vytvára základné nástroje harmonizačnej politiky EÚ za účelom vytvorenia a správneho fungovania vnútorného trhu;
- článok 116 ZFEÚ, ktorý upravuje možnosť prijímania smerníc za účelom nápravy následkov narušenia podmienok hospodárskej súťaže na vnútornom trhu;

- v nadväznosti na článok 116 ZFEÚ upravuje článok 117 ZFEÚ postup na prijímanie iných vhodných opatrení na zamedzenie narušenia podmienok hospodárskej súťaže na vnútornom trhu.

Okrem týchto základných článkov ZEÚ a ZFEÚ tvoria základ pre tvorbu daňovej politiky EÚ aj jednotlivé prístupové zmluvy tvoriace primárne právo EÚ, sekundárne právo EÚ, všeobecné právne zásady, judikatúra Súdneho dvora EÚ a medzinárodné dohody. Nemožno však opomenúť ani rôzne nelegislatívne akty nezáväzného charakteru, tzv. *soft-law*, ako napríklad odporúčania, stanoviská, usmernenia, Biele knihy, Zelené knihy, rôzne oznámenia a pod.

3.2 Základný dokument Komisie definujúci budúce smerovanie modernej daňovej politiky EÚ

Za základný pilier pre účely definovania prioritného smerovania modernej daňovej politiky EÚ možno pokladať právne nezáväzný nelegislatívny akt v podobe oznámenia Komisie určeného Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru z roku 2001 s názvom **Daňová politika v Európskej únii – priority pre nadchádzajúce roky**.[147]

V tomto oznámení Komisia pojednáva o oblastiach daňového práva, ktoré je podľa jej názoru nutné harmonizovať za účelom vytvorenia najviac konkurencieschopnej a najdynamickejšej ekonomiky na svete, ktorá bude schopná udržať hospodársky rast pri vytváraní nových a lepších pracovných miest a pri tvorbe väčšej sociálnej súdržnosti.

Komisia následne definovala základné ciele budúcej daňovej politiky EÚ. V tomto duchu uviedla, že daňová politika EÚ musí byť kompatibilná s cieľmi jednotlivých členských štátov EÚ pri reformovaní ich daňových systémov, resp. mala by ich podporiť. V prvom rade by daňová politika EÚ mala slúžiť záujmom európskych občanov a spoločností v tom zmysle, aby im bolo umožnené v plnej miere využívať štyri základné slobody vnútorného trhu (voľný pohyb osôb, tovaru, kapitálu a slobodu poskytovania služieb). Daňová politika EÚ by sa preto mala orientovať na odstránenie daňových prekážok k využívaniu uvedených štyroch slobôd. Vzhľadom na to, že daňové systémy a ich konštituovanie možno využiť ako nástroj na účely rozdeľovania a prerozdeľovania finančných prostriedkov a stabilizácie ekonomiky, musia byť daňové dôsledky známe

[147] COM(2001) 260 final

všetkým ekonomickým subjektom, ktoré chcú pôsobiť a podnikať v rámci tohoktorého daňového systému členských štátov EÚ. Na základe uvedeného možno definovať požiadavku pre daňové systémy jednotlivých členských štátov EÚ, a tou je, aby boli daňové systémy jednoduchšie a transparentnejšie.

Čo sa týka daňovej konkurencie, tú Komisia rigidne neodmieta a prípušťa, že hoci sa je nutné vysporiadať so škodlivou daňovou konkurenciou ako na úrovni EÚ, tak aj na širšej medzinárodnej úrovni (najmä v rámci OECD) pri súčasnom rešpektovaní ustanovení ZFEÚ o štátnej pomoci[148], tak určitý stupeň daňovej konkurencie v rámci EÚ môže prispieť k vytvoreniu pozitívneho tlaku na vnútroštátne orgány, ktorých výsledkom by mohlo byť znižovanie daní.

Iniciatívy EÚ v oblasti daňovej politiky by následne mali podporovať a zabezpečiť to, aby jednotlivé daňové systémy prispievali k rozvoju vyššej efektívnosti vo sfére realizácie základných slobôd vnútorného trhu, ako aj k správnemu a riadnemu fungovaniu trhu práce. Uvedené znamená, že by sa daňová politika EÚ mala zamerať na odstránenie daňových prekážok a skreslení, odstránenie neefektívnosti súvisiacej s existenciou v súčasnosti 28 rôznych daňových systémov v rámci EÚ a na zjednodušenie týchto daňových systémov s požiadavkou ich priblíženia daňovým subjektom. Spomenutým postupom by sa takisto zabezpečilo efektívnejšie vyberanie daní, ktoré by slúžilo ako kompenzácia prípadných strát príjmov štátnych rozpočtov vzniknutých v dôsledku odstraňovania daňových prekážok a vnútroštátnej realizácie daňovej politiky EÚ.

V oznámení Komisia takisto uviedla, že jedným z dôležitých zámerov daňovej politiky EÚ bude aj to, aby sa prostredníctvom nej podporovalo úsilie o znižovanie nominálnych daňových sadzieb pri súčasnom rozširovaní daňového základu, čím by sa mali eliminovať hospodárske deformácie spôsobené rôznorodosťou daňových systémov jednotlivých členských štátov. Uvedené je takisto v súlade so Všeobecnými usmerneniami pre hospodárske politiky (BEPG).[149]

Jednou z najdôležitejších požiadaviek pri formovaní cieľov daňovej politiky EÚ je to, aby sa nevytvárali izolovane. Totižto dosiahnutie týchto cieľov musí byť kompatibilné nielen s cieľmi všeobecnej politiky EÚ ako takej, no aj s

[148] Bližšie pozri čl. 107 až čl. 109 ZFEÚ.
[149] Bližšie pozri: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/broad_ec_pol_guidelines.html.

politikami v jednotlivých oblastiach. Uvedenú požiadavku je nutné dodržovať bezvýhradne.

Zvýšenou spoluprácou členských štátov EÚ, dostatočným a efektívnym presadzovaním daňovej politiky EÚ v súlade s ostatnými politikami a právom EÚ by bolo možné dosiahnuť veľký krok v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Uvedená spolupráca by takisto mala viesť k účinnejšiemu výberu daní, čím by bolo možné kompenzovať prípadné straty príjmov vzniknutých z uplatňovania daňovej politiky EÚ.

Na základe horeuvedeného možno zosumarizovať základné ciele daňovej politiky EÚ konštituované v roku 2001, ktoré sa ukázali v istom zmysle ako nadčasové a nepochybne platia aj v súčasnosti. Jedná sa konkrétne o tieto ciele daňovej politiky EÚ:

1. vytvorenie najviac konkurencieschopnej a najdynamickejšej ekonomiky na svete;
2. udržanie hospodárskeho rastu pri súčasnom vytváraní nových a lepších pracovných miest;
3. podpora sociálnej súdržnosti a sociálnej spravodlivosti;
4. zefektívnenie fungovania vnútorného trhu;
5. podpora podnikania a pohybu osôb, tovaru, služieb a kapitálu v rámci vnútorného trhu EÚ;
6. zjednodušenie a podpora transparentnosti jednotlivých daňových systémov;
7. definovanie stupňa prípustnej daňovej konkurencie, ktorá nebude negatívne narúšať ekonomické prostredie vnútorného trhu;
8. podpora európskeho trhu práce;
9. rozvíjanie daňovej politiky EÚ v súlade s ostatnými politikami EÚ;
10. zefektívnenie a podpora boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Možno sa v konečnom dôsledku stotožniť s názorom V. Babčáka, ktorý konštatoval, že podstata tejto stratégie spočíva v tom, že za podmienky, že členské štáty budú dodržiavať pravidlá stanovené EÚ, tak si každý z nich môže slobodne zvoliť daňový systém, ktorý bude považovať za najvhodnejší. V tomto zmysle sú potom základnými prioritami daňovej politiky EÚ, okrem horeuvedených, odstránenie daňových prekážok pre cezhraničné obchodné transakcie, boj proti škodlivej daňovej konkurencii a podpora hlbšej spolupráce medzi daňovými správami členských štátov pri zabezpečovaní kontroly a boji proti daňovým

podvodom. Väčšia koodinácia daňovej politiky by v uvedenom rámci mala zabezpečiť, aby daňové politiky členských štátov podporovali širšie ciele politiky EÚ tak, ako sú najnovšie zakotvené v dokumente ***Európa 2020 – stratégia rastu EÚ***.[150]

3.3 Realizácia daňovej politiky EÚ

Pre posúdenie iniciatív EÚ v oblasti daňovej politiky a ich vplyvu a významu na vnútroštátnu právnu úpravu SR je potrebné opísať spôsob realizácie daňovej politiky EÚ a vymedziť, čo je jej obsahom, aby bolo možné všeobecne načrtnúť aktuálny právny stav v rámci normotvorby vnútroštátneho daňového zákonodarstva SR a práva EÚ.[151] Práve EÚ prostredníctvom realizácie svojej daňovej politiky posledné desaťročie výrazne ovplyvňuje normotvorbu Slovenskej republiky a samostatnosť rozhodovania orgánov verejnej moci. V súčasnom období je daňovému právu venovaná čím ďalej tým väčšia pozornosť, narastá počet právnych predpisov na vnútroštátnej úrovni, ale aj na úrovni EÚ a v neposlednom rade aj význam a dôležitosť týchto právnych predpisov.[152]

Jednou z najdôležitejších priorít realizácie daňovej politiky EÚ je odstraňovanie daňových prekážok vyplývajúcich z rôznych vnútroštátnych daňových zákonodarstiev. Každou iniciatívou v oblasti daňovej politiky by mala EÚ zodpovedne pristupovať k ich odstraňovaniu. V tomto konktexte je nutné poukázať na najzávažnejšie daňové prekážky, ktoré bránia tomu, aby jednotný vnútorný trh EÚ riadne fungoval a s ktorými sa musí EÚ v kontexte tvorby svojej daňovej politiky vysporiadať. Ide konkrétne o:

- rozdielne zdaňovanie cezhraničného prechodu tovarov a služieb;
- rozdielna daňová úprava pre domáce a dovážané tovary a služby;
- rozdielne daňové zaťaženie pri presune právnických osôb;
- podstatné rozdiely medzi vnútroštátnymi daňovými zákonodárstvami, ktoré vedú k narušovaniu jednotného vnútorného trhu;
- v kontexte veľkých spoločností je to požiadavka, aby sa vysporiadali s 28 rozličnými daňovými správami a 28 rôznymi daňovými systémami, ktoré

[150] BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác – I. diel.* Košice: Univerzite Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 11-12.
[151] Bližšie pozri: ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II.: zborník vedeckých prác*. Praha: Leges, 2012, s. 522-533.
[152] BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo.* Bratislava: EPOS, 2012, s. 42-43.

tvoria rôzne hmotnoprávne daňové zákony a procesnoprávne daňové zákony a pod.;

- rozdielna daňová úprava týkajúca sa daňových rezidentov a daňových nerezidentov;
- rozdielna daňová úprava pre domáce a zahraničné investície alebo príjmy;
- medzinárodné ekonomické alebo právne dvojité zdanenie toho istého daňového základu v dôsledku rozdielov v transferovom oceňovaní, nesúladu definovania príjmov, rozdielov v účtovných predpisoch a pod.[153]

Komplikácie pri realizovaní daňovej politiky nastávajú v rámci zbližovania práva v daňovej oblasti. Aj keď v daňovej oblasti medzi jednotlivými členskými štátmi existuje určitá miera koordinácie, národná identita každého štátu je príliš rozdielna na to, aby sa vytvoril ucelený daňový systém v rámci celej EÚ (rozdielne historické, sociologické, ekonomické faktory, rozmanité národné tradície a odlišná národná mentalita). Súvisí to aj s neochotou členských štátov vzdať sa svojej suverenity v oblasti daní, ktoré tvoria najvýznamnejší príjem ich štátnych rozpočtov. Aj napriek tomu sa EÚ snaží odstraňovať daňové prekážky s cieľom zabezpečiť správne fungovanie jednotného vnútorného trhu, pričom tak robí dvoma spôsobmi:

a) daňovou koordináciou – EÚ stanoví spoločné schémy zdanenia cestou doporučení, pričom nemožno tvrdiť, že tento spôsob ovplyvňovania vnútroštátneho daňového zákonodarstva právom EÚ je veľmi efektívny;
b) daňovou harmonizáciou – EÚ vytvorí spoločné pravidlá vo forme sekundárnych právnych aktov (najmä smerníc), a to predovšetkým pre stanovenie dane, daňového základu a daňových sadzieb.[154] Možno ju pokladať za najvýraznejší prejav ovplyvňovania vnútroštátneho daňového zákonodarstva právnymi aktmi EÚ.

Z uvedeného vyplýva, že EÚ a jej jednotlivé inštitúcie môžu v rámci svojej právomoci psôobiť na vnútroštátne daňové zákonodarstvo buď sprostredkovane, alebo priamo. V. Babčák charakterizuje túto právomoc ako daňovú právomoc, pričom ju poníma ako súhrn daňových opatrení, ktoré má EÚ v oblasti daňovo-právnych vzťahov a ktorými vplýva na normotvornú činnosť členských štátov v oblasti daní. Vplyv právne záväzných aktov EÚ na

[153] TERRA, B. – WATTEL, P. *European Tax Law. 6th Edition.* Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, s. 3.
[154] BELLOVÁ, J. Ekonomický pohled na otázku harmonizace daňové politiky členských států EU. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013 s. 22-23.

vnútroštátne daňové zákonodarstvo sa priamo alebo nepriamo týka najmä týchto oblastí:

1. tvorby a uskutočňovania daňovej politiky ako súčasti hospodárskej politiky štátu v tom najširšom chápaní a v dlhodobejšom časovom horizonte;
2. normotvornej činnosti najvyšších orgánov verejnej moci;
3. vytvárania a ovplyvňovania daňovo-právneho vedomia spoločnosti zo strany príslušných orgánov verejnej moci a spätnej reakcie najmä daňových subjektov na nové a pripravované zmeny daňových zákonov, resp. právnych aktov EÚ, ktoré sú výsledkom normotvornej činnosti inštitúcií EÚ, a to predovšetkým Európskeho parlamentu, Rady a Komisie.[155]

Politiky a ciele orgánov EÚ sa v daňovej oblasti dostávajú do vnútroštátnych právnych poriadkov členských štátov EÚ najmä prostredníctvom *harmonizácie*[156]. Harmonizáciu práva v EÚ môžeme chápať ako chronologicky usporiadaný proces, v rámci ktorého sa jednotlivé vnútroštátne právne poriadky členských štátov navzájom približujú za účelom dosiahnutia jednotného vnútorného trhu, zjednotenia colnej politiky a vytvorenia menovej únie (v rámci eurozóny).[157]

V odbornej literatúre sa v poslednom období často poukazuje na nutnosť rozlišovania medzi pojmami „harmonizácia“ a „aproximácia“. Uvádza sa, že harmonizáciou by sa mal rozumieť postup, ktorým sa dosiahne jednotnosť vnútroštátnych právnych predpisov prostredníctvom eliminácie špecifických ustanovení, ktoré sú rozdielne. Naproti tomu by sa aproximáciou mal rozumieť postup, ktorým by sa presadzoval homogénny regulačný Európsky rámec prostredníctvom revízie vnútroštátnych daňových predpisov s ohľadom na štruktúru daní. V každom prípade možno poznamenať, že rozdiel medzi týmito dvoma pojmami nie je natoľko výrazný, aby bolo možné medzi nimi jasne rozlíšiť. Naopak, oba postupy predstavujú rôzne spôsoby, ako dosiahnuť rovnaký

[155] BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015*. 2015, s. 10-11. [online]. Dostupné na: <*iusetadministratio.eu/vladimr-babk-572.html*> [cit.10.05.2016].

[156] Harmonizáciu možno deliť na harmonizáciu nepriamu (negatívnu), pozitívnu a tichú. Podrobne k harmonizácii a jej deleniu bližšie pozri: BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015*. 2015, s. 12-16. [online]. Dostupné na: <*iusetadministratio.eu/vladimr-babk-572.html*> [cit.10.05.2016].

[157] STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 161.

cieľ konvergencie vnútroštátnych daňových systémov s jednotným modelom definovaným na európskej úrovni.[158]

Daňová harmonizácia vnútroštátneho daňového zákonodarstva sa zvyčajne v súlade s článkom 113 ZFEÚ realizuje prostredníctvom sekundárnych právnych aktov EÚ, a to nariadeniami a smernicami. Nemožno však opomenúť ani vplyv nezáväzných právnych aktov na daňovú harmonizáciu patriacich do skupiny *soft-law*.

K uvedenému však treba poznamenať, že prednostne sa daňová politika EÚ realizuje prostredníctvom prijímania smerníc. Vzhľadom na povahu smernice potom možno skonštatovať, že týmto právnym aktom sa stanovia všeobecné princípy a základná štruktúra zamýšľaných zmien v oblasti daňových právnych predpisov, a zároveň sa ponechá na vnútroštátne orgány to, aby upresnili predmetné zmeny a implementovali ich do vnútroštátnej právnej úpravy vzhľadom na rozdielne podmienky v tom-ktorom členskom štáte. Na základe uvedeného je potom možné dôvodiť, že EÚ berie pri harmonizovaní právnych predpisov do úvahy rozdielnosť jednotlivých členských štátov.

Tie sú prijímané napríklad v súlade s článkom 113 ZFEÚ, v zmysle ktorého Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúlaďovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže. Uvedený postup je z hľadiska ochrany národnej a fiskálnej suverenity členských štátov dostatočnou zárukou spravodlivého prijímania jednotlivých právnych aktov EÚ. Ak sa však na uvedený postup pozrieme optikou efektívnosti a potreby harmonizácie pre zabezpečenie vytvorenia a fungovania vnútorného trhu a pre zabránenie narušovania hospodárskej súťaže, možno skonštatovať, že takáto úprava nie je dostačujúca a potrebou jednomyseľnosti prijímania týchto právnych aktov môže byť účelovo marená realizácia daňovej politiky EÚ.[159]

---

[158] BORIA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition.* Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017, p. 138.

[159] Už v Bielej knihe Komisie určenej Rade o dobudovaní vnútorného trhu z júna 1985 sa uviedlo, že harmonizácia nepriameho zdaňovania je esenciálnou požiadavkou a nevyhnutnou podmienkou na dosiahnutie skutočne jednotného vnútorného trhu. Bližie pozri: Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985) COM(85) 310 final.
Dostupné na: <http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf>.

Na základe uvedeného teda možno záverom skonštatovať, že rozhodnutie o tom, akú oblasť daňovej politiky je nutné harmonizovať, musí byť už v počiatkoch podrobené zhodnoteniu nasledujúcich otázok:

1. Aký prístup alebo ústretovosť majú členské štáty vo vzťahu k otázkam týkajúcich sa harmonizácie tej-ktorej oblasti daňovej politiky?
2. Vytvára sa priestor na úspešnú harmonizáciu vybranej oblasti daňovej politiky po objektívnom zhodnotení podmienok pre harmonizáciu konkrétnej dane v rámci EÚ?
3. Je zohľadnená znalosť a akceptácia historických, demografických, ekonomických, sociálnych a kultúrnych tradícií a zvláštností vývoja jednotlivých členských štátov?
4. Aká je pravdepodobnosť dosiahnutia kompromisu v tej-ktorej oblasti daňovej politiky?[160]

3.4 Charakteristika daňovej politiky EÚ a jej aktuálne iniciatívy

Daňová politika EÚ[161] je charakterizovaná troma zložkami:

a) nepriame dane – tie sa týkajú voľného pohybu tovarov a slobodného poskytovania služieb na jednotnom trhu. V tejto oblasti EÚ koordinuje a harmonizuje predpisy o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a spotrebných daniach[162],
b) priame dane - tie zostávajú vo výlučnej zodpovednosti členských štátov, avšak EÚ stanovila niekoľko harmonizovaných noriem týkajúcich sa zdaňovania právnických a fyzických osôb a zároveň členské štáty sú povinné prijímať spoločné opatrenia na predchádzanie daňovým únikom a dvojitému zdaneniu[163],

[160] BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015.* 2015, s. 11. [online]. Dostupné na: <*iusetadministratio.eu/vladimr-babk-572.html*> [cit.10.05.2016].

[161] K tejto problematike bližšie pozri: ČERVENÁ, K. Daňová politika verzus ekonómia - vybrané aspekty. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 49–66.; POPOVIČ, A. Vybrané aspekty vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva SR a práva EÚ. In *Jarná škola doktorandov 14.6.-16.6.2016, Liptovský Ján – Zborník príspevkov z 3. ročníka Jarnej školy doktorandov UPJŠ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 72-78.

[162] Napr. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH, Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH a mnohé iné.

[163] Napr. Smernica Rady č. 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov, Smernica Rady č. 2014/86/ES z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica č. 2011/96/EÚ o

c) správa daní, medzinárodná pomoc a vzájomná pomoc členských štátov – táto časť daňovej politiky EÚ je tvorená najmä procesnými pravidlami a realizovaním hmotnoprávnych ustanovení v praxi na úrovni EÚ medzi členskými štátmi, ako aj s tretími štátmi, kvôli správnemu určeniu dane, jej následnej vymožiteľnosti a zabráneniu dvojitého zdanenia a daňovým únikom.[164]

3.4.1 Daňová politika EÚ v oblasti nepriameho zdaňovania

Základom pre harmonizáciu nepriameho zdaňovania je už spomínaný článok 113 ZFEÚ, so zreteľom najmä na daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane (príp. iné formy nepriameho zdaňovania).

Daňová politika EÚ v oblasti nepriameho zdaňovania, ktorá sa realizuje prostredníctvom harmonizácie právnych predpisov týkajúcich sa nepriamych daní v jednotlivých členských štátoch EÚ, je považovaná za primárnu hodnotu európskeho zjednocovacieho procesu. Uvedené platí najmä v kontexte rozhodujúceho vplyvu nepriameho zdaňovania na fungovanie jednotného vnútorného trhu v rámci EÚ. Opodstatnenosť harmonizácie v tejto oblasti daňovej politiky je teda možné preukázať v súvislosti s horeuvedeným aj ustanoveniami článku 26 ZFEÚ.

Vzhľadom na fungovanie a predpokladanú efektívnosť jednotného vnútorného trhu EÚ je možné tvrdiť, že rozdielnosť zdaňovania obchodných transakcií môže vo výraznej miere ovplyvniť regulačný rámec zdaňovania nepriamymi daňami. Túto rozdielnosť je potrebné a priam nevyhnutné odstraňovať za účelom postupného odstraňovania škodlivej daňovej konkurencie.

V oblasti nepriamych daní sa snaží EÚ koordinovať a harmonizovať predpisy o *dani z pridanej hodnoty (DPH)* a *spotrebných daniach*.[165] Zabezpečuje zároveň, aby hospodárska súťaž na vnútornom trhu nebola narušená v dôsledku rozdielov v sadzbách a systémoch nepriamych daní, ktoré by podnikom v jednej

---

spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch a pod.

[164] Napr. Smernica Rady č. 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení, Smernica Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS a pod.

[165] KUČERA, L. – ŠRAMKOVÁ, D. The Influence of the European Union on the Administration of Indirect Taxes in the Czech Republic.In *Systems of financial law: system of tax law*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. s. 362-373.

krajine poskytovali neférovú výhodu oproti ostatným podnikom v iných krajinách. Zároveň nemožno opomínať druhú stranu mince, a teda je dôležité zabezpečiť udržateľnosť zdaňovania vo vzťahu k cenám tovarov a služieb poskytovaných spotrebiteľom.

Daň z pridanej hodnoty (DPH)

Už Rímskymi zmluvami sa ustanovilo, že jedným z hlavných cieľov a prostriedkov na zrealizovanie a vytvorenie jednotného spoločného trhu bude harmonizácia v oblasti daňových právnych predpisov v jednotlivých členských štátoch EÚ. V tomto zmysle sa už v tomto období považovalo za nevyhnutné to, aby sa znížením fiskálnej nerovnováhy premietnutej do cien tovarov a služieb, ktoré sa poskytovali v rámci európskeho spoločného trhu, dosiahla sloboda hospodárskej súťaže medzi jednotlivými hospodárskymi subjektmi v rámci EÚ.

DPH je univerzálnou spotrebnou daňou z tovarov a služieb, ktorá je v súčasnosti zavedená vo všetkých členských štátoch EÚ. Už v legislatívnom akte *Prvej smernice Rady č. 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu* sa v článku 2 ods. 1 stanovilo, že: *„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.“*.

Proces harmonizácie DPH v EÚ následne pokračoval sériou regulačných opatrení jednotlivých inštitúcií EÚ. Ten je možné v zásade rozdeliť na tri obdobia:

1. prvé obdobie trvajúce od založenia Európskeho spoločenstva v roku 1957 až do roku 1992. Proces harmonizácie tejto dane mohol byť zrealizovaný na základe prijatia šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ktorá smerovala k prijatiu jednotného základu dane a ktorá zaviedla členským štátom povinnosť zosúladiť národnú právnu úpravu s touto smernicou;
2. druhé obdobie je charakterizované zrušením fiskálnych hraníc a trvaním prechodných dohôd a dojednaní ohľadom zdaňovania hospodárskych aktivít medzi členskými štátmi EÚ. Táto fáza slúžila na dokončenie a dotvorenie európskeho spoločného trhu, pričom v rámci DPH vplývala na určovanie daňových sadzieb a zavedenie jednotných pravidiel pri stanovovaní základu dane. Jednoznačnosť stanovenia dostatočne presných a určitých pravidiel predznamenalo uľahčenie vstupu štátov do EÚ.

S rozrastaním členskej základne EÚ úzko súvisí aj prijatie prechodnej úpravy zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi EÚ, ktorú predstavuje to, že uplatňovanie princípu štátu určenia by malo byť nahradené uplatňovaním princípu štátu pôvodu.[166] Celý proces harmonizácie bol v tomto období reorganizovaný prijatím smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH. Tá nadobudla veľký význam z toho dôvodu, že nahradila približne 33 predchádzajúcich smerníc a v súčasnosti je takisto referenčným textom európskeho rámca o DPH[167];

3. tretie obdobie, ktoré je ponímané ako definitívny, konečný a platný systém intrakomunitárneho obchodu. Ten reprezentuje fungovanie systému založeného na uplatňovaní princípu v štáte pôvodu. Vzhľadom na horeuvedené dôvody je však možné tvrdiť, že s najväčšou pravdepodobnosťou nemožno v najbližšej budúcnosti očakávať prechod z uplatňovania princípu štátu určenia na uplatňovanie princípu štátu pôvodu.

[166] Čo sa týka vzťahu práva EÚ k vnútroštátnym daňovým zákonodarstvám, EÚ svojou harmonizáciou národných právnych úprav predpokladá taký stav, že sa daň bude vyberať podľa *princípu štátu pôvodu* (v súčasnosti sa vyberá podľa *princípu štátu určenia*). To znamená, že ak by sa dosiahla kompletná harmonizácia daňovej politiky v oblasti DPH, tak by napríklad daň pri predaji tovaru medzi dvoma registrovanými platiteľmi dane z Rakúska a SR bola na výstupe príjmom štátneho rozpočtu Rakúska a vstupná daň by sa uplatňovala ako odpočet dane zo štátneho rozpočtu SR, čo vzhľadom na aktuálny stupeň harmonizácie DPH v EÚ nie je možné. Preto sa uplatňuje *princíp štátu určenia*, teda princíp zdanenia tovarov a služieb v členskom štáte príjemcu. Treba však poznamenať, že čo sa týka vzťahu *podnikateľ - spotrebiteľ,* tu sa princíp pôvodu uplatňuje, pretože predajom konečnému spotrebiteľovi sa tovar zdaní len raz, a to v krajine dodávateľa, a takto predaný a zdanený tovar sa už môže pohybovať v rámci EÚ bez ďalšej kontroly a bez ďalšej povinnosti platiť daň. Tento princíp sa uplatní napríklad pri súkromnom cestovaní občanov alebo pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ak však hodnota nepresiahne zákonom stanovený limit. V súčasnosti sa však úplný prechod na *princíp štátu pôvodu* nezdá byť reálnym, pretože takýto postup by si vyžadoval úplne zjednotenie sadzieb dane v celej EÚ, za súčasného uvedomovania si požiadavky jednomyseľného rozhodovania všetkých 28-ich členských štátov EÚ v daňových otázkach (nie je z logického hľadiska pri tomto princípe žiadúce, aby sa jeden identický tovar ponúkal v jednom členskom štáte s inou daňovou sadzbou ako v druhom členskom štáte, z čoho vyplýva rozdielnosť výsledných cien). Bližšie pozri: ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 95-96.

[167] MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009, s. 252-253.

V oblasti nepriamych daní bol pri DPH zatiaľ dosiahnutý vysoký stupeň harmonizácie.[168] Vo vzťahu k DPH možno k najvýraznejším dôsledkom realizácie daňovej politiky EÚ prostredníctvom harmonizácie zaradiť:

1. prijatie spoločných pravidiel uplatňovania DPH na území EÚ;
2. jednotnú úpravu daňových sadzieb;
3. určenie minimálnej výšky štandarndej sadzby DPH, pod ktorú sadzba nemá klesnúť;
4. možnosť členského štátu EÚ zaviesť popri jednej štandardnej sadzbe DPH aj jednu alebo najviac dve znížené sadzby DPH;
5. určenie minimálnej výšky zníženej sadzby DPH;
6. ustanovenie základných náležitostí DPH jednotne pre celé územie EÚ;
7. jednotnú úpravu súvisiacich otázok – ostatných náležitostí daňovo-právnych vzťahov.[169]

S poukazom na súčasné snahy a iniciatívy inštitúcií EÚ v oblasti realizácie daňovej politiky EÚ a harmonizovania systému DPH možno upriamiť pozornosť na *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru zo dňa 04. októbra 2017 o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas rozhodnúť sa*.[170] V ňom Komisia konštatuje, že systém DPH je súčasnosti v EÚ nadmieru fragmentovaný a príliš náchylný na podvody. V rámci svojho programu pre spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ si Komisia dala za cieľ opätovne naštartovať systém DPH na zabezpečenie toho, aby zostal aj v budúcnosti prínosom. Podľa odhadov by zavedenie zjednoteného režimu DPH v rámci jednotného trhu znížilo objem cezhraničných podvodov v oblasti DPH o 41 miliárd EUR a náklady podnikov na dodržiavanie predpisov o 1 miliardu EUR. V tomto zmysle a v súlade so závermi oznámenia sa daňová politika v oblasti DPH na nasledujúce obdobie bude orientovať na tieto oblasti:

1. prispôsobenie systému DPH digitálnej ekonomike a príprava na modernú politiku určovania sadzieb.V tomto rámci už Komisia predložila návrhy na modernizáciu DPH pre cezhraničný elektronický obchod a návrh týkajúci sa sadzby DPH na elektronické pubnlikácie[171];

---

[168] Bližšie pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Harmonizácia daňovej sústavy s právom Európskej únie s dôrazom na právnu úpravu dane z pridanej hodnoty. In *Acta Iuridica Cassoviensia*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004, s. 87-91.
[169] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 168-170.
[170] COM(2017) 566 final.
[171] Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaj i tovaru na diaľku [COM(2016) 757 final].; Návrh vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa

2. cielené opatrenia na boj proti podvodom. V tejto oblasti Komisia plánuje zlepšiť výber daní a administratívnu spoluprácu napr. prostredníctvom podpory siete Eurofisc, navýšenia podpory na posilnenie kapacity daňových správ jednotlivých členských štátov[172] a pod. Komisia ďalej poukazuje na možnosť zavedenia *tzv. dočasnej výnimky*, v ktorej zmysle pôjde o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich hranicu 10 000 EUR na faktúru. V takomto systéme sa DPH „pozastaví" v celom hospodárskom reťazci (medzi podnikmi) a bude sa účtovať až konečným spotrebiteľom. Účelom tohto opatrenia je pomôcť členským štátom, ktoré sú osobitne zasiahnuté podvodmi, bojovať proti kolotočovým podvodom, zatiaľ čo sa zavedie komplexné riešenie platné pre celú EÚ. Rokovania o tejto otázke však v Rade ešte stále prebiehajú.
3. prijatie potrebných opatrení za účelom zavedenia konečného systému DPH, kde sa bude pri realizácii intrakomunitárnych obchodov uplatňovať v celosti princíp štátu pôvodu.

Spotrebné dane

Spotrebné dane (v minulosti označované ako *akcízy*) vybraných druhov výrobkov patria z historického hľadiska medzi najstaršie dane, ktoré zaťažujú konečnú spotrebu.[173] To znamená, že predstavujú zdanenie, ktorým štát cielene zaťažuje spotrebu, resp. predaj vybraných výrobkov. Spotrebnými daňami rozumieme dane z produkcie, výroby alebo spotreby výrobkov na území členských štátov EÚ. Z ich podstaty vyplýva, že sú spôsobilé výrazne ovplyvniť obeh tovarov a služieb na európskom trhu, a teda sú spôsobilé byť prostriedkom úpravy konkurenčného mechanizmu.[174]

---

mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 756].; Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 755].; Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty uplatňované na knihy, noviny a periodiká [COM(2016) 758].

[172] Členské štáty môžu požiadať Komisiu o technickú pomoc vo veciach daňovej politiky a daňových správ. Tieto žiadosti koordinuje, analyzuje a monitoruje služba na podporu štrukturálnych reforiem. Túto pomoc možno financovať v rámci programu Fiscalis.

[173] SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo v SR.* Bratislava: SÚVAHA, 2004, s. 100-101.

[174] BORIA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition.* Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017, p. 143-144.

Základ harmonizácie spotrebných daní v členských štátoch EÚ predstavuje smernica Rady č. 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani. Tú však zrušila a nahradila smernica Rady č. 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní. Zároveň sa na jej základe zaviedla do našej daňovej sústavy spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu (uplatnenie tzv. *environmentálnych daní*[175]). Existuje množstvo smerníc (tie delíme pri spotrebných daniach ďalej na *horizontálne smernice, štrukturálne smernice a aproximačné smernice daňových sadzieb*[176]) upravujúcich spotrebné dane, ktoré harmonizujú národné právne úpravy v EÚ.

Tieto dane sú charakteristické tým, že sa vyberajú jednorazovo na jednom stupni, a to zväčša pri vyskladnení selektívneho výrobku prevádzkovateľom daňového skladu a následným uvedením výrobku do daňového voľného obehu alebo pri jeho dovoze na daňové územie. Pri týchto daniach sa javí dôležitým neopomenúť fakt, že pri nich nie je možné zohľadniť sociálne, dôchodkové, resp. majetkové pomery subjektov. Takisto patria v členských štátoch EÚ k najvýznamnejším zdrojom príjmov verejných rozpočtov, keďže príjem z týchto výrobkov do štátneho rozpočtu je relatívne stabilný. Čo sa týka vzťahu práva EÚ a vnútroštátnych daňových zákonodarstiev, harmonizácia žiadnej dane nedosiahla takej úrovne ako práve pri spotrebných daniach, čo však neznamená, že harmonizačný proces ako taký bol ukončený. Je dôležité poznamenať, že celkovým cieľom harmonizácie spotrebných daní je vytvorenie daňového vnútorného trhu, v ktorom sa už nebude vyskytovať žiadne daňové zvýhodňovanie vývozu a daňové kontroly sa na základe toho stanú zbytočnými.[177]

Vo vzťahu k spotrebným daniam možno k najvýraznejším dôsledkom realizácie daňovej politiky EÚ prostredníctvom harmonizácie zaradiť:

1. prijatie prvej komplexnejšej úpravy pravidiel pre zdaňovanie spotrebnými daňami v roku 1992;
2. ustanovenie všeobecného systému spotrebných daní na základe smernice Rady č. 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS;

---

[175] Bližšie pozri: SÁBO, J. Pojem environmentálnej dane v kontexte daňovej politiky Slovenskej republiky. In *Assessment of legal model of environmental protection in Poland and Slovakia.* Košice: EQUILIBRIA, 2013, s. 94-102.
[176] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 171-173.
[177] FICLOVÁ, E. *Spotrebné dane v Európe*. Dizertačná práca. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 91-92. Dostupné na internete: <http://is.muni.cz/th/116695/pravf_d/vysledna_praca.pdf>.

3. možnosť členských štátov EÚ vyrubiť na osobitné účely aj ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani;
4. aproximáciu daňových sadzieb;
5. jednotné vymedzenie doby, kedy sa tovar podliehajúci spotrebnej dani stáva predmetom spotrebnej dane;
6. zakotvenie osobitných pravidiel zdaňovania elektriny, uhlia a zemného plynu na základe smernice Rady č. 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny;
7. harmonizovanie štruktúry spotrebných daní a ich rozdelenia pre jednotlivé komodity.[178]

3.4.2 Daňová politika EÚ v oblasti priameho zdaňovania

Ďalšou oblasťou vzájomného vzťahu vnútroštátnych daňových zákonodarstiev a práva EÚ je oblasť priamych daní. Harmonizácia priamych daní na európskej úrovni nepodlieha regulácii osobitných ustanovení v európskych zmluvách (ZEÚ, ZFEÚ). V tomto zmysle je nutné poukázať na najdôležitejšiu daň reprezentujúcu priame dane, ktorou je daň z príjmov. Proces harmonizácie dane z príjmov nie je vyslovene regulovaný a upravený žiadnymi európskymi právnymi normami najmä z toho dôvodu, že tejto harmonizácii bráni najmä fiskálna suverenita členských štátov EÚ.

Harmonizácia priamych daní na európskej úrovni však ako taká vylúčená nie je. V kontexte uvedeného je nutné poukázať na všeobecné pravidlo ustanovené v článku 115 ZFEÚ, v zmysle ktorého bez toho, aby bol dotknutý článok 114, Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom vydá smernice na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu. Toto pravidlo slúži ako axiologický základ pre vydávanie odporúčaní a iných prostriedkov *soft-law* inštitúciami EÚ určených členským štátom, prostredníctvom ktorých sa snažia inštitúcie EÚ realizovať daňovú politiku v tejto oblasti a dosiahnuť postupnú harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov jednotlivých členských štátov EÚ, a to najmä zdaňovania v oblasti podnikania a úspor. Z povahy možností ovplyvňovania tejto oblasti zdaňovania inštitúciami EÚ vyplýva, že samotná harmonizácia a aproximácia sa

[178] Bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 171-173.

realizuje s nižšou efektivitou ako v prípade harmonizácie nepriameho zdaňovania a v podstate je na vôli jednotlivých členských štátov EÚ, či sa týmto snahám EÚ podvolia alebo nie.

Zo súčasného znenia základných európskych zmlúv vyplýva, že akákoľvek harmonizácia v oblasti daňového práva, a najmä v oblasti priameho zdaňovania, musí byť podmienená neustálemu podrobeniu týchto snáh *princípu subsidiarity*. Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ inštitúcie EÚ nemajú v úmysle regulovať daňovou harmonizáciou hospodárske operácie a transakcie realizované na území EÚ, ktoré by mohli mať vplyv na fungovanie jednotného vnútorného trhu, ostáva výlučná právomoc jednotlivých členských štátoch v oblasti regulácie zdaňovania v podstate na vnútroštátnej úrovni.[179]

Na základe uvedeného sa možno stotožniť so závermi, ktoré prezentuje V. Babčák, a teda že k hlavným prekážkam, ktoré bránia harmonizácii priamych daní možno zaradiť:

1. absenciu právneho základu pre harmonizáciu priamych daní;
2. absenciu výrazného negatívneho dopadu režimov zdaňovania priamymi daňami na intrakomunitárny obchod;
3. oprávnenú obavu členských štátov EÚ zo straty zostávajúcej časti daňovej suverenity, v širšom zmysle fiskálnej suverenity;
4. nutnosť zmeny prístupu každeho členského štátu EÚ k potrebám verejného sektoru, k miere prerozdeľovania prostriedkov cez štátny rozpočet a iné verejné rozpočty, k zvýšenej hospodárnosti a efektívnosti pri vynakladaní finančných prostriedkov;
5. absenciu politickej vôle;
6. nutnosť zmeny postavenia, úloh a právomocí štátu v oblasti ekonomiky;
7. nutnosť všeobecného konsenzu všetkých ščlenských štátov EÚ pri väčšine procedurálnych otázok týkajúcich sa daní;
8. existenciu psychologických bariér a faktorov, a to najmä v krajinách, kde by došlo k zvýšeniu daňového zaťaženia, existenciu rozdielnej životnej úrovne obyvateľstva, rozdiely v cene práce, existenciu nepriaznivého demografického vývoja a pod.[180]

Z obsahového hľadiska sa daňová politika EÚ pri priamych daniach orientuje najmä na daň z príjmu právnických osôb (tzv. korporatívna daň), kde sa

[179] BORIA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition.* Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017, p. 145.
[180] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 288-289.

už dlhé roky snaží EÚ presadiť jednotnú smernicu, ktorá by sa uplatňovala vo všetkých členských štátoch, avšak zatiaľ bezvýsledne. Dôvodom je snaha členských štátov udržať si čo najviac suverenity v oblasti zdaňovania, rozdielnosť ekonomík členských štátov, ale aj väčšia možnosť samotných členských štátov upraviť daň z príjmov tak, aby prilákali potenciálnych investorov do svojej krajiny za účelom pozdvihnutia životnej úrovne a rozvoja hospodárstva.[181] Prekážkou sa stáva v súčasnosti aj príliš veľké rozpätie daňových sadzieb v členských štátoch EÚ a spomínaný proces harmonizácie a v ňom inkorporovaná jednomyseľnosť postupu stanovená článkom 115 ZFEÚ.

Hoci je harmonizovanie priamych daní predpokladom budúceho dotvorenia vnútorného trhu, v blízkej budúcnosti sa nejaví harmonizácia vo väčšom rozsahu ako reálna. To sa týka najmä *dane z príjmov fyzických osôb*[182], kde je ich právna úprava v súčasnosti v plnej réžii členských štátov EÚ. Smernice existujú aj v tejto oblasti, avšak sú skôr doplnkového charakteru[183] alebo intrakomunitárneho charakteru[184].

Takisto pod oblasť priamych daní zaraďujeme aj daň z motorových vozidiel, ktorej harmonizácia sa v konečnom dôsledku v podstatnom rozsahu premietla napríklad do slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy, a miestne dane. Čo sa týka otázky miestnych daní, sú to dane, ktoré môžu a nemusia ustanoviť obce všeobecne záväzným nariadením na svojom území v súvislosti s výkonom a realizovaním územnej samosprávy. Z takejto ich povahy potom vyplýva, že nie je namieste, aby orgány EÚ vyvíjali snahy o ich harmonizovanie, najmä s ohľadom na charakter lokálnosti týchto daní a na absenciu určitosti prepojenia vplyvu miestnych daní na fungovanie jednotného vnútorného trhu ako podmienky pre opodstatnenosť realizácie daňovej politiky EÚ.

V súvislosti s horeuvedenými skutočnosťami možno skonštatovať, že väčšinu opatrení v oblasti priameho zdaňovania nie je možné realizovať prostredníctvom právnych predpisov EÚ. V súčasnosti je vytvorená rozsiahla sieť

---

[181] VOJNÍKOVÁ, I. Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ – zaostrené na rozpočtové otázky. In *Právní rozpravy 2014*. Hradec Králové: MAGNANIMITAS, 2014, s. 246-253.
[182] BUJŇÁKOVÁ, M a kol. Je v Európe potrebná harmonizácia daní?. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: UPJŠ, 2013, s. 43.
[183] Možno poukázať na smernicu Rady č. 2009/55/ES z 25. mája 2009 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahujú na trvalé premiestnenie osobného majetku jednotlivcov z členského štátu (kodifikované znenie).
[184] Jedná sa o smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov.

dvojstranných daňových zmlúv, ktoré uzavreli členské štáty, ako aj tretie krajiny, a ktorá sa vzťahuje na zdaňovanie cezhraničných príjmových tokov. Možno však identifikovať ciele harmonizácie v oblasti priameho zdaňovania, ktorými sú najmä predchádzanie daňovým únikom a odstránenie dvojitého zdanenia. Všeobecne môže určitá miera harmonizácie v rámci zdaňovania právnických osôb prispieť k eliminácii výskytu narušení hospodárskej súťaže (najmä prostredníctvom špekulatívnych investičných rozhodnutí), ako aj k správnemu nastaveniu prospešnej daňovej konkurencie a k zúženiu priestoru na realizáciu manipulatívneho účtovníctva.

Daň z príjmov právnických osôb – model CCCTB

V oblasti priamych daní je snaha o koordináciu a harmonizáciu národných právnych prostredí najvýraznejšia práve pri dani z príjmov právnických osôb. Už od roku 1962 prebiehajú procesy a výskumy potrebnosti zavedenia jednotnej dane z príjmov právnických osôb. Pracovné skupiny orgánov EÚ vytvorili štyri modely[185], ako by mohla byť harmonizácia dane z príjmov právnických osôb zrealizovaná. Nemožno opomenúť skutočnosť, že v súčasnosti sa uvažuje a pracuje len s modelom *CCCTB* (spoločný konsolidovaný základ dane z príjmu právnických osôb), kedy sa Európska komisia rozhodla po dôkladnom zvážení všetkých alternatív a vyjadreniach členských štátov EÚ pre vytvorenie CCCTB. Ten Komisia navrhla 16. marca 2011 prostredníctvom smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb. 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.[186]

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 zdaňovania spoločností v rámci jednotného vnútorného trhu. Týmito iniciatívami a plánmi z októbra 2016 si dala Komisia za cieľ dosiahnuť spravodlivý systém dane z príjmov právnických osôb, ktorý bude naklonený

[185] 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 korporátna daň,
4. Compulsory harmonised corporate tax base – povinne harmonizovaný základ dane
Bližšie pozri: ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010, s. 108.

[186] 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.

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.

Model CCCTB bol prvýkrát navrhnutý v roku 2011 s cieľom posilniť jednotný vnútorný trh pre podniky a spoločnosti. 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 osôb[187], 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.[188] 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 fungovanie vnútorného trhu. Za týchto okolností je pre členské štáty čoraz ťažšie jednostrannými opatreniami účinne bojovať proti praktikám agresívneho daňového plánovania[189] s cieľom chrániť svoje vnútroštátne daňové základne pred eróziou a brániť sa proti presunu ziskov (BEPS).

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

[187] COM(2016) 685 final

[188] 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.

[189] „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].

spoločnom základe dane na politickej úrovni. Druhou etapu bude samotná konsolidácia, ktorá umožní využívať všetky výhody dokončeného systému.[190]

Zavedením CCCTB by spoločnosti mali po prvýkrát jednotný súbor pravidiel na výpočet zdaniteľného zisku v celej EÚ. Nový systém zdaňovania právnických osôb:

1. 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;
2. bude odstraňovať medzery, ktoré sú v súčasnosti spájané s presunom ziskov na daňové účely;
3. bude podnecovať spoločnosti, aby financovali svoje činnosti kapitálovým financovaním a využívaním trhov namiesto zadlžovania sa;
4. bude podporovať inovácie daňovými stimulmi pre činnosti výskumu a vývoja, ktoré sú spojené s reálnou hospodárskou činnosťou;
5. zlepší vnútorný jednotný trh pre podniky;
6. pomôže v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom;
7. podporí rast, zamestnanosť a investície EÚ a pod.

Daň z motorových vozidiel

Do začiatku účinnosti zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sa daň z motorových vozidiel vyberala ako miestna daň, ktorú ukladal VÚC všeobecne záväzným nariadením, a ktorého bola aj príjmom. Od 1. 1. 2015 je však táto daň príjmom štátneho rozpočtu a je ukladaná zákonom. Hoci nie je táto daň priamo harmonizovaná, text zákona ovplyvnili rôzne právne akty EÚ, ktoré bola Slovenská republika zaviazaná prijať. Tu zaraďujeme najmä:

[190] V súčasnosti sa vedú diskusie, či by sa v súlade s prebiehajúcou reformou vlastných zdrojov rozpočtu EÚ nemohlo CCCTB ponímať ako jeho vlastný zdroj. Charakter modelu CCCTB sa však týka výlučne koordinácie dane z príjmov právnických osôb a nie možného využitia získaných príjmov ako vlastného zdroja rozpočtu EÚ. Koniec koncov sa však môže v budúcnosti uvažovať o novom vlastnom zdroji založenom na tejto dani, resp. možno viesť úvahy o možnosti stanovenia európskej dane z príjmov právnických osôb. K plánovanej reforme rozpočtu EÚ a právnym aspektom jeho ďalšieho smerovania bližšie pozri: POPOVIČ, A. Vlastné dane EÚ – možno ich ukladať, vyberať a vymáhať?. In *Vymožiteľnosť práva v kontexte vývoja spoločnosti – právne, historické a politologické východiská a problémy aplikačnej praxe: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 375-384.

a) smernicu Rady 92/106/EHS zo 7. decembra 1992 o stanovení spoločných pravidiel pre určité typy kombinovanej dopravy tovaru medzi členskými štátmi,
b) smernicu Európskeho parlamentu a Rady 1999/62/ES zo 17. júna 1999 o poplatkoch za používanie určitej dopravnej infraštruktúry ťažkými nákladnými vozidlami,
c) nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 168/2013 z 15. januára 2013 o schvaľovaní a dohľade nad trhom dvoj- alebo trojkolesových vozidiel a štvorkoliek,
d) nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 79/2009 zo 14. januára 2009 o typovom schvaľovaní motorových vozidiel na vodíkový pohon, ktorým sa mení a dopĺňa smernica 2007/46/ES.

3.4.3 Daňová politika EÚ v oblasti správy daní

Nemožno opomenúť skutočnosť, že EÚ svojimi právnymi aktmi harmonizuje a ovplyvňuje nielen samotnú spoluprácu členských štátov, no i daňovú spoluprácu s tretími štátmi. Netýka sa to však napríklad daňového konania, daňového exekučného konania, organizácii, právomoci a pôsobnosti daňovej správy a pod., a to najmä kvôli odlišnému charakteru správy daní v jednotlivých členských štátoch, ďalej kvôli rôznym tradíciám, národným zvláštnostiam atď. Harmonizujú sa najmä tieto oblasti správy daní:

a) medzinárodná spolupráca, ktorá v sebe zahŕňa aj medzinárodnú pomoc v danej oblasti v tom najširšom slova zmysle. Súčasťou takejto medzinárodnej spolupráce potom bude aj pomoc členských štátov pri správe daní,
b) boj a koordinácia boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom (bližšie v ďalších kapitolách),
c) dobrá správa daní, vrátane minimálnych štandardov dobrej správy.[191]

[191] Bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 390-397.; BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015.* 2015, s. 33. [online]. Dostupné na: <*iusetadministratio.eu/vladimr-babk-572.html*> [cit.10.05.2016].

4. KAPITOLA

INICIATÍVY EÚ PRI PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM V OBLASTI NEPRIAMEHO ZDAŇOVANIA A ICH REFLEXIA VO VNÚTROŠTÁTNEJ DAŇOVO-PRÁVNEJ ÚPRAVE

V poslednom období sa v odbornej literatúre stále častejšie venuje pozornosť problematike daňových únikov a daňových podvodov. Táto problematika a jej výskum je významný, pretože neplnenie daňovej povinnosti zo strany daňových subjektov predstavuje jeden z najvážnejších problémov daňovej sústavy a má negatívny dopad na stav štátneho rozpočtu a stav verejných financií.

Problematika daňových únikov a daňových podvodov predstavuje pomerne zložitú a rozsiahlu problematiku, ale máme za to, že vysoko aktuálnu a veľmi zaujímavú. V médiách sa neustále stretávame so správami o odhalení stále nových daňových podvodov, kde škody spôsobené štátnemu rozpočtu sa pohybujú často v desiatkach miliónov eur. Aktuálnosť tejto problematiky potvrdzujú aj rozličné opatrenia prijímané na vnútroštátnej úrovni a taktiež v rámci EÚ, ktoré majú za cieľ predchádzať vzniku daňových únikov a daňových podvodov.

Najviac daňových únikov je možné zaznamenať v oblasti dani z pridanej hodnoty a v žiadnej inej oblasti sa nepripúšťajú také veľké straty ako pri tejto dani. Z tohto dôvodu sa tejto oblasti venuje najväčšia pozornosť, vypracúvajú sa rôzne analýzy a aj kontrolná činnosť sa zameriava najviac na túto oblasť. Inštitút finančnej politiky Ministerstva financií Slovenskej republiky v októbri 2016 vypracoval analýzu[192], kde uvádza, že podľa aktuálnych odhadov dosiahla daňová medzera na DPH[193] v roku 2015 hodnotu 29,2% z potenciálnej DPH v SR. V nominálnom vyjadrení tento rozdiel zodpovedá 2,2 mld. eur, čo predstavuje 2,8% HDP. V porovnaní s rokom 2012, kedy daňová medzera na DPH dosiahla svoj

[192] Inštitút finančnej politiky Ministerstva financií SR: Analýza prevádzky Finančnej správy SR z októbra 2016 „Výber daní z našich daní“. [online]. Dostupné na internete: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11229>.

[193] Daňovou medzerou na DPH sa rozumie rozdiel medzi potenciálnou DPH, teda tou, ktorá by bola uhradená do štátneho rozpočtu, ak by ekonomické subjekty priznali všetky uskutočnené transakcie v súlade s platnou právnou úpravou, tak ako ich táto predpokladá, a DPH reálne zaplatenou.

vrchol, sa ju podarilo znížiť o jednu štvrtinu. Ak ju však porovnáme s priemernou úrovňou v EÚ, aj naďalej sa tu ukazuje zásadný priestor pre pokračovanie doterajšieho boja s daňovými únikmi a daňovými podvodmi. V analýze sa tiež uvádza, že k zníženiu daňovej medzery došlo najmä vďaka zefektívneniu kontrolných procesov, pričom zefektívnením kontrolných procesov rozumieme skutočnosť, že finančná správa SR sa postupom času začala viac zameriavať na kontrolu nadmerných odpočtov DPH. Tá je z pohľadu potenciálnych príjmov na DPH dôležitejšia, pretože odhalenie podvodu s nadmernými odpočtami DPH ešte pred jeho vyplatením znamená čistú úsporu. Naopak, dodatočne vymeraná vlastná daňová povinnosť vo väčšine prípadov (napríklad v prípade, keď subjekt ukončí svoju činnosť) neznamená zvýšenie daňových príjmov.

Táto časť monografie sa teda zameria na oblasť DPH a na opatrenia prijaté v uplynulých rokoch na predchádzanie daňovým únikom a daňovým podvodom. Pozornosť bude venovaná aj iniciatívam, ktoré EÚ vyvinula v tejto oblasti, nakoľko pre úspešný boj s daňovými podvodmi je nevyhnutný spoločný a koordinovaný postup všetkých členských štátov EÚ. Problematika daňových únikov a daňových podvodov je veľmi zložitá, čomu zodpovedá aj skutočnosť, že v rámci nej existuje viacero pojmov, terminológia nie je úplne jednoznačná a ujasnená. Preto pri skúmaní problematiky predchádzania daňovým únikom a daňovým podvodom je dôležité najprv sa s ňou podrobne oboznámiť a ujasniť si terminológiu. V rámci tejto časti monografie bude preto najprv venovaná pozornosť vymedzeniu pojmov daňový únik, daňový podvod a ďalším s nimi súvisiacimi pojmami ako daňová optimalizácia, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a daňové plánovanie.

4.1 Daňový únik, daňový podvod a ďalšie formy neplatenia daní

S problematikou daňových únikov sú krajiny konfrontované neustále, pretože tento fenomén ľudskej spoločnosti nepredstavuje novodobý problém. Možno konštatovať, že existencia daňových únikov súvisí so samotnou existenciou daní, a teda problém daňových únikov je rovnako starý ako samotné dane. Po zhodnotení historického hľadiska predmetnej problematiky možno konštatovať, že prvé písomné zmienky týkajúce sa vyhýbania povinnosti platenia

daní sa zachovali už z čias starovekého Grécka a Ríma.[194] Už v štvrtom storočí pred naším letopočtom sa v antickom Grécku vzbúrili aténske kolónie z dôvodu vysokých daňových odvodov. V stredoveku filozofovia, ktorí sa zaoberali daňovou spravodlivosťou, sformulovali okrem iného aj právo na odpor proti daňovému útlaku. Uvedené právo možno dokonca nájsť upravené v Deklarácii práv človeka a občana z roku 1789. Toto právo na odpor proti daňovému útlaku sa v histórii prejavovalo dvoma formami, a to ako skrytá forma predstavujúca daňový únik a otvorená forma vyjadrená vzburou. V 20. storočí, v roku 1916, sa prvýkrát možno stretnúť so zakotvením daňového úniku ako trestného činu v legislatíve Francúzska. Postupom času tak bol daňový únik kvalifikovaný ako trestný čin v celom civilizovanom svete.[195]

Možno pozorovať, že platenie daní patrilo v minulosti a aj v súčasnosti patrí k najmenej obľúbeným povinnostiam subjektov. Z ekonomickej teórie racionálneho správania sa možno vyvodiť, že každý ekonomický subjekt sa snaží minimalizovať si svoje náklady za účelom maximalizovania svojho zisku[196], pričom základný motív vzniku daňových únikov predstavuje rozpor medzi záujmami štátu a daňových subjektov, kde záujmom štátu je vybrať čo najviac daní a záujmom daňového subjektu je minimalizovanie si vlastného daňového zaťaženia. Tento rozpor by sa mohol vyrovnať, keby štát vytváral efektívne a spravodlivé podmienky pre občanov, a tiež prijatím legislatívnych opatrení v daňovej správe za účelom eliminácie daňových únikov.[197] J. C. Martinez[198] v tejto súvislosti uvádza, že daňový únik predstavuje pre daňový subjekt jediný

---

[194] Bližšie pozri: DOBROVIČ, Ľ. Societas publicanorum ako nástroj zneužívania práva. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 59-67.

[195] LENÁRTOVÁ, G. Faktory vzniku daňových únikov. In *Ekonomické rozhľady,* 2000, ročník 29, č. 3, s. 241; tiež STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 29.

[196] Bližšie pozri: ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39-58.; DOLNÝ, J. Obmedzenia pri výplate dividend - komparácia testov solventnosti. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 69-82.

[197] STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v SR. In Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Bratislava: Akadémia Policajného zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 29; tiež HOLLÁ, K. – ZÁNICKÝ, P.: Dane a daňové úniky. [online]. s. 4-5.
Dostupné na internete: <http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf>

[198] MARTINEZ, J.C. Daňový únik. Praha: HZ, 1995. s. 68.

skromný prostriedok ako priamo vyjadriť mieru nesúhlasu s daňami (daňovým zaťažením), aj keď samozrejme dodáva, že daňový únik nie je možné považovať za prostriedok, ktorý by bol v súlade so zákonom.

4.1.1 Charakteristika pojmu daňový únik

Vo vzťahu k vymedzeniu pojmu daňový únik možno konštatovať, že v súčasnosti neexistuje jednotné a jednoznačné vymedzenie tohto pojmu. V odbornej literatúre, ako aj praxi sa možno stretnúť s rôznymi pohľadmi na jeho obsah a s rozdielnym chápaním pojmu daňového úniku ako takého, čo spôsobuje problémy pri nazeraní na danú problematiku. Pri vymedzení daných pojmov možno ako pomôcku použiť dokumenty Európskej Komisie[199], v ktorých sú vymedzené pojmy ako „tax avoidance“, ktorý sa v slovenčine prekladá ako legálny daňový únik, „tax evasion“, ktorého slovenským ekvivalentom je pojem nelegálny daňový únik a pojem „tax fraud“, ktorým Európska komisia vo svojich dokumentoch ako nelegálny daňový únik označuje daňový podvod.[200]

Všeobecne možno pojmom daňový únik označiť neplatenie daní v rozpore so zákonom.[201] G. Lenártová vo svojom odbornom článku definuje daňový únik ako: *„výsledok takého cieľavedomého ekonomického správania sa daňových subjektov (daňovníkov aj platiteľov daní), ktorý vedie k zníženiu, respektíve anulovaniu ich daňovej povinnosti voči štátu, alebo ku akémukoľvek inému ekonomickému prospechu, ktorý vyplýva z daní, a to na legálnom alebo nelegálnom základe.“*[202] S touto definíciou sa možno stotožniť.

4.1.1.1 Legálny daňový únik a daňová optimalizácia

Ako už vyplýva z dokumentov Európskej komisie, daňové úniky je možné členiť predovšetkým na legálne („*tax avoidance*“) a nelegálne („*tax evasion*“). **Legálny daňový únik** (alebo vyhýbanie sa dani) predstavuje „*termín, ktorý je*

---

[199] COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, the Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, the Commission Recommendation on aggressive tax planning SWD(2012) 403 final, Annex 14.

[200] Pozri aj: HUBA, P. – SÁBO, J. – ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 17 a nasl.

[201] BABČÁK, V. Slovenské daňové právo. Bratislava: Epos, 2012, s. 103.

[202] LENÁRTOVÁ, G. Faktory vzniku daňových únikov. In *Ekonomické rozhľady,* 2000, ročník 29, č. 3. s. 241-242.

ťažké definovať, ale ktorý sa všeobecne používa ako pojem opisujúci také usporiadanie záležitostí daňovníka, ktoré je určené na zníženie jeho daňovej povinnosti, a že aj keď toto usporiadanie by mohlo byť pri striktnom nazeraní považované za legálne, je zvyčajne v rozpore so zamýšľaným cieľom a účelom zákona.“. Tento pojem teda označuje také konanie, kde si daňovník využívaním zákonov znižuje svoje daňové zaťaženie, pričom sa pohybuje v ich medziach. Takýto daňový únik sa často označuje ako daňový únik v širšom slova zmysle. Niektorí autori takéto konanie označujú ako daňová optimalizácia (tax minimalization).[203] V platnej právnej úprave sa však s týmto pojmom nikde nestretneme.

Daňová optimalizácia vo svojej podstate predstavuje určitú legálnu nadväznosť jednotlivých krokov na vykázanie daňovej povinnosti, ktorú je daňový subjekt v nevyhnutnej miere povinný odviesť štátu. V rámci tejto legálnej daňovej optimalizácie dochádza daňovým subjektom k analýze a uplatňovaniu v praxi všetkých dostupných prvkov umožňujúcich znížiť základ dane. Daňový subjekt teda prostredníctvom využitia rôznych ekonomických a právnych opatrení má za cieľ uhradiť čo najnižšiu vlastnú daňovú povinnosť. Existujú viaceré možnosti, ktorých cieľom je legálne sa vyhnúť plateniu daní, pričom možno povedať, že cieľ tejto optimalizácie nespočíva vo vykázaní nulovej daňovej povinnosti, ale vo vykázaní optimálnej daňovej povinnosti, čiže daňovej povinnosti, ktorá je primeraná výške obratu a celkovému podnikateľskému prostrediu. Predstavuje minimalizáciu daňovej povinnosti v medziach právnymi predpismi povolených krokov. Z pohľadu platnej legislatívy nejde o konanie protiprávne, ale vníma sa ako legálny spôsob využitia daňovej výhody. Takéto využitie rôznych postupov z pohľadu zákona nie je zakázané, avšak je zrejmé, že vo väčšine prípadov zákonodarca nepočítal pri tvorbe právnej normy s takýmto konaním.[204]

V súvislosti s daňovou optimalizáciou sa možno stretnúť aj s pojmami daňové plánovanie (tax planning) alebo daňová špekulácia. ***Daňovým plánovaním*** je postup, pri ktorom daňový subjekt prostredníctvom analýzy svojej finančnej situácie sa snaží zabezpečiť čo najvyššiu daňovú efektívnosť. Ide teda o taký postup, kde daňový subjekt s prihliadnutím na formu právnej subjektivity,

---

[203] STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Bratislava: Akadémia Policajného zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 33.

[204] KOLEMBUS, A. Možnosti daňovej optimalizácie fyzických osôb. In Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 2014, ročník 19, č. 10. s. 31; tiež STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. – ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky a daňová kriminalita v SR. Bratislava: EPOS, 2016, s. 80.

zameranie podnikania, výšku obratu zaplatí čo najnižšie dane v určitom časovom rozpätí, pričom sa nenaruší ekonomický vývoj tohto subjektu a neviaže zbytočne voľné finančné zdroje.[205] Daňové plánovanie je základom daňovej prevencie, a to s cieľom vyhnúť sa potenciálnym účtovným, ekonomickým a finančným rizikám. Predstavuje legitímnu súčasť finančného manažmentu a pretrváva u zodpovedných a obozretných daňových subjektov.[206] Preto, pokiaľ daňový subjekt daňovo optimalizuje alebo plánuje, nemalo by dochádzať k protizákonnému konaniu, aj keď toto konanie môže prejsť do konania nelegálneho, a to najmä v prípadoch, keď daňový subjekt zneužije právne prostriedky na to, aby sa vyhol daňovej povinnosti.[207]

Daňová špekulácia spočíva vo vhodnom využívaní zákonných nástrojov, inštitútov a vo využívaní medzier v daňových právnych predpisoch a celkovo v ekonomickej legislatíve štátu, v presunoch podnikateľskej činnosti do daňových rajov, ako aj vo využívaní ďalších možných legitímnych prostriedkov na základe daňovo-účtovných a právnych vedomostí. Ak je však daňová špekulácia legitímna, štátu neostáva nič iné, len rešpektovať prirodzenú a logickú snahu každého daňového subjektu nezaplatiť štátu viac daní, ako je nevyhnutné.[208]

4.1.1.2 Nelegálny daňový únik a daňový podvod

Na druhej strane, **nelegálny daňový únik** *„vo všeobecnosti zahŕňa nezákonné dohody, kde je skutočná daňová povinnosť skrytá alebo daňovníkom ignorovaná, t. j. daňovník platí nižšiu daň než je zo zákona povinný zaplatiť, a to preto, že skryje príjem alebo informácie pred správcami dane.“*. Európska komisia vo svojich dokumentoch ako osobitnú formu nelegálneho daňového úniku vymedzuje **daňový podvod.** Tento je definovaný ako „*úmyselný nelegálny*

[205] Porovnaj: STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. – ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky a daňová kriminalita v SR. Bratislava: EPOS, 2016, s. 81; tiež ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky v Slovenskej republike: možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 25.

[206] Porovnaj: BURÁK, E. Daňové plánovanie - prevencia pre riadenie daní. In Dane a účtovníctvo, 2012, č. 3. [online]. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danove-planovanie-prevencia-pre-riadenie-dani.htm>

[207] BUJŇÁKOVÁ, M. Niekoľko poznámok k téme daňových podvodov. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 66-67.

[208] BURÁK, E. Daňové plánovanie a optimalizácia sú spojené nádoby. [online]. Dostupné na internete: <https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-/cislo-J%C3%BAl/danove-planovanie-a-optimalizacia-su-spojene-nadoby.html>

daňový únik, ktorý je trestný podľa ustanovení trestného práva. Tento pojem zahŕňa situácie, keď sa zámerne poskytnú nepravdivé údaje alebo predložia falošné dokumenty.“. Za nelegálny daňový únik teda možno považovať priame a otvorené alebo skryté porušovanie platného práva, ide vlastne o daňový únik v užšom slova zmysle. Tento predstavuje konanie, v rámci ktorého dochádza k porušovaniu najmä daňových zákonov, a to tým, že daňový subjekt si neplní alebo znižuje daňovú povinnosť. Možno konštatovať, že tieto nelegálne daňové úniky vznikajú dôsledkom toho, že subjekt zatají určité skutočnosti, ktoré sú dôležité pre stanovenie základu dane, pre uloženie dane alebo na základe toho, že predstiera skutočnosti umožňujúce vyhnúť sa daňovej povinnosti. Za nelegálne sa považuje aj vykazovanie fiktívnych výdavkov v účtovníctve. Nelegálny daňový únik sa môže vyskytovať v podobe daňovej defraudácie (pri zatajení určitej časti majetku), daňovej malverizácie (pri zatajení niektorých príjmov) alebo ako nadhodnotenie daňových výdavkov.[209]

4.2 Európska únia a boj proti daňovým podvodom na DPH

Daňové podvody na DPH, najmä ich rozsiahly rast v posledných rokoch, má úzku súvislosť s vytvorením jednotného vnútorného trhu EÚ. V záujme svojho ďalšieho rozvoja sa nemohla EÚ vzdať myšlienky vytvorenia jednotného trhu, ak by nemala v úmysle postúpiť na vyšší stupeň ekonomickej integrácie medzi jednotlivými členskými štátmi EÚ.[210] Pre vytvorenie jednotného vnútorného trhu EÚ bolo nevyhnutné prijať opatrenia v daňovej oblasti, najmä pokiaľ ide o harmonizáciu nepriamych daní.

Vytvorený jednotný vnútorný trh však postupne začal, okrem pozitívnych vplyvov, spôsobovať problémy v oblasti daňových únikov, najmä pokiaľ ide o daňové podvody na DPH. V. Babčák[211] uvádza, že je potrebné otvorene priznať, že keď neexistoval jednotný vnútorný trh, tak ekonomika jednotlivých členských štátov bola v menšej miere otvorená daňovým podvodom. Avšak bez toho, aby sa národné ekonomiky členských štátov otvorili ekonomickým, a tým aj politickým záujmom EÚ, by sa táto nadnárodná organizácia nemohla ďalej vyvíjať. Ak by sa

[209] BABČÁK, V. Slovenské daňové právo. Bratislava: Epos, 2012, s. 104; tiež STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Bratislava: Akadémia Policajného zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 32.
[210] Porovnaj: BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 12.
[211] Tamtiež.

na území EÚ nezaviedla DPH na základe jednotných pravidiel, ktoré sú uplatňované vo všetkých členských štátoch EÚ, potom by sme neboli svedkami tak masívneho nárastu daňových podvodov ako tomu bolo v minulých rokoch, ale na druhej strane je nevyhnutné uznať, že v záujme rozvoja vnútorného trhu a EÚ ako takej bolo potrebné tieto jednotné pravidlá platné pre DPH prijať.

Možno teda povedať, že globalizácia ekonomiky, ktorú v 21.storočí naplno zažívame, ale aj voľný pohyb tovaru, služieb, kapitálu a osôb v EÚ negatívne ovplyvňuje funkčnosť jej vnútorného trhu. Vzhľadom na to, že vnútorný trh Únie nepozná hranice medzi štátmi, a že sú zrušené aj fiskálne hranice medzi nimi, je prirodzené, že boj proti daňovým podvodom pri DPH nemôže byť úspešný bez rozvoja medzinárodnej spolupráce medzi jednotlivými členskými štátmi a ich orgánmi daňovej správy a ďalšími subjektmi verejnej moci. Z tohto dôvodu je čoraz naliehavejšou nevyhnutnosť vzájomnej spolupráce členských štátov EÚ v oblasti daní. [212]

Fenomén daňových únikov a daňových podvodov pri DPH je však podľa nášho názoru predovšetkým dôsledkom neúčinných kontrolných mechanizmov zo strany EÚ a ešte stále nedostatočného stupňa rozvoja medzinárodnej spolupráce členských štátov pri správe daní, osobitne u DPH. Samotný fakt otvorenia sa národných ekonomík členských štátov pôsobeniu vnútorného trhu je iba sprievodným javom daňových podvodov. Aj napriek týmto slovám, daňové úniky a daňové podvody sú prekážkou náležitého fungovania vnútorného trhu, pretože narúšajú hospodársku súťaž medzi daňovými subjektmi.[213]

EÚ bola nútená zaujať voči tomuto negatívnemu trendu adekvátny postoj a začať presadzovať oveľa razantnejšie kroky v smere prehĺbenia boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom než tomu bolo v minulosti. Opatrenia EÚ sa v tomto zmysle prejavili v dvoch relatívne samostatných postupoch, ktoré sa však vzájomne ovplyvňujú a sú na sebe závislé:

1. politické postoje, zámery a návrhy jednotlivých členských štátov i EÚ týkajúce sa boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom,
2. premietnutie týchto postojov, zámerov a návrhov do práva EÚ.[214]

---

[212] BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 32-33.
[213] Porovnaj: BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 12.
[214] Tamtiež, s. 11.

Ostatné roky sú svedectvom oveľa väčšej pozornosti EÚ zacielenej na daňové podvody, osobitne vo vzťahu k DPH, než tomu bolo v minulosti. Tento záujem sa postupne prehlboval, kryštalizoval a zintenzívňoval pod vplyvom rozličných objektívnych i subjektívnych okolností, ku ktorým dochádzalo vo vnútornom priestore Únie i v rámci medzinárodných obchodných a politických vzťahov a dopadov z toho vyplývajúcich. Išlo napríklad o rozširovanie sa počtu členských štátov EÚ, globalizáciu svetovej ekonomiky, rozvoj medzinárodného obchodu, vytvorenie jednotného vnútorného trhu, zavedenie jednotnej meny, negatívne dôsledky svetovej hospodárskej a finančnej krízy, ale aj o sofistikovanejšie daňové podvody, napríklad podvody karuselového typu a pod.

4.2.1 Primárne právo EÚ a boj proti daňovým podvodom na DPH

Boj proti daňovým podvodom nie je v primárnom práve EÚ osobitne ustanovený. Potrebné je chápať ho ako súčasť tých ustanovení ZFEÚ, ktoré sa týkajú boja proti podvodom vo všeobecnom rámci.

ZFEÚ upravuje boj proti podvodom vo všeobecnosti v kapitole 6 „Boj proti podvodom“ v článku 325. Táto kapitola je súčasťou šiestej časti Hlavy II. s názvom „Finančné ustanovenia“. Zmluva o fungovaní EÚ uvádza, že EÚ a členské štáty bojujú v súlade s článkom 325 proti podvodom a akýmkoľvek iným protiprávnym konaniam, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie. Boj proti podvodom sa teda týka akýchkoľvek foriem a prejavov podvodného konania, ktorými dochádza k poškodzovaniu finančných záujmov EÚ, pričom možno jednoznačne povedať, že daňové podvody takýto následok spôsobujú. Článok 325 uvádza, že EÚ a jej členské štáty zamedzia podvody prostredníctvom opatrení, ktoré sa prijmú v súlade s týmto článkom, čo má pôsobiť jednak odradzujúcim spôsobom a tak, aby to poskytlo v členských štátoch, inštitúciách, orgánoch, úradoch a agentúrach EÚ účinnú ochranu. Členské štáty v zmysle tohto článku majú prijať rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy. Na splnenie daného cieľa sú členské štáty povinné koordinovať svoju činnosť zameranú na ochranu finančných záujmov Únie proti podvodom. Za týmto účelom sú povinné organizovať s pomocou Komisie úzku a pravidelnú spoluprácu medzi príslušnými orgánmi štátnej správy. ZFEÚ taktiež v závere daného článku zdôrazňuje aj nutnosť prijať nevyhnutné opatrenia v oblasti prevencie vzniku daňových podvodov.

4.2.2 Boj proti daňovým podvodom na DPH a sekundárne právo EÚ

Na úrovni sekundárneho práva EÚ boli prijaté viaceré právne záväzné (aj nezáväzné) akty týkajúce sa boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Jednak možno povedať, že išlo o akty týkajúce sa boja proti daňovým podvodom všeobecne v oblastí daní ako takých, a jednak právne akty týkajúce sa boja proti daňovým podvodom, ktoré boli zamerané len na oblasť DPH. Možno spomenúť napríklad:

- ***Smernicu Rady 2011/16/EÚ*** z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, v ktorej sa uvádza, že v súčasnosti je čoraz naliehavejšia nevyhnutnosť vzájomnej spolupráce členských štátov v oblasti daní. Vývoj v oblasti mobility platiteľov dane, počtu cezhraničných transakcií a internacionalizácie finančných nástrojov je totiž ohromujúci a spôsobuje členským štátom ťažkosti správne stanoviť základ splatných daní. Tento čoraz väčší problém má vplyv na fungovanie daňových systémov jednotlivých členských štátov a vedie k daňovým podvodom a daňovým únikom, zatiaľ čo kontrolné právomoci zostávajú na vnútroštátnej úrovni. Táto skutočnosť ohrozuje funkčnosť vnútorného trhu. Uznáva sa, že povinná a bezpodmienečná automatická výmena informácií predstavuje veľmi účinný spôsob ako podporiť správne vyrubenie daní v cezhraničných situáciách a ako bojovať proti podvodom. Možno konštatovať, že Smernica teda stanovila podmienky, za ktorých by mala byť medzinárodná výmena informácii efektívnejšia, rýchlejšia a v konečnom dôsledku by tým prispela aj k účinnému boju s daňovými únikmi a daňovými podvodmi;
- ***Smernicu 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, ktorou došlo k rozšíreniu automatickej výmeny informácií na úrovni EÚ s cieľom bojovať proti daňovým podvodom, daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu.

Pokiaľ ide o právne akty týkajúce sa boja s daňovými únikmi a daňovými podvodmi **v oblasti DPH**, možno spomenúť napríklad:

- ***Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010/EÚ*** zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Toto nariadenie stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si

vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho určenia daňovej povinnosti pri DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci EÚ, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Nariadenie vo svojich ustanoveniach upravuje údaje, ktoré musia členské štáty zbierať, uchovávať vo svojich národných databázach a mať k dispozícii v elektronickej podobe pre ostatné členské štáty. Nariadenie definuje tiež možnosti prístupu k týmto informáciám, zavádza mechanizmy administratívnej spolupráce a nástroje určené na boj proti podvodom s DPH, napríklad zriaďuje sieť pre rýchlu výmenu cielených informácií medzi členskými štátmi – EUROFISC (tento má posilniť administratívnu spoluprácu v boji proti organizovaným daňovým podvodom pri DPH, najmä karuselového typu). Upravuje tiež možnosť, aby úradníci z jedného členského štátu mohli byť prítomný pri vykonávaní kontroly v inom členskom štáte, a tiež možnosť vykonávať súčasne kontrolu vo viacerých členských štátov kedykoľvek, keď členské štáty považujú takéto kontroly za účinnejšie ako kontroly vykonávané iba jedným členským štátom;

- ***Smernica Rady 2006/112/ES*** z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá upravuje všeobecne daň z pridanej hodnoty tak, aby pravidlá pre uplatňovanie DPH boli rovnaké vo všetkých členských štátoch EÚ, avšak rámcovo obsahuje aj ustanovenia na zamedzenie daňovým únikom a daňovým podvodom;
- ***Smernica Rady 2013/42/EÚ*** z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH;
- ***Smernica Rady 2013/43/EÚ*** z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod.

V oblasti predchádzania a boja proti daňovým podvodom na DPH nemožno opomenúť ani viaceré **aktivity Komisie,** ktorá sa angažuje v danej oblasti. Komisia adresovala Európskemu parlamentu, Rade a v niektorých prípadoch aj Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru viaceré **právne nezáväzné nelegislatívne akty** najmä v podobe oznámení týkajúcich sa boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Bližšie bude pozornosť venovaná len z nášho pohľadu najdôležitejším dokumentom, ktoré prijala EÚ v rámci boja proti daňovým podvodom na DPH, a to *Akčnému plánu na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom zo 6. decembra 2012*[215] a *Akčnému plánu v oblasti DPH zo 7. apríla 2016*[216]. Samozrejme bolo prijatých množstvo ďalších, či už právne záväzných alebo právne nezáväzných aktov v rámci EÚ, ktorým sa pre nedostatok miesta nie je možné podrobnejšie v tejto monografii venovať. Z ďalších dokumentov, ktoré sa priamo alebo nepriamo vzťahujú na podvody pri DPH možno spomenúť napríklad tieto oznámenia Európskej komisie:

- O opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konať zo 4. októbra 2017 [COM/2017/0566 final];
- O daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam z 18. marca 2015 [COM/2015/0136 final];
- O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám z 27. júna 2012 [COM/2012/0351 final];
- O budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôsobenému jednotnému trhu zo 6. decembra 2011 [KOM/2011/0851 v konečnom znení];
- O koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii z 1. decembra 2008 [KOM/2008/0807 v konečnom znení];
- O opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom z 22. februára 2008 [KOM/2008/0109 v konečnom znení];
- O určitých kľúčových prvkoch, ktoré prispievajú k vybudovaniu stratégie boja proti podvodom s DPH v EÚ z 23. novembra 2007 [KOM(2007) 758 v konečnom znení];
- O potrebe rozvinúť koordinovanú stratégiu s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom z 31. mája 2006 [KOM/2006/0254 v konečnom znení].

[215] Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu a Rade zo 6. decembra 2012 - Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom; [COM(2012) 722 final].
[216] Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Rade a Hospodárskemu a sociálnemu výboru zo 7. apríla 2016 o akčnom pláne v oblasti DPH a k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa; [COM(2016) 148 final].

Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom

Veľmi významný dokument predstavuje Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom zo 6. decembra 2012. Tento akčný plán obsahuje 34 iniciatív na posilnenie boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Obsahuje praktické opatrenia, ktorých účelom je priniesť konkrétne výsledky pre všetky členské štáty v oblasti zlepšenia výberu daní a pri predchádzaní daňovým únikom. V tomto oznámení Komisia venovala najviac pozornosti daňovým únikom a daňovým podvodom a boju proti nim. Komisia sa v ňom zamerala najmä na tieto oblasti[217]:

- **Zlepšenie daňovej disciplíny**. Európska komisia navrhuje vypracovať Európsky kódex daňovníka, v ktorom stanoví osvedčené postupy na zlepšenie spolupráce, dôvery medzi daňovými správami a daňovníkmi, na zaistenie väčšej transparentnosti, pokiaľ ide o práva a povinnosti daňovníkov a na podporu prístupu orientovaného na služby. V zmysle tejto iniciatívy prebiehali v roku 2013 konzultácie so všetkými členskými štátmi na základe návrhu Európskeho kódexu daňovníka, ktorý pripravila skupina členských štátov spolu s Európskou komisiou. Okrem konzultácie s členskými štátmi prebiehala aj verejná diskusia, v rámci ktorej Európska komisia prostredníctvom on-line konzultácie, ktorá sa začala 25. februára 2013 zisťovala u európskych občanov a ďalších zúčastnených strán ich skúsenosti s vnútroštátnymi kódexmi daňovníkov alebo podobnými nástrojmi, a to za účelom vylepšenia a zosúladenia obsahu Európskeho kódexu daňovníka. Konzultácia sa skončila 15. mája 2013 a súhrnná správa bola uverejnená 31. októbra 2013[218]. Následne 24. novembra 2016 Európska komisia publikovala Usmernenia pre vzorový Európsky kódex daňovníka, ktorého obsahom sú usmernenia, ktorých cieľom je zabezpečiť rovnováhu medzi právami a povinnosťami daňovníkov aj daňových správ. Daňové správy jednotlivých členských štátov EÚ a európski daňovníci sa v ňom nabádajú, aby si osvojili a uplatňovali všetky zásady a postupy v ňom uvedené vrátane nových prístupov a ďalších myšlienok. Daný kódex teda nie je záväzný, ale mal by sa považovať za vzor hodný nasledovania, ku

[217] Zamerali sme sa na oblasti, ktoré sú z nášho pohľadu najdôležitejšie pri boji s daňovými podvodmi na DPH.

[218] Pozri: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/a-eu-taxpayers-code_en>.

ktorému by členské štáty mohli pridávať prvky alebo ich upravovať, aby vyhovovali vnútroštátnym potrebám či situácii.[219]

V rámci zlepšenia daňovej disciplíny má Európska komisia záujem zlepšiť a rozšíriť existujúci webový portál „Tax on EUROPA“ s cieľom skvalitniť prístup k spoľahlivým informáciám o daniach v cezhraničných situáciách. Zámerom je totiž otvoriť webový portál členským štátom, ktoré chcú zverejniť ďalšie informácie (napríklad daňové sadzby). Komisia má aj ambície pre vypracovanie spoločných metodík a usmernení na zlepšenie vzdelávacích opatrení. V záujme dosiahnutia lepšej daňovej disciplíny sa navrhuje zriadiť v každom členskom štáte jednotné kontaktné miesto, ktoré by daňovníkom vrátane nerezidentov poskytovalo všetky druhy informácií, čím by sa uľahčili cezhraničné operácie a odstránili daňové prekážky.

- **Posilnenie správy daňových záležitostí**. Tu ide najmä o posilnenie spolupráce s inými orgánmi presadzovania práva, predovšetkým s orgánmi zodpovednými za boj proti praniu špinavých peňazí, za spravodlivosť a sociálne zabezpečenie, pretože účinná spolupráca medzi danými orgánmi je základom na zaistenie účinného boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom, ako aj proti trestným činom súvisiacim s daňami (tu môže zohrávať významnú úlohu Europol).
- **Posilnenie administratívnej spolupráce**. V rámci tejto oblasti sa má podporiť najmä využívanie a možnosť zorganizovania súčasne vykonávaných kontrol na území viacerých členských štátov.
- **Posilnenie výmeny informácií**. V rámci automatickej výmeny informácií predstavujú daňové identifikačné čísla najlepší prostriedok na identifikáciu daňovníkov, a keďže národné identifikačné čísla sú tvorené na základe odlišných vnútroštátnych pravidiel, najlepšie riešenie na prekonanie daných ťažkostí by predstavovalo vytvorenie daňového identifikačného čísla EÚ. V súčasnosti sa využíva online kontrolný systém, ktorý umožňuje skontrolovať, či je správna štruktúra daňového identifikačného čísla, čím sa umožňuje rýchlo, ľahko a správne identifikovať a zaznamenať daňové identifikačné číslo v cezhraničných vzťahoch. Komisia otvára proces racionalizácie nástrojov informačných technológií v rámci Európy s cieľom zabezpečiť účinnejšie a nákladovo efektívnejšie systémy na podporu administratívnej spolupráce a pre rýchlejšiu a účinnejšiu výmenu informácií.

[219] Bližšie pozri: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_sk.pdf>.

- **Opatrenia týkajúce sa tretích krajín**. Akčný plán zvýrazňuje potrebu začať rokovania s tretími krajinami o bilaterálnych dohodách o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.
- **Reakcia na trendy a schémy daňových podvodov a daňových únikov**.
- **Riešenie nezhôd a posilnenie ustanovení proti zneužívaniu**. Nevyhnutné je revidovať smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach (2011/96/EÚ) a preskúmať pravidlá na zabránenie zneužívaniu v právnych predpisoch EÚ. Akčný plán tiež odporúča prijať opatrenia proti agresívnemu daňovému plánovaniu.

Akčný plán v oblasti DPH

Významným dokumentom, ktorý Európska komisia prijala je Akčný plán v oblasti DPH, ktorý je zameraný na tieto kľúčové oblasti[220]:

- **Stanoviť definitívny systém DPH v EÚ pre cezhraničný obchod, ktorým sa obmedzia možnosti na podvod**. Komisia má v úmysle predložiť v roku 2017 návrh, ktorým sa zavedú definitívne pravidlá jednotného európskeho systému DPH. Podľa nových pravidiel by sa cezhraničné transakcie aj naďalej zdaňovali podľa sadzieb cieľového členského štátu, ale spôsob, akým sa dane vyberajú, by sa postupne zmenil na systém odolnejší voči únikom a podvodom. Okrem toho by sa zavedením celoeurópskeho internetového portálu mal zabezpečiť jednoduchý systém výberu DPH pre podniky a spoľahlivejší systém získavania príjmov pre členské štáty. Pre splnenie daného opatrenia predstavila Európska komisia dňa 4. októbra 2017 plány na najväčšiu reformu pravidiel EÚ v oblasti DPH za posledných 25 rokov[221]. V rámci tejto reformy navrhuje Európska komisia zásadne zmeniť súčasný systém DPH, a síce tak, že predaj tovaru medzi dvoma krajinami EÚ sa bude zdaňovať rovnakým spôsobom ako tovar predávaný v jednotlivých členských štátoch. Vytvorí sa tak nový a konečný systém DPH v EÚ. Pri týchto zmenách sa bude klásť dôraz na dosiahnutie dohody o štyroch základných zásadách alebo „základných prvkoch“ nového konečného jednotného priestoru EÚ v oblasti DPH, medzi ktoré Európska komisia stanovila:
  1. **Boj proti podvodom**. DPH sa bude odteraz účtovať aj pri cezhraničnom obchode medzi podnikateľskými subjektmi. Podľa súčasného právneho stavu je tento typ obchodu oslobodený od DPH, čo bezohľadné podnikateľské subjekty ľahko zneužívajú vo svoj prospech na výber

[220] Porovnaj: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_sk.htm>.
[221] Bližšie pozri: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_sk.htm>.

DPH zo svojich predajov a potom sa vytratia bez toho, aby odviedli prostriedky do štátneho rozpočtu.

2. **Jednotné kontaktné miesto**. Pre podnikateľské subjekty, ktoré uskutočňujú cezhraničný predaj, bude jednoduchšie plniť si svoje povinnosti v oblasti DPH vďaka tzv. jednotnému kontaktnému miestu. Daňové subjekty budú môcť predkladať daňové priznania a vykonávať platby prostredníctvom jednotného internetového portálu vo vlastnom jazyku a podľa rovnakých pravidiel a na rovnakých administratívnych tlačivách ako v domovskej krajine. Členské štáty si potom DPH priamo navzájom vyplatia, ako je to už v prípade predaja všetkých elektronických služieb.
3. **Väčšia konzistentnosť**. Prechod na zásadu zdaňovania v krajine určenia, čo znamená, že výsledná suma DPH sa bude platiť členskému štátu konečného spotrebiteľa a bude sa účtovať podľa sadzby daného členského štátu. Uplatňovanie tejto zásady je dlhodobým záväzkom Európskej komisie, ktorý má podporu členských štátov. Táto zásada už funguje v prípade predaja elektronických služieb.
4. **Menej byrokracie**. Zjednodušenie pravidiel fakturácie umožní predajcom vyhotovovať faktúry podľa pravidiel platných v ich vlastnej krajine aj pri cezhraničnom obchode. Podnikateľské subjekty už nebudú musieť pripravovať zoznam cezhraničných transakcií pre príslušný daňový orgán (tzv. súhrnný výkaz).

- **Okamžité opatrenia na boj proti podvodom v oblasti DPH, ku ktorým dochádza pri súčasných pravidlách**. Komisia plánuje navrhnúť opatrenia na posilnenie súčasných nástrojov, ktoré členské štáty používajú na výmenu informácií týkajúcich sa podvodov a podvodných mechanizmov v oblasti DPH, a to aj s osvedčených postupov v boji proti týmto podvodom, tiež bude naďalej monitorovať výkonnosť daňových správ pri výbere a kontrole DPH. Komisia v tejto súvislosti začala s rozvojom analýzy transakčných sietí na výmenu a spoločné spracovanie cielených údajov o DPH úradníkmi siete EUROFISC pre analýzu rizík. Tento nový nástroj daňovým správam umožní zastavovať podvodné siete jednoduchším, rýchlejším a bezpečnejším spôsobom. Navyše v oblasti trestného práva bola v júli 2017 prijatá smernica o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie prostredníctvom trestného práva[222], v ktorej sa stanovujú minimálne

[222] Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/1371 z 5. júla 2017 o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva (Ú. v. EÚ L 198, 28.7.2017, s. 29 – 41).

pravidlá týkajúce sa vymedzenia trestných činov poškodzujúcich finančné záujmy EÚ, ako aj sankcií a premlčacej lehoty. V smernici sa vymedzuje vecná príslušnosť budúcej Európskej prokuratúry[223], ktorá bude mať najmä právomoc vyšetrovať a trestne stíhať trestné činy podvodu v oblasti DPH spojené s územím dvoch alebo viacerých členských štátov, pri ktorých prišlo k celkovej škode aspoň 10 miliónov eur.[224]

- **Väčšia autonómia pre členské štáty pri voľbe ich politiky sadzieb**. Pri uplatňovaní súčasných pravidiel sú členské štáty povinné pri využívaní nulových alebo znížených sadzieb DPH sa pridržať vopred určeného zoznamu tovarov a služieb. Komisia plánuje modernizovať rámec týkajúci sa sadzieb a poskytnúť členským štátom v budúcnosti väčšiu flexibilitu.
- **Podpora elektronického obchodu a malých a stredných podnikov**. Komisia má predložiť legislatívny návrh na modernizáciu a zjednodušenie DPH pre cezhraničný elektronický obchod. V tejto súvislosti preto Európska komisia 1. decembra 2016 prijala niekoľko návrhov[225] na modernizáciu DPH pre cezhraničný elektronický obchod a návrh týkajúci sa sadzby DPH na elektronické publikácie. Tieto návrhy, ktoré sú významnou súčasťou stratégie jednotného digitálneho trhu[226], sú zamerané na prispôsobenie systému DPH digitálnej ekonomike. Ako druhý krok predstaví balíček obsahujúci zjednodušenie DPH určený na podporu rastu

---

[223] Dvadsať členských štátov dosiahlo 8. júna 2017 politickú dohodu. Európsky parlament musí udeliť svoj súhlas pred tým, než bude možné nariadenie prijať.
Pozri: <http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2017/06/08-eppo/>.

[224] K týmto prijatým opatreniam pozri viac: Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru z 4. októbra 2017 o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH - K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konať. [COM(2017) 566 final]

[225] Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku [COM(2016) 757 final].
Pozri: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0757>.
Návrh vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 756].
Pozri: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0756>.
Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 755].
Pozri: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0755>.
Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty uplatňované na knihy, noviny a periodiká [COM(2016) 758].
Pozri: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0758>.

[226] Pozri:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1447773803386&uri=CELEX:52015DC0192>

malých a stredných podnikov a na uľahčenie ich cezhraničného obchodovania.

Pokiaľ ide o iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom na DPH, možno ešte spomenúť, že Európska komisia sa s cieľom zlepšiť riadenie DPH rozhodla vytvoriť fórum EÚ v oblasti DPH[227]. Na tejto platforme pre dialóg si zástupcovia veľkých, stredných a malých podnikov a daňové orgány môžu vymieňať názory na praktické cezhraničné aspekty správy DPH, ako aj identifikovať a rozoberať osvedčené postupy, ktoré by mohli prispieť k zefektívneniu riadenia systému DPH s cieľom znížiť náklady na dodržiavanie právnych predpisov a súčasne zaistiť príjmy z DPH. Na dosiahnutie cieľov fóra EÚ v oblasti DPH Európska komisia vyzýva členské štáty, aby sa na ňom zúčastňovali v čo najväčšej miere.

4.3 Slovenská republika a opatrenia prijaté na boj proti daňovým podvodom na DPH

Daňové úniky, ako už bolo spomínané, predstavujú závažný problém, ktorý má obrovský vplyv na ekonomiku štátu a stav verejných financií. Slovenská republika sa preto tiež snaží predchádzať daňovým únikom a daňovým podvodom a bojovať s nimi, a preto postupne novelizovaním jednotlivých právnych predpisov upravujúcich oblasť daní, prijíma rozličné opatrenia a zavádza nové inštitúty, ktorých účelom je predchádzanie daňovým podvodom, respektíve ich včasné odhalenie. Táto časť publikácie je zameraná na opatrenia, ktoré SR prijala na boj proti daňovým podvodom na DPH, a to najmä pod stále silnejúcim vplyvom zo strany EÚ, keďže je nevyhnutné, aby boli jednotlivé opatrenia vo všetkých členských štátoch zosúladené, pretože boj s daňovými podvodmi na DPH len na území jedného štátu a jeho orgánov nemá zmysel a bol by neúčinný.

Boj s daňovými únikmi a podvodmi vyžaduje razantný, komplexný, nekompromisný, no hlavne koncepčný prístup všetkých zainteresovaných zložiek štátu.[228] Tento boj s daňovými podvodmi, ktorých objem hlavne na DPH neustále narastá, predstavuje legitímne právo a povinnosť každej zodpovednej vlády. V rámci tejto snahy o účinný, nekompromisný a hlavne systematický boj proti závažnej ekonomickej trestnej činnosti, najmä proti daňovým podvodom, na

[227] Rozhodnutie Komisie (2012/C198/05) z 3. júla 2012 týkajúce sa zriadenia fóra EÚ v oblasti DPH.
[228] Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na DPH. [online]. Dostupné na internete: <http://rpo.rokovania.sk/RokovanieVlady/html/m_Mater-Dokum-131433.html>

ktorý sa Vláda SR zaviazala už vo svojom Programovom vyhlásení na roky 2012 až 2016 a v rokoch 2016 až 2020 túto úlohu považuje naďalej za kľúčovú, bolo v posledných rokoch prijatých viacero inštitútov a opatrení zameraných na elimináciu daňových podvodov. Vláda SR preto schválila na svojom zasadnutí v máji 2011 **Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na DPH**, v rámci ktorého došlo k podrobnej identifikácii jednotlivých možností, foriem a spôsobov daňových podvodov na DPH, ako aj k zhodnoteniu výsledkov kontrolnej a exekučnej činnosti daňových úradov. Zo skutočností, ktoré boli analyzované možno jednoznačne vyvodiť záver o tom, že najvýznamnejší podiel na objeme daňovej straty štátneho rozpočtu SR majú spoločnosti s ručením obmedzeným, a to predovšetkým spoločnosti sídliace na fiktívnych alebo virtuálnych adresách, ktorých štatutárnym orgánom je jedna osoba nekomunikujúca so správcom dane, takzvaný biely kôň, pričom tieto spoločnosti svoje podnikateľské aktivity deklarujú len na papieri, no v skutočnosti ich nerealizujú. V takýchto prípadoch je možné jednoznačne konštatovať zámerné zakladanie týchto obchodných spoločností, a to za účelom zneužitia súčasného systému, v rámci ktorého je možné odčerpávanie obrovských súm z prostriedkov štátneho rozpočtu rôznymi formami daňových podvodov. Tieto spoločnosti nenesú takmer žiadnu zodpovednosť za skrátenie alebo nezaplatenie dane. Konateľ spoločnosti, ktorá spáchala podvod alebo je dlžníkom štátu na daniach, je oprávnený takúto spoločnosť bez následkov zrušiť a následne môže založiť desiatky nových spoločností a takto pokračovať v nelegálnej činnosti.[229]

Koncepcia zároveň obsahuje aj množstvo opatrení legislatívneho a nelegislatívneho charakteru, ktoré sú zamerané na boj proti daňovým podvodom s cieľom ich eliminácie, kde na jednej strane sa kladie dôraz na efektívne a účinné potláčanie podvodných aktivít a na strane druhej je dôraz kladený na to, aby nedochádzalo k zvyšovaniu administratívnych prekážok pre rozvoj podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov.[230]

Následne v máji 2012 bol prijatý takzvaný **Akčný plán boja proti daňovým podvodom** (ďalej len „Akčný plán“). Akčný plán obsahuje celkovo päťdesiat opatrení, ktorých cieľom je účinnou legislatívnou podporou a nástrojmi operatívneho charakteru komplexne postihovať daňové podvody, vrátane colných podvodov, a to v oblastiach priamych aj nepriamych daní. Avšak opatrenia

[229] Porovnaj Akčný plán boja proti daňovým podvodom.
[230] Koncepcia boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty. [online]. Dostupné na internete: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/508/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/koncepcia-boja-proti-danovym-podvodom-dph.xhtml>

uvedené v danom Akčnom pláne nie sú konečné a môžu sa dopĺňať v závislosti od vývoja prostredia, od možného vzniku ďalších foriem daňových únikov a na základe výsledkov účinnosti už prijatých opatrení. Dôraz sa kladie aj na koordináciu práce orgánov činných v trestnom konaní, pretože inak trestný systém nemôže byť v boji s daňovými únikmi účinný.[231] Tieto opatrenia zasahujú do oblasti daňového, finančného, obchodného a trestného práva.

Akčný plán je celkovo rozdelený do troch etáp, pričom v rámci každej etapy sa navrhuje prijatie určitého balíka opatrení a nástrojov na boj proti daňovým podvodom, a to za účelom ich odhaľovania, a tiež za účelom precizovať systém opatrení slúžiacich ako prevencia pred porušovaním daňových predpisov. Jednotlivé etapy majú byť naplnené v určenom časovom období. Nižšie si vymedzíme jednotlivé opatrenia, ktoré boli obsiahnuté v Akčnom pláne a boli prijaté za účelom eliminácie daňových podvodov na DPH.

Prvá etapa obsahuje opatrenia, ktoré mali byť účinné od 1. októbra 2012. Ide o návrhy na prijatie takých opatrení a nástrojov, ktoré možno prijať okamžite, pretože nevyžadujú podrobnejšie preskúmanie, prípadne v minulosti boli podrobené detailným konzultáciám. Medzi najvýznamnejšie opatrenia prijaté v tejto oblasti možno zaradiť zavedenie povinnosti zložiť finančnú zábezpeku pri registrácii na DPH rizikovými subjektmi[232] a zavedenie inštitútu spoločného

[231] STIERANKA, J. Aktivity Európskej únie v boji proti daňovým únikom. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 43.

[232] Takýto inštitút slovenské daňové právo pri DPH v minulosti nepoznalo, pričom požiadavka na upravenie tohto inštitútu v právnom poriadku SR vyplynula z čl. 273 smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Cieľom zábezpeky na daň je zabránenie prípadnej možnosti zneužitia systému DPH ako takého na páchanie podvodov, a tiež zneužívania neoprávnenej dobrovoľnej registrácie za platiteľa. Povinnosť zložiť zábezpeku sa vzťahuje na tzv. rizikové subjekty, teda na tých, ktorí v súčasnosti alebo v minulosti boli konateľmi alebo spoločníkmi spoločností, ktoré v čase registrácie majú alebo mali nedoplatky na DPH, prípadne im bola zrušená registrácia pre DPH z dôvodov uvedených v zákone. Výšku zábezpeky na DPH určí daňový úrad rozhodnutím, pričom vylúčenie subjektívneho hodnotenia je zabezpečené využitím analytického softvérového nástroja (dataminning), ktorý stanovuje ako stupeň rizikovosti, tak aj výšku požadovanej zábezpeky. Od 1. októbra 2012 do 31. decembra 2014 z celkového počtu 29 773 žiadateľov o registráciu DPH bola takmer štvrtina žiadateľov (6 817) identifikovaná ako riziková, pričom kumulatívne bola uložená povinnosť zložiť zábezpeku vo výške 111, 755 mil. eur. Aplikačná prax priniesla aj kuriózne prípady, kedy napr. spoločníci zistili až na základe stanovenej zábezpeky, že nimi určený konateľ je rizikovou osobou. Následne pristúpili k personálnym opatreniam. Viac k zábezpeke na DPH a aplikačným problémom pri jej realizácii pozri: ŠTRKOLEC, M.: Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. s. 98-109.

a nerozdielneho ručenia za daň z predchádzajúceho stupňa[233]. Novela zákona taktiež umožnila zrušiť registráciu DPH osobám, ktoré nespolupracujú, sú nekontaktné, nekomunikujú so správcom dane a neplnia si svoje zákonné povinnosti. Zaviedla aj povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre novo zaregistrovaných platiteľov DPH po dobu dvanástich mesiacov a priniesla zníženie hranice obratu na povinné mesačné zdaňovacie obdobie, a tiež zaviedla inštitút zabezpečenia dane pri dovoze tovaru. Ako významné možno uviesť aj opatrenia, v rámci ktorých došlo k zavedeniu povinnosti viesť a doručovať daňovému úradu elektronickým spôsobom evidenciu o nákupe ojazdených motorových vozidiel z iných členských štátov EÚ a zníženie limitu, v rámci ktorého doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou pri hotovostnej platbe možno považovať za plnohodnotnú faktúru.[234]

V oblasti obchodného práva bolo stanovené, že spoločnosť s ručením obmedzeným (ďalej aj „s.r.o.“) nemôže založiť osoba majúca daňový nedoplatok, a že prevod väčšinového obchodného podielu v s.r.o. je možný len na základe súhlasu správcu dane, že ani prevádzajúci spoločník, ani nadobúdateľ nemajú daňové nedoplatky.

V rámci trestného práva boli zavedené nové skutkové podstaty trestných činov, a to trestný čin daňového podvodu a trestný čin marenia výkonu správy daní. Taktiež bol obligatórne stanovený trest zákazu činnosti pri spáchaní niektorého z daňových trestných činov v trvaní päť až desať rokov. V Akčnom pláne bola stanovená aj požiadavka na sprísnenie trestných sadzieb pri spáchaní daňových trestných činov, ktorú však podľa nášho názoru nemožno považovať za

[233] Uplatnenie inštitútu ručenia za DPH prichádza do úvahy, ak dodávateľ v lehote splatnosti neuhradil DPH alebo jej časť uvedenú na faktúre (nezaplatenú daň) a vtedy je povinný túto daň uhradiť platiteľ, ktorý za daň ručí za podmienok uvedených v zákone, a to odberateľ ručí za daň svojho dodávateľa, ak dodávateľ túto daň nezaplatil alebo sa stal neschopným daň zaplatiť a súčasne odberateľ v čase, keď daňová povinnosť vznikla vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol na základe dostatočných dôvodov, že daň zaplatená nebude. Toto opatrenie prinieslo medzi podnikateľskú verejnosť najviac rozruchu – obchodní partneri sa začali navzájom dôslednejšie preverovať. Svoju úlohu plní najmä v súvislosti so zverejňovaním zoznamov rizikových osôb. Dôsledkom implementácie tohto opatrenia bolo aj množstvo prípadov, kedy si v rámci obchodných vzťahov neplatili DPH z faktúr z obavy, že za túto daň budú v budúcnosti ručiť vzhľadom k tomu, že obchodný partner je zverejnený v zozname rizikových osôb. Uvedený problém bol následne vyriešený tým spôsobom, že DPH v týchto prípadoch je možné uhradiť priamo na osobný účet obchodného partnera vedený v štátnej pokladnici. Týmto sa podnikatelia vyhnú riziku ručenia za daň do budúcnosti. Celkovo bolo uložených 62 rozhodnutí o ručení za daň vo výške 1,294 mil. eur.

[234] Boj s daňovými únikmi začína novelou zákona o DPH. [online]. Dostupné na internete: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=533>; tiež Akčný plán boja proti daňovým podvodom.

naplnenú, a to z toho dôvodu, že na naplnenie novej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu sa vyžaduje jeho spáchanie vo väčšom rozsahu, pričom pred zavedením tohto trestného činu, ktorý bol súčasťou skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného stačilo jeho spáchanie v malom rozsahu. Čiže konanie, ktoré pred účinnosťou novej úpravy bolo možné považovať za trestný čin, od jej účinnosti za trestný čin považovať nemožno.

Druhá etapa obsahujúca opatrenia účinné najneskôr od 1. októbra 2013. Ide o také druhy opatrení, ktoré vyžadujú detailnejšie diskusie expertov príslušných oblastí, prípadne ich zavedenie do praxe vyžaduje dlhší časový rámec. Táto druhá etapa priniesla viaceré významné opatrenia, medzi ktoré možno zaradiť zavedenie režimu sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi, zavedenie povinnosti pre správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. na bankový účet a úprava výmazov spoločností „ex offo“ v prípade vzniku daňových nedoplatkov. Ďalej bol spustený program na boj proti korupcii v rámci Finančnej správy SR a lotéria pokladničných blokov a bola zavedená aj povinnosť bezhotovostnej platby v obchodnom styku s limitom nad päťtisíc eur za účelom zabrániť fiktívnemu vystavovaniu príjmových a výdavkových pokladničných dokladov. Zároveň došlo k rozšíreniu tuzemského prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, takzvaný reverse charge, na rizikové komodity, čím vlastne došlo k obmedzeniu karuselových obchodov s nimi.[235] Taktiež bolo precizované ustanovenie o získaní postavenia platiteľa DPH pri nadobudnutí podniku alebo jeho časti, a to tak, že platiteľom DPH sa subjekt stáva, ak pri nadobúdaní podniku alebo jeho časti nadobudne aj hmotný alebo nehmotný majetok. Za veľmi pozitívne opatrenie možno považovať aj postupné zavádzanie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti, ktoré ešte stále prebieha, nakoľko daňová trestná činnosť predstavuje veľmi zložitú problematiku, kde sa vyžadujú poznatky nielen z oblasti práva, ale aj z oblasti ekonómie, účtovníctva a pod., a teda je nevyhnutné, aby takto zložité prípady mali na starosti odborníci z uvedených oblastí.

Veľmi účinným opatrením v rámci boja s daňovými podvodmi na DPH bolo zavedenie povinnosti podávať **kontrolný výkaz** pre podnikateľské subjekty a s ním súvisiace zavedenie informačného systému na jeho spracovanie a rozšírenie dôvodov na zrušenie registrácie pre DPH, a to v prípade ak daňový

[235] Informácia o plnení Národného programu reforiem SR 2013- Správa Ministerstva financií SR z novembra 2013. [online].
Dostupné na internete: <http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-161271?prefixFile=m_>; tiež Akčný plán boja proti daňovým podvodom.

subjekt tento kontrolný výkaz opakovane nepodáva. Zavedením kontrolného výkazu DPH v elektronickej forme získala finančná správa SR účinný nástroj na identifikáciu podvodných správaní daňových subjektov. Automatizovaný systém kontroly a vyhodnocovania stanovených údajov v kontrolnom výkaze DPH umožňuje odhalenie karuselových a reťazových podvodov, odhalenie vystavených faktúr nezaevidovaných v účtovníctve a pozmeňovanie účtovníctva, odhalenie výmeny faktúr v účtovníctve a nevystavených faktúr, nepoužívania elektronickej registračnej pokladnice, odhalenie neplatiteľov dane vystavujúcich faktúru s daňou a platiteľov dane, ktorí si uplatnia dvakrát odpočet z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach.

Význam zavedenia kontrolného výkazu k DPH spočíva v tom, že predstavuje dôležitý zdroj informácií pre finančnú správu. Bol zavedený na účely krížovej kontroly tých údajov, ktoré sú predmetom DPH v SR a vzniká pri nich daňová povinnosť. Vzhľadom na obsah kontrolného výkazu, čiže na údaje, ktoré sú platitelia DPH povinní v ňom uvádzať, možno konštatovať, že tento má slúžiť daňovým kontrolórom na včasné odhaľovanie rizikových subjektov, u ktorých je predpoklad, že sa môžu dopustiť daňových únikov, na lepšiu kontrolu žiadostí na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, taktiež na včasné odhalenie tuzemských a cezhraničných karuselových podvodov a rôznych machinácií s faktúrami. To znamená, že kontrolný výkaz DPH plní akúsi kontrolnú funkciu pri zdaniteľných obchodoch v rámci SR, rovnako ako súhrnný výkaz plní funkciu kontrolnú pri intrakomunitárnych obchodoch v rámci EÚ. Len za rok 2014 boli na základe údajov z kontrolného výkazu DPH identifikované schémy podvodného správania u 7 106 subjektov s celkovou výškou DPH 213, 044 mil. eur. Tento nástroj však priniesol aj zvýšenie efektivity daňových kontrol na DPH, a to cielené zameranie kontrolných akcií.

Tretia etapa obsahuje opatrenia účinné najneskôr od 1. októbra 2014. Tieto sú spojené s informačno-technologickou podporou alebo ich zavedenie do praxe, vzhľadom na ich charakter, vyžaduje adekvátne časové obdobie. V rámci tretej etapy opatrení došlo v priebehu roku 2014 k spusteniu nového modulu automatickej komunikácie so systémami bánk a došlo k integrácii informačných systémov. Zároveň sa pokračuje v boji proti daňovým únikom zmenami viacerých daňových zákonov, pričom tieto zmeny sa týkajú najmä oblasti dani z príjmov a boja s daňovými únikmi v danej oblasti.[236]

[236] Informácia o plnení Národného programu reforiem SR 2014- Správa Ministerstva financií SR z novembra 2014. [online].

Ako bolo vyššie uvedené, Akčný plán obsahuje aj ustanovenie, že opatrenia a nástroje definované v jeho texte nie sú konečné a môžu sa dopĺňať v závislosti od rôznych faktorov. Na základe aktuálneho vývoja v oblasti daňových podvodov a identifikovaných vzorcov správania sa daňových subjektov bola v júli 2015 navrhnutá aktualizácia Akčného plánu o ďalšie opatrenia.

Možno povedať, že implementácia jednotlivých opatrení Akčného plánu priniesla relevantné výsledky, a to pri eliminácii daňových podvodov v oblasti DPH, zvýšením disciplíny podnikateľských subjektov, došlo k zvýšeniu príjmov štátneho rozpočtu a zníženiu strát. Negatívom implementácie opatrení Akčného plánu je však zmena správania sa určitej časti podnikateľských subjektov a to takým spôsobom, že nastal presun foriem páchania daňových podvodov k sofistikovanejším formám. Na tieto nové problémy a nové trendy je potrebné reagovať novými protiopatreniami, a to s cieľom dosiahnuť zdravú konkurencieschopnosť a stabilitu. V apríli 2017 preto Vláda SR schválila nový Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2017 až 2018, ktorý obsahuje celkovo 21 opatrení reagujúcich na potreby aplikačnej praxe, a ktorých cieľom je minimalizácia nových foriem daňových podvodov. Opatrenia sú zamerané hlavne proti nekalým praktikám pri zlučovaní sa obchodných spoločností, zabráneniu daňovým únikom, aj na elimináciu podvodov s minerálnym olejom. Taktiež sa navrhuje rozšírenie registra diskvalifikácií aj o nespoľahlivé daňové subjekty a vytvorenie novej inštitúcie pre správu majetku zaisteného v trestnom, daňovom a inom správnom konaní, aby sa efektívne nakladalo so zaisteným majetkom. Uvádzame z nášho pohľadu najvýznamnejšie opatrenia, ktoré by mohli slúžiť na eliminovanie daňových podvodov na DPH:

- **Zlučovanie obchodných spoločností**. Cieľom opatrenia je zabrániť zneužívaniu inštitútu právnej úpravy zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností vyplývajúcej z právnej úpravy obchodného práva. Právna úprava zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností je totiž v súčasnosti daňovými subjektmi zneužívaná, a to s cieľom vyhýbať sa plneniu svojich záväzkov voči štátnym orgánom a iným veriteľom.
- **Elektronická kasa**. Cieľom opatrenia je obmedziť možnosti páchania daňovej kriminality zavedením nových prístupov k povinným evidenciám, a to zavedenie povinnosti evidencie tržieb prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice s on-line prepojením na finančnú správu a rozšírenie aktuálnej právnej úpravy spočívajúcej v povinnosti evidovať

Dostupné na internete: <http://www.rokovanie.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-169234?prefixFile=m_>; tiež Akčný plán boja proti daňovým podvodom.

tržby prostredníctvom virtuálnej registračnej pokladnice s on-line prepojením na finančnú správu.

- **On-line monitoring prepravy tovaru**. Cieľom je vytvorenie systému, ktorý v kombinácii s mýtnym systémom bude on-line sledovať pohyb tovaru prepravovaného po cestných komunikáciách, a to v záujme eliminácie daňových podvodných konaní na DPH a na spotrebných daniach v oblasti intrakomunitárnych a tuzemských dodaní tovaru.
- **Zavedenie súhrnného protokolu**. Cieľom opatrenia je umožniť vypracovanie jedného súhrnného protokolu z viacerých daňových kontrol vykonávaných súčasne vo viacerých daňových subjektoch. V praxi sa ukázalo ako nevyhnutné preverovať navzájom prepojené obchodné transakcie ako celok v jednom spoločnom konaní pri posúdení všetkých faktorov vzťahujúcich sa na tieto transakcie. Zavedením súhrnného protokolu by malo dôjsť k zjednodušeniu kontroly reťazca navzájom prepojených obchodných transakcií a zároveň umožniť vypracovať jeden komplexný výsledok, ktorý bude použiteľný voči všetkým účastníkom podvodného reťazca. Následkom bude jednotné posúdenie správania všetkých kontrolovaných subjektov a zároveň dôjde k odstráneniu situácií, kedy v jednej kontrole bol obchodný reťazec posúdený ako legálny a v kontrole v ďalšom stupni ako nelegálny.
- **Zavedenie oprávnenia pre finančnú správu vstupovať do kolaudačného konania**. Cieľom opatrenia je zníženie daňových únikov v oblasti stavebníctva a v súvislosti so stavebnou činnosťou. Navrhuje sa zaviesť pre finančnú správu oprávnenie vstupovať do kolaudačného konania, pokiaľ nebude preukázané splnenie zákonných podmienok ustanovených pre riadne vedenie účtovníctva a plnenia povinností pri správe daní za účtovné a zdaňovacie obdobia (aj neukončené) v rámci kolaudačného konania. Finančná správa si teda bude môcť preveriť či daňový subjekt (stavebník) si splnil všetky svoje účtovné a daňové povinnosti.
- **Z ďalších opatrení** možno uviesť napríklad zmenu skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a Trestného zákona, zrušenie živnostenského oprávnenia z dôvodu opakovaného porušovania zákona o účtovníctve, rozšírenie superpredbežného opatrenia (superzaisťovací príkaz) na majetok, a pod.[237]

[237] Bližšie k ďalším opatreniam pozri: Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017-2018.

Pri prijímaní jednotlivých opatrení na boj s daňovými podvodmi, a taktiež pri odhaľovaní daňových podvodov je nevyhnutná aj vzájomná kompaktná spolupráca dotknutých orgánov. Na základe spolupráce jednotlivých medzirezortných útvarov, vzhľadom na spoločný vytýčený cieľ, ktorým je eliminácia a predchádzanie páchania ekonomickej kriminality a v snahe vylúčiť nepriaznivý dopad takejto činnosti na ekonomiku SR sa zriadili špecializované tímy na účinný boj proti daňovým podvodom.[238] Medzi takýmito špecializovanými tímami možno spomenúť najmä takzvanú daňovú kobru, ktorá však nepredstavuje nejakú samostatnú inštitúciu, ale ide o projekt spolupráce medzi Policajným zborom SR, konkrétne Národnou jednotkou finančnej polície Národnej kriminálnej agentúry Prezídia Policajného zboru, a Finančným riaditeľstvom SR, konkrétne v rámci daňovej a colnej sekcie odboru boja proti podvodom, a prokuratúrou SR. Daňová kobra funguje od júla 2012 a je zameraná na odhaľovanie rozsiahlejších daňových únikov. Možno konštatovať, že od jej vzniku sa v rámci tohto projektu podarilo úspešne odhaliť niekoľko veľkých daňových podvodov.

4.4 Záverom

Aplikácia jednotlivých opatrení vyplývajúcich z akčných plánov finančnej správy SR mala pozitívny dopad na štátny rozpočet. Tento dopad spočíva vo zvýšení príjmov štátneho rozpočtu z daní, čím prispel k úspešnej konsolidácii verejných financií a k zníženiu deficitu pod 3% HDP. Ako vyplýva z informácií zverejnených na internetovej stránke finančnej správy[239], historicky najefektívnejší výber DPH zaznamenala finančná správa ku koncu roka 2016. Efektívna daňová sadzba bola 15,12% z maximálne 20% možných. Najnižšie bola efektívna daňová sadzba v roku 2012 na úrovni 11,8%, a to predovšetkým z dôvodu kolapsu vtedajšieho informačného systému finančnej správy. Vo finančnom vyjadrení ide o sumu viac ako 2,66 mld. eur, ktoré finančná správa vybrala do štátneho rozpočtu oproti stanovenému plánu. Zároveň to predstavuje zvýšenie hrubého domáceho produktu o 3,29%.

Najväčší vplyv na efektívny boj proti daňovým podvodom malo aplikovanie desiatok opatrení z akčných plánov boja proti podvodom, ktoré sa

[238] JENDROĽ, O. - FECKOVÁ, L. Možnosti eliminácie daňových únikov. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 121.

[239] Bližšie pozri: <https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_naj-eds-ts/bc>

začali realizovať v praxi od roku 2012 až do roku 2016.[240] Medzi najvýznamnejšie prijaté opatrenia patrí zriadenie daňovej kobry a zavedenie kontrolného výkazu DPH. Daňová kobra za štyri roky svojho fungovania riešila prípady s celkovou hodnotou nálezu viac ako 710 mil. eur, pričom nevyplatený nadmerný odpočet DPH predstavuje takmer 77 mil. eur. Aktuálne je rozpracovaných 192 daňových kontrol[241], kde sa očakáva nález vo výške cca 85 mil. eur. Kontrolný výkaz DPH začal fungovať v roku 2014. Odvtedy firmy poslali na finančnú správu viac ako 4,5 milióna kontrolných výkazov, v ktorých bolo takmer 450 miliónov transakcií. Kým v roku 2014 bolo 20% z týchto transakcií rizikových, v roku 2016 to bolo už len 12%. Ďalšie opatrenia, ktoré prispeli v boji proti daňovým podvodom sú napríklad obmedzenie platieb v hotovosti, spustenie virtuálnej registračnej pokladnice, rušenie registrácií DPH či spustenie informačného systému kontrolných známok. Medzi najnovšie opatrenia, ktorých efekt sa prejaví v najbližších mesiacoch patrí skrátené vyrubovacie konanie, superzaisťovací príkaz či skrátenie lehoty na podanie námietky zaujatosti kontrolóra pri daňovej kontrole.

Ako negatívum je však možné vnímať to, že neexistujú žiadne relevantné ukazovatele, príp. vyhodnotenie jednotlivých opatrení, teda akým spôsobom práve tie-ktoré konkrétne opatrenia pomohli v boji s daňovými podvodmi.Uvádza sa len všeobecné konštatovanie finančnej správy, že vďaka prijatým opatreniam, najmä implementovaným z Akčného plánu boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom, je vyšší výber DPH a že došlo k zmenšeniu daňovej medzery na DPH.

Napriek tomu nemožno povedať, že samotné opatrenia, ktoré boli prijaté do právneho poriadku SR sú negatívne, ich prijatie a implementáciu je nutné vnímať pozitívne, ale zároveň je potrebné dodať, že aj naďalej je nevyhnutné bojovať s týmto nebezpečným ekonomickým fenoménom, ktorým daňové podvody sú, pretože daňová medzera DPH je na území SR stále vysoká. Prijatými opatreniami sa podarilo odstrániť isté najčastejšie formy páchania daňových podvodov na DPH, pričom ide napr. o kolotočové podvody, kde veľmi pomohol kontrolný výkaz DPH, avšak daňové subjekty sú vynaliezavé a stále hľadajú nové spôsoby ako sa vyhnúť daňovej povinnosti, resp. ako zaplatiť čo najnižšie dane. Napríklad na prijatie kontrolného výkazu DPH zareagoval aj trh, a to krátko po jeho zavedení, keď finančná správa zaznamenala zmeny v správaní sa platiteľov dane,

[240] V súčasnosti sa realizujú a prijímajú nové opatrenia v súlade s Akčným plánom boja proti daňovým podvodom na roky 2017-2018 nadväzujúce na potreby aplikačnej praxe.
[241] Stav k marcu 2017.

a to napríklad tak, že došlo k rapídnemu prechodu z uplatňovania nadmerných odpočtov[242] do optimalizácie daňovej povinnosti, nastal nárast počtu subjektov v schémach podvodov karuselového typu a poklesla výška rizikových subjektov v schéme, čo príslušným orgánom sťažuje odhalenie takýchto podvodných konaní, tiež sa zrýchlil proces zániku, prepisu obchodných spoločnosti, spoločníkov a pod.

Preto ani finančná správa, ani Policajný zbor nemôžu ostať nečinní, ale musia byť „v strehu“ a neustále sa vzdelávať a zdokonaľovať, aby nezaostávali za vynaliezavými daňovými subjektmi a aby odhalili aj tieto nové formy páchania daňových podvodov.

Na záver sa javí nevyhnutným uviesť zopár poznámok o súčasnom stave daňovej medzery na DPH. V septembri 2017 bola zverejnená štúdia o daňovej medzere na DPH na území EÚ[243]. Na základe dostupných údajov o zbere DPH sa celková suma straty DPH v EÚ v roku 2015 odhaduje na 151,5 miliárd eur. Toto predstavuje stratu vo výške 12% celkových očakávaných príjmov z DPH v EÚ. Ako už bolo uvedené na začiatku tejto kapitoly, daňová medzera na DPH na území SR, podľa posledných dostupných údajov, v roku 2015 bola 2,2 mld. eur, čo predstavuje stratu vo výške takmer 30% celkových očakávaných príjmov z DPH. To znamená, že aj napriek vyššie popísaným opatreniam zameraným na boj s daňovými podvodmi, je tu ešte stále priestor na zlepšenie a možno povedať, že aj nevyhnutnosť na prijatie nových opatrení, ktoré by pomohli v boji s týmto nebezpečným fenoménom. Bude však potrebné prehodnotiť, aké opatrenia zvoliť na boj proti daňovým podvodom, pretože nie je možné daňové subjekty len neustále zaťažovať novými povinnosťami, ktoré majú plniť bez toho, aby sa neprijali v ich prospech aj nejaké ústretové kroky zo strany finančnej správy

[242] Pretože u správcov dane nastal trend, že v prípade keď si daňový subjekt – platiteľ dane uplatnil nadmerný odpočet DPH, tak začali hneď vykonávať u tohto subjektu daňovú kontrolu. Viac k tomu a k dopadu tohto fenoménu spočívajúceho vo vykonávaní daňových kontrol na zistenie oprávnenosti uplatňovaného nadmerného odpočtu DPH na postavenie daňových subjektov pozri bližšie napr.: ŠTIEBEROVÁ, I.: Vymožiteľnosť práva daňového subjektu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. In: Vymožiteľnosť práva v kontexte vývoja spoločnosti – právne, historické a politologické východiská a problémy aplikačnej praxe : recenzovaný zborník vedeckých prác. - Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. s. 459-469.

[243] Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. [TAXUD/2015/CC/131]. [online]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf>

a štátu, a samozrejme je potrebné mať na mysli, že prevencia je vždy lepšia ako represia, čo platí aj pre boj proti daňovým podvodom.

5. KAPITOLA

INICIATÍVY EÚ PRI PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA A ICH REFLEXIA VO VNÚTROŠTÁTNEJ DAŇOVO-PRÁVNEJ ÚPRAVE

Úniové iniciatívy a ich presahy aj v oblasti daňovej nepredstavujú, od vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie, niečo neobvyklé. Už vstup Slovenskej republiky do Európskej únie znamenal podstatné obmedzenie daňovej suverenity v oblasti nepriameho zdaňovania.[244] Daňové zákonodarstvá sú preto nútené takýmto iniciatívam už niekoľko rokov čeliť a výnimkou v posledných rokoch nie sú ani iniciatívy úniových inštitúcií v oblasti priameho zdaňovania. Prirodzene, reflexia týchto iniciatív zväčša býva iba výrazom aktuálnych politických priorít, pričom rozhodujúci význam môže byť pripísaný aj sile ich politického zdôvodnenia. A politické priority sú, reflektujúc aktuálny spoločensko-ekonomický vývoj, veľmi premenlivé. Množstvo návrhov práve v oblasti daňovej bolo, napriek predčasnému entuziazmu, zamietnutých, resp. sa medzi členskými štátmi nenašiel konsenzus ohľadne ich prijatia.[245] Boj proti

[244] Pozri BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 156 a nasl. Podobne: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. s. 308 a nasl.

[245] Dobrým príkladom je návrh dane z finančných transakcií, ktorý už prešiel v EÚ značným vývojom. Prvýkrát bola na úrovni EÚ predstavená návrhom smernice Európskej komisie z 28. septembra 2011 o spoločnom systéme dane z finančných transakcií a o zmene smernice 2008/7/ES. Navrhovaná smernica sa však na zasadnutiach Rady ECOFIN nestretla s akceptáciou a súhlasom všetkých členských štátov, skôr rozvírila diskusie a rozdelila členské štáty na dva tábory - podporovateľov a odporcov. Jedenásť členských štátov EÚ však prejavilo záujem pokračovať v tejto iniciatíve a zaviesť túto daň, čoho výsledkom bol „promptne pripravený“ ***návrh smernice Rady, ktorou sa vykonáva posilnená spolupráca v oblasti dane z finančných transakcií*** zo 14. februára 2013. Bližšie k tomu pozri: BONK, F. *Daň z finančných transakcií v Európskej únii*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2015. s. 215 a nasl. Tiež: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. s. 308 a nasl. Alebo tiež: ROMÁNOVÁ, A. *Politická vôľa ako limit práva na príklade dane z finančných transakcií*. In Limity práva. Praha: Leges, 2012. s. 386 a nasl.
Problematika dane z finančných transakcií na úrovni EÚ pritiahla celkovo obrovskú pozornosť vedy o medzinárodnom daňovom práve. Napriek tomu je návrh smernice Rady, ktorou sa vykonáva posilnená spolupráca v oblasti dane z finančných transakcií, stále „zmrazený” v Bruseli a zdá sa, že aj skupina členských štátov zúčastňujúca sa posilnenej spolupráce sa začína zmenšovať.

daňovým únikom a daňovým podvodom sa však ukazuje ako dostatočne silný argumentačný základ úniového normotvorcu pri prijímaní právnych úprav v posledných rokoch a prepája sa s tou skutočnosťou, ktorá predstavuje prvopočiatok daňového práva, a to platenie daní.

Platenie daní bolo odpradávna spájané so snahou daňovníka vyhnúť sa daňovým povinnostiam. Záujem na čo najnižšej daňovej povinnosti u povinného subjektu daňovo-právneho vzťahu je daňovému právu vlastný, snaha o minimalizáciu daňovej povinnosti je nielen prejavom prirodzeného práva,[246] ale aj prirodzeným inštinktom každého daňovníka.[247] Vyhýbanie sa daňovej povinnosti je aj z historického hľadiska priamo spojené s existenciou samotnej daňovej povinnosti. Formy vyhýbania sa daňovým povinnostiam sa však vývojom daňových systémov, globalizáciou medzinárodného obchodu, prepojenosťou ekonomík neustále vyvíjali a stávali sofistikovanejšími. Vývoj (medzinárodnej) daňovej praxe sa posunul v tom zmysle, že súčasná veda o daňovom práve je v post BEPS svete nútená čeliť viacerým (novým) fenoménom a pojmom, akými sú aj už uvádzané *vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, agresívne daňové plánovanie* či *zneužitie daňového práva*. Popri pojmoch, ako sú daňový únik či daňový podvod, predstavujú vyššie uvádzané pojmy v oblasti daňového práva terminologicky nové pojmy, ktorým sa až aktuálne v posledných rokoch dostáva pozornosť vedy o daňovom práve, aj keď je niekedy ich terminológia zamieňaná a neprehľadne využívaná. Naproti tomu, že pojem *daňového úniku* je pojmom, ktorý možno definovať ako neplatenie daní v rozpore so zákonom[248] a predstavuje takto vo svojej podstate väčšinou nelegálne konanie, *vyhýbanie sa daňovej povinnosti* (tax avoidance) predstavuje konanie, ktoré spočíva v „šikovnom využití možností“, ktoré zákon ponúka[249] a väčšinou teda spadá pod rámec „hraníc práva.“[250] Vyhýbanie sa daňovej povinnosti predstavuje takto zákonné, ale neoprávnené využitie daňového režimu za účelom zníženia alebo obídenia daňovej povinnosti.[251]

---

[246] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 50 a nasl.
[247] GOMUŁOWICZ, A. - MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa: LexisNexis, 2008. s. 273
[248] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s.100
[249] Tamtiež, s. 100
[250] CORDEWENER, A. *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?* In EC Tax Review 2017-2. s. 61
[251] Tamtiež, s. 61

Už niekoľko posledných rokov Európska únia sústreďuje svoju pozornosť na boj s takým (nielen právnym) fenoménom, akým je agresívne daňové plánovanie[252], ktorého dôsledky možno primárne vidieť v stratách rozpočtových príjmov v oblasti korporatívneho zdaňovania. Významné zistenia výskumnej služby Európskeho parlamentu deklarujú, že straty na rozpočtových príjmoch v EÚ spôsobené presunom ziskov predstavujú 17 až 23 % všetkých príjmov na daniach z príjmov právnických osôb.[253] Takéto údaje založili dôvodné presvedčenie, že na pozadí súčasného daňového právneho rámca existuje závažný problém spočívajúci v daňových únikoch práve v v oblasti korporatívneho zdaňovania. Nanajvýš aktuálnou sa táto problematika stala v posledných rokoch, čo dokazuje intenzifikácia snáh úniových inštitúcii v tejto oblasti. Je však potrebné zdôrazniť, že ide o globálny problém a úniového iniciatívy predstavujú len „užší“ rámec medzinárodných iniciatív, kde je podstatná úloha pripisovaná Akčnému Plánu BEPS v rámci OECD.

5.1 Smernica ATAD

Jednou z prelomových zákonodarných iniciatív EÚ[254] v posledných rokoch práve v oblasti korporatívneho zdaňovania sa stala *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* (označovaná ako Anti-Tax-Avoidance Directive - „ATAD“).[255] Smernica predstavuje prvú iniciatívu svojho druhu na úrovni EÚ, ktorou sa majú harmonizovať opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v oblasti korporatívneho zdaňovania, ktoré text smernice reguluje. Dôraz smernice teda oproti predchádzajúcim návrhom v oblasti úniového daňového práva nespočíva

[252] Pojem agresívneho daňového plánovania bol ozrejmený už v texte Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním z konca roka 2012, podľa ktorého agresívne daňové plánovanie *spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť*.

[253] COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU {COM(2016) 23 final, s. 6.

[254] Pre úplnosť je vhodné uviesť, že pre účely tejto kapitoly monografie je vybraná iba smernica ATAD, ktorá predstavuje vzhľadom na národnú právnu úpravu najzávažnejší dôsledok úniových iniciatív v rámci rokov 2017-2018, ktoré zahrňajú aj veľké množstvo „soft law” úprav, ktorých posolstvom je boj proti daňovým únikom, daňovým podvodom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v rámci EÚ.

[255] Dostupné znenie: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK

na zavedení úniovej dane, harmonizácii daňového základu v rámci systému korporatívneho zdaňovania, na posilnení fungovania jednotného vnútorného trhu odstránením dvojitého zdanenia a iných administratívnych prekážok, ale *na prijatí vybraných harmonizovaných opatrení boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňovému plánovaniu v oblasti korporatívneho zdaňovania naprieč všetkými členskými štátmi EÚ*.[256]

Prijatá smernica je jedným z opatrení, ktoré boli Európskou komisiou predstavené 28. januára 2016 ako tzv. „*Balíček opatrení proti daňovým únikom* (Anti-Tax Avoidance Package)“. Tento súbor opatrení, ktorý si za svoj cieľ kladie zabezpečenie jednoduchšieho, spravodlivejšieho a efektívnejšieho korporatívneho zdaňovania v EÚ, pozostáva zo:

1. smernice ATAD proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam;[257]
2. odporúčania proti zneužívaniu daňových zmlúv;[258]
3. revízie smernice o administratívnej spolupráci[259] a
4. komunikácie zameranej na vonkajšiu stratégiu EÚ.[260]

Najvýznamnejším dôsledkom uvádzaného súboru opatrení je práve prijatie smernice ATAD, ktorá bola vzhľadom na jej návrh z konca januára 2016 prijatá expresne rýchlo. Smernica bola už však menená *smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017,* ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, *pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.*[261] Text prijatej smernice inkorporuje skupinu inštitútov (v zmysle terminológie smernice opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam), konkrétne:

- obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov,

---

[256] *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}. Pozri tiež: CÉDELLE, A. *The EU Anti Tax Avoidance Directive: a UK perspective*. In British Tax Review, 2016-4. s. 491

[257] Návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (COM(2016) 26 final z 28.01.2016) https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/SK/1-2016-26-SK-F1-1.PDF

[258] Odporúčanie Komisie o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv (C[2016] 271 z 28. 01. 2016) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016H0136&from=SK

[259] Návrh smernice, ktorou sa zavádza oznamovanie podľa jednotlivých krajín podľa G20/OECD (COM/2016/025 final z 28.01.2016) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0025&from=EN

[260] Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie (COM(2016) 24 final z 28.01.2016), http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0024&from=sk

[261] Dostupné znenie: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK

- zdaňovanie pri odchode,
- všeobecné pravidlo proti zneužívaniu,
- pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti a
- pravidlá boja proti hybridným nesúladom.[262]

Smernica ATAD je na úrovni EÚ výnimočným „miľníkom“, ktorému nemožno uprieť snahu harmonizovať oblasť priameho zdaňovania cez inštitúty boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Vychádzajúc z textu preambuly smernice a reflektujúc Akčný Plán OECD proti erózii základu dane a presunu ziskov (BEPS), cieľom právnej úpravy je stanovenie pravidiel za účelom posilnenia priemernej úrovne ochrany proti agresívnemu daňovému plánovaniu na vnútornom trhu.[263] Smernica akoby sa opäť svojím účelom približovala Odporúčaniu Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, kladením dôrazu na zabezpečenie platenia daní tam, kde sa hodnota a zisky vytvárajú.

Opatrenia, ktoré zakotvuje smernica, sú v zmysle čl. 3 smernice len minimálnou úrovňou ochrany a smernicou sa *nemá brániť uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb*. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti smernice, v zmysle čl. 1 sa smernica uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch. Pôsobnosť opatrení korporatívneho zdaňovania sa teda vzťahuje nielen na domáce, ale aj na cezhraničné situácie. Je teda zrejmé, že pôsobnosť smernicou prijatých opatrení je extenzívna a existencia rozdielnych štandardov pre cezhraničné a vnútroštátne korporatívne zdaňovanie by nebola v súlade s prijatou smernicou.

Aktuálne je smernica v procese implementácie, ktorá je pre členské štáty ponechaná v rozmedzí rokov 2017-2018 tak, aby jednotlivé inštitúty nadobudli účinnosť 1. januára 2019,[264] pričom slovenský zákonodarca sa rozhodol pristúpiť k skoršej implementácii smernice s účinnosťou preberaných ustanovení už od 1.

---

[262] Opatrenia proti vyhýbaniu daňovým povinnostiam, ktoré zakotvuje smernica, predstavujú, ako to uvádza dôvodová správa smernice, *pravidlá proti narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu*.

[263] Bod 3 preambuly k smernici. Dostupné: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[264] S výnimkou inštitútu zdaňovania pri odchode, kde je podľa požiadaviek smernice nadobudnutie účinnosti ustanovenia ponechaná na 1. január 2020.

januára 2018. S ohľadom na slovenskú právnu úpravu predstavuje aktuálna novelizácia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov „reformnú snahu v oblasti korporatívneho zdaňovania“, na čom má podiel práve smernica ATAD.[265]

Proces implementácie smernice ešte nie zavŕšený a aj táto kapitola je vypracovaná v čase, kedy ešte novelizované znenie zákona o dani z príjmov nenadobudlo účinnosť.[266] Napriek tomu bude na úroveň implementácie jednotlivých inštitútov poukázané v nasledovnom texte.

5.1.1 Pravidlá nízkej kapitalizácie

Pravidlá nízkej kapitalizácie predstavujú právno-ekonomický inštrument, ktorý už má svoje miesto v slovenskom daňovom zákonodarstve. Právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie, ktorá sa stala účinnou pod vplyvom novelizácie zákona o dani z príjmov[267] od 1. januára 2015 v ustanovení § 21a) zákona o dani z príjmov, nie je v oblasti príjmového zdaňovania na Slovensku úplnou novinkou, keďže tieto pravidlá už mali v právnej úprave dane z príjmov do roku 2004 svoje miesto.[268] Po nahradení právnej úpravy zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pravidlá nízkej kapitalizácie „vypadli“ z úpravy príjmového zdaňovania a ich absencia v právnej úprave presiahla obdobie desiatich rokov.[269]

---

[265] Spracovanie tejto časti v rámci spracovanej kapitoly monografie je realizované k dňu 1.12.2017, kedy ešte nie je novelizácia zákona o dani z príjmov finálne schválená a podľa programu schôdzí Národnej rady sa druhé a tretie čítanie k vládnemu návrhu zákona, 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 uskutoční 5.12.2017.

[266] Čo má byť k 1. januáru 2018 (resp. k 1. januáru 2019).

[267] Zákonom č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

[268] V zákone č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, ktorý bol zrušený zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

[269] Za ten čas boli pravidlá nízkej kapitalizácie podľa právnych úprav v zákonodarstvach členských štátov EÚ predmetom posudzovania Súdnym dvorom EÚ, ktorý sa vo svojej judikatúre zaoberal posudzovaním ich kompatibility vo vzťahu k základným slobodám.
V svojom rozsudku vo veci *Lankhorst-Hohorst* Súdny dvor EÚ judikoval, že pravidlá nízkej kapitalizácie neodôvodnene obmedzujú slobodu usadiť sa, ak úroky vyplácané materskej spoločnosti - rezidentovi boli odpočítateľné, ale úroky vyplácané materskej spoločnosti - nerezidentovi neboli odpočítateľné a boli považované za skrytú distribúciu dividend, čo zakladalo rozdielne zaobchádzanie.
V rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci *Thin Cap* Súdny dvor EÚ konštatoval, že právna úprava, ktorá obmedzuje možnosť spoločnosti rezidenta odpočítať na daňové účely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, v porovnaní so spoločnosťou nerezidentom (na ktorú sa takéto obmedzenie nevzťahuje), predstavuje obmedzenie základnej slobody usadiť sa podľa zakladajúcich zmlúv.

Podstata zavedenia pravidiel nízkej kapitalizácie do slovenského zákona o dani z príjmov spočívala v stanovení limitu pre maximálnu výšku úrokov z úverov a pôžičiek, účtovanú v nákladoch, zahrnovanú do daňových výdavkov, ak sú úvery a pôžičky vyplácané medzi závislými právnickými osobami.[270] Pričom strop obmedzujúci uznateľnosť nákladových úrokov je podľa aktuálnej právnej úpravy stanovený vo výške 25 % hodnoty ukazovateľa EBITDA.[271]

V rozsudku *Lasertec* sa Súdny dvor EÚ zaoberal otázkou, v rozpore s ktorou so základných slobôd je vnútroštátna právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie. V tomto zmysle uviedol, že ak má vnútroštátne opatrenie obmedzujúce účinky vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu, také účinky sú len nevyhnutným dôsledkom prekážky slobody usadiť sa. Na tomto základe také vnútroštátne opatrenie, podľa ktorého sú úroky z úveru vyplatené kapitálovou spoločnosťou rezidentom akcionárovi nerezidentovi, ktorý má významný podiel na imaní tejto spoločnosti, považované za určitých podmienok za skrytú výplatu podielov na zisku a zdanené spoločnosťou dlžníkom, ovplyvňuje rozhodujúcim spôsobom výkon slobody usadiť sa podľa čl. 43 zmluvy o ES.
Rovnako skúmal Súdny dvor EÚ súlad vnútroštátnej právnej úpravy pravidiel nízkej kapitalizácie so základnou slobodou voľného pohybu kapitálu v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci *Itelcar*.[269] Konkrétne išlo v prípade vo veci samej o neuznanie odpočítania úrokov (na účely určenia zdaniteľného zisku spoločnosti rezidenta) z dôvodu „nadmerného“ zadlženia spoločnosti rezidenta voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine.[269] Odpočítateľnosť takýchto úrokov by sa na druhej strane uznala, ak by mala požičiavajúca spoločnosť sídlo na portugalskom území alebo na území iného členského štátu.[269] Podľa právneho názoru Súdneho dvora EÚ, takáto právna úprava zakladá daňové zaobchádzanie menej výhodné pre spoločnosť rezidenta, ktorá je na základe zmluvy zadlžená nad určitú hranicu voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine, v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá je na základe zmluvy takto zadlžená voči spoločnosti so sídlom na vnútroštátnom území alebo v inom členskom štáte - čo predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.[269]
V rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v predchádzajúcich riadkoch, tak boli identifikované rozpory národných právnych úprav pravidiel nízkej kapitalizácie v členských štátoch EÚ so základnými slobodami podľa zmlúv na základe právneho posúdenia Súdnym dvorom EÚ. Dôležité je pripomenúť, ako to zdôraznil aj Súdny dvor EÚ vo svojej rozhodovacej činnosti, že v rámci prieskumu je nevyhnutné neobmedziť sa len na skúmanie súladu s jednou zo základných slobôd, ale je dôležité zamyslieť sa nad súladom s viacerými základnými slobodami, nakoľko pri rozpore s čo i len s jednou z nich, aj druhé môžu byť dotknuté/obmedzené ako „nevyhnutný dôsledok“. Pozri bližšie: ŠTRKOLEC, M.-BONK, F. *Thin capitalization rules in current Slovak income tax law*. In Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe, s. 52 a nasl.
[270] Podľa dôvodovej správy podstatou takéhoto obmedzenia - stanovenia maximálnej výšky úrokových nákladov z prijatých pôžičiek a úverov je podporovať závislé osoby, aby namiesto poskytovania úverov a pôžičiek realizovali vklady do základného imania a zvyšovali tak ručenie za prípadné záväzky.
[271] 25% EBITDA predstavuje podľa dôvodovej správy ukazovateľ, ktorý je ustanovený ako súčet:
- výsledku hospodárenia pred zdanením uvedeného na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby daňovníka za príslušné zdaňovacie obdobie a
- odpisov zahrnutých do tohto výsledku hospodárenia uvedeného na riadku 100 a
- nákladových úrokov zahrnutých do tohto výsledku hospodárenia.

Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov, ktoré je súčasťou smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam[272], sleduje rovnako, ako aj národná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie obmedzenie odpočítateľnosti presahujúcich nákladov daňovníkov na prijaté úvery a pôžičky. Smernica vychádza, v súlade s jej dôvodovou správou, z nevyhnutnosti stanovenia pomeru pre odpočítateľnosť, v ktorom sa zohľadnia zdaniteľné príjmy daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA). Znenie pravidla o obmedzení odpočítateľnosti úrokov je podľa čl. 4 smernice ATAD ods. 1 nasledovné: „*Presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30 % príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA)*.“ [273] Smernica prináša isté nóvum, ktoré spočíva v umožnení realizácie výpočtu presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky a EBITDA na úrovni skupiny. V porovnaní s domácou právnou úpravou je teda možné zohľadnenie zadlženosti celej skupiny na celosvetovej úrovni, ak je daňovník[274] členom skupiny (ktorá predkladá zákonom stanovenú konsolidovanú účtovnú závierku), a to na účely priznania nároku pre daňovníkov na odpočítanie vyšších súm presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

Slovenská existujúca právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie podľa § 21a) zákona o dani z príjmov sa javí sa byť priaznivejšia keď zakotvuje, že presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30 % príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA).[275] V tomto ohľade je minimálna úroveň ochrany podľa súčasnej národnej právnej úpravy zabezpečená, keďže súčasná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie počíta s obmedzením výpočtu kritéria EBITDA vo výške 25% nákladových úrokov. Čo však zakladá rozdiel medzi čl. 4 smernice a znením ustanovenia § 21a) zákona o dani z príjmov

[272] Čl. 4 smernice

[273] EBITDA sa vypočíta tak, že sa k príjmu, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, späť pripočítajú daňovo upravené sumy presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ako aj daňovo upravené sumy odpisov a amortizácie. Príjem oslobodený od dane sa z EBITDA daňovníka vylúči.

[274] Na základe ustanovenia čl. 4 smernice členský štát môže považovať za daňovníka aj
1. subjekt, ktorému sa povoľuje alebo od ktorého sa vyžaduje, aby v mene skupiny uplatňoval daňové predpisy, ako sa vymedzujú podľa vnútroštátneho daňového práva;
2. subjekt v skupine, ako sa vymedzuje podľa vnútroštátneho daňového práva, ktorý nekonsoliduje výsledky svojich členov na daňové účely.

[275] Podľa čl. 4 ods. 2 smernice prebytočné náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v daňovom roku, v ktorom vznikli, len do výšky 30 percent príjmov daňovníka pred úrokmi, zdanením, odpismi a amortizáciou (EBITDA). EBITDA sa vypočíta tak, že k zdaniteľnému príjmu sa prirátajú (späť) daňovo upravené sumy čistých úrokových nákladov a iné náklady zodpovedajúce úroku, ako aj daňovo upravené sumy odpisov a amortizácie.

je to, že smernica nepredpokladá uplatnenie pravidiel pre odpočítateľnosť úrokov len vo vzťahoch medzi závislými osobami, čo je požiadavkou slovenského zákona o dani z príjmov. Rovnako sa tiež pravidlá nízkej kapitalizácie podľa slovenského zákona o dani z príjmov vzťahujú len na „úvery a pôžičky“ medzi závislými osobami, kým podľa smernice ATAD sa pravidlo pre odpočítateľnosť úrokov viaže na všetky formy dlhu.[276] Napriek tomu však slovenský zákonodarca zatiaľ nepristupuje k novelizácii ustanovenia a odvoláva sa na výnimku obsiahnutú v čl. 11 ods. 6 smernice.[277] Tento postup je odôvodniteľný vzhľadom na námietky, ktoré sú vznášané v odbornej literatúre k inštitútu ako takému a k jeho legislatívnemu zneniu v čl. 4 smernice.

Napriek tomu, že pravidlo obmedzujúce odpočítateľnosť úrokov je podľa znenia čl. 4 smernice nediskriminačné a nerozlišuje medzi domácimi a zahraničnými prípadmi (súladne s rozvinutou judikatúrou Súdneho dvora EÚ), je prítomný potenciálny rozpor so základnými slobodami (sloboda usadiť sa, voľný pohyb služieb a kapitálu).[278] Je preto otázne, či uvádzané pravidlo, ktoré predstavuje špeciálne pravidlo proti zneužívaniu daňového práva nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ.[279] Aj vzhľadom k vyššie formulovaným skutočnostiam sa využitie výnimky pripustenej čl. 11 ods. 6 smernice a neimplementovanie ustanovenia v rámci slovenskej právnej úpravy zákona o dani z príjmov zdá byť (nateraz) pochopiteľným v zmysle „vyčkania a sledovania“ implementácie inštitútu v iných daňovo-právnych úpravách členských štátov EÚ, kde je mnohokrát

[276] Na tieto skutočnosti upozornil Matej Kačaljak v rámci I. slovensko-českých dní daňového práva, konaných na konci októbra 2017 v Košiciach vo svojom príspevku: „*Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku*“.

[277] „*Odchylne od článku 4 môžu členské štáty, ktoré majú k 8. augustu 2016 vnútroštátne pravidlá zamerané na predchádzanie rizík BEPS, pričom tieto pravidlá sú rovnako účinné ako pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov stanovené v tejto smernici, uplatniť tieto cielené pravidlá do konca prvého úplného fiskálneho roka, ktorý nasleduje po dátume uverejnenia dohody medzi členskými krajinami OECD na oficiálnom webovom sídle venovanom minimálnemu štandardu, pokiaľ ide o akciu 4 v oblasti BEPS, ale najneskôr do 1. januára 2024*.“

[278] DOURADO, A. P. *Interest limitation rule in the ATAD and the net taxation principle*. In EC Tax Review, 2017-3, s. 118

[279] Tamtiež, s. 118. A. P. Dourado uvádza, že v rámci skúmania testu proporcionality inštitút v texte smernice nezohľadňuje sektor aktivity finančnej inštitúcie a požičiavateľa, zahŕňa tiež novo založené spoločnosti a spoločnosti v „ťažšej finančnej situácii“, zahŕňa tiež situácie, kedy nie je podozrenie z presunov ziskov a nedáva možnosť daňovníkovi demonštrovať/argumentovať, že v konkrétnom prípade nesleduje vyhnutie sa daňovým povinnostiam.

poprednou otázkou aj posúdenie ústavnosti/resp. neústavnosti prezentovaného inštitútu.[280]

5.1.2 Zdaňovanie pri odchode („tzv. exit tax“)

Ďalším inštitútom smernice, ktorého implementácia do slovenského daňového systému kvôli jeho doterajšej absencii sa ukázala ako nevyhnutná, je inštitút zdaňovania pri odchode. Tzv. „exit tax“ spočíva na zdanení nerealizovaných ziskov v čase presunu rezidencie daňovníka z jedného členského štátu do iného členského štátu alebo tretej krajiny a je takto v súlade s preambulou smernice azda najjasnejším zvýraznením nutnosti zabezpečiť platenie daní tam, kde sa zisky a hodnota vytvárajú. Z hľadiska daňového práva je v tejto súvislosti kľúčovou otázka, či a v akom rozsahu je uloženie „odchodovej dane“ v prípade realizácie cezhraničnej relokácie (spoločnosti) kompatibilné so základnými slobodami.[281]

Až do prijatia smernice ATAD členské štáty neboli povinné zakotviť inštitút zdanenia pri odchode vo svojich národných daňových zákonodarstvách, ten bol však korigovaný judikatúrou Súdneho dvora, ktorá špecifikovala podmienky, ktoré sú nevyhnutné k nastaveniu inštitútu takým spôsobom, že bude súladný s primárnym právom EÚ.[282] Kým však úlohou úniovej judikatúry bolo

---

[280] DOURADO, A. P. *Interest limitation rule in the ATAD and the net taxation principle*. In EC Tax Review, 2017-3, s. 120

[281] PEETERS, S. *Exit Taxation : From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*. In EC Tax Review, 2017-3, s. 122

[282] Je potrebné podotknúť, že inštitút prešiel v judikatúre Súdneho dvora k dnešným dňom markantným vývojom. V rozsudku C - 9/02 *Lasteyrie du Saillant* Súdny dvor judikoval, že francúzska právna úprava inštitútu zdanenia pri odchode je v rozpore so slobodou usadiť sa a zakladá rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o premiestnenie rezidencie z členského štátu do iného štátu. Ak by pán Lasteyrie du Saillant zostal vo Francúzku a nepresunul svoju rezidenciu do Belgicka, tak by nepodliehal zdaneniu v hodnote nerealizovaných ziskov (a zdanený vo Francúzsku by bol len v prípade realizovaného zisku). Súdny dvor zároveň zdôraznil, že transfer daňovej rezidencie sám osebe neimplikuje vyhýbanie sa daňovej povinnosti.
Obdobnú komparáciu s ohľadom na presun rezidencie vnútroštátne a cezhranične realizoval vo svojej rozhodovacej činnosti Súdny dvor aj v prípade C - 470/04 *N.* Ako uviedol Súdny dvor, „*daňovníkovi vznikla len na základe tohto premiestnenia daňová povinnosť k dani z príjmov, ktoré ešte nedosiahol, a teda nimi nedisponoval, zatiaľ čo v prípade, ak by bol naďalej rezidentom Holandska, boli by výnosy zdaňované iba v čase, keď a v rozsahu, v akom by boli skutočne dosiahnuté. Toto rozdielne zaobchádzanie je spôsobilé odradiť dotknutú osobu od premiestnenia jej domicilu mimo Holandska*”. Ďalšie významné skutočnosti, ktoré boli v rozsudku judikované, spočívali v tom, že prípadné odloženie platenia odchodovej dane nemá byť podmienené požiadavkou poskytnutia zábezpeky daňovníkom. Súdny dvor tiež zdôraznil, že ak dôjde k poklesu hodnoty podielov potom, čo bude premiestnený domicil, členský štát „odchodu” má takéto zníženie hodnoty brať do úvahy, ak sa tak neudeje v novom štáte dominilu. Nakoniec Súdny dvor preto judikoval, že taká právna úprava, *ktorá podmieňuje poskytnutie odkladu platenia tejto*

odstraňovať prekážky na vnútornom trhu a upevňovať výkon základných slobôd, úlohou smernice ATAD je predchádzanie znižovania daňového základu a zdaňovanie spoločností v členskom štáte, v ktorom skutočne tvoria hodnotu a generujú zisky. Takáto kontroverzia inštitútu iba umocňuje prítomnosť potenciálneho konfliktu v tom, že prísne navrhnuté ustanovenie zdanenia pri odchode ho môže dostať do kolízie so základnými slobodami, preto má byť v rámci procesu implementácie okrem textu smernice braný ohľad aj na požiadavky základných slobôd, na ktoré už upriamovala pozornosť doterajšia judikatúra Súdneho dvora.[283]

Text ustanovenia čl. 5 smernice je vo svojej podstate kodifikáciou úniovej judikatúry, najmä pokiaľ ide o konsolidáciu právnych záverov z rozsudkov *National Grid Indus* a *DMC*[284] a legislatívne je konštruované tak, že daňovník podlieha dani vo výške rovnajúcej sa trhovej hodnote prevedených aktív v čase odchodu aktív zníženej o ich hodnotu na daňové účely v prípadoch uvádzaných v čl. 5 smernice[285]. Pričom legislatívne znenie inštitútu je podporené nasledovnými skutočnosťami:

- „odchodová daň“ sa má uplatňovať iba v prípadoch cezhraničných presunov majetku medzi spoločnosťami, resp. stálymi prevádzkarňami, a nevzťahuje sa na presuny majetku (aktív) vo vnútroštátnom rámci,
- členské štáty sú povinné implementovať inštitút tak, aby sa stal v národných daňových zákonodarstvách účinným najneskôr od 1. januára

---

dane poskytnutím zábezpeky a ktorá vôbec neberie do úvahy zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutej osoby a ktoré nebolo zohľadnené hostiteľským členským štátom, je v rozpore s čl. 43 zmluvy o ES (slobodou usadiť sa).

[283] PEETERS, S. *Exit Taxation : From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*. In EC Tax Review, 2017-3, s. 124

[284] Tamtiež, s. 128

[285] Konkrétne, ak:

a) daňovník prevádza aktíva zo svojho ústredia do svojej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza ústredie, už nemá právo zdaniť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;

b) daňovník prevádza aktíva zo svojej stálej prevádzkarne v členskom štáte do svojho ústredia alebo do inej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaniť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;

c) daňovník prevádza svoju daňovú rezidenciu do iného členského štátu alebo tretej krajiny s výnimkou tých aktív, ktoré zostávajú skutočne spojené so stálou prevádzkarňou v prvom členskom štáte;

d) daňovník prevádza podnikateľskú činnosť vykonávanú jeho stálou prevádzkarňou z jedného členského štátu do iného členského štátu alebo tretej krajiny, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaniť prevedené aktíva z dôvodu prevodu.

2020 (práve vo vzťahu k tomuto inštitútu je implementačná lehota o rok predĺžená),

- text ustanovenia počíta, súladne s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, s možnosťou odloženia platby „odchodovej dane“ a jej následným zaplatením v splátkach rozvrhnutých na 5 rokov, ale to len v prípadoch relokácií vo vnútri EÚ (pri odchodoch z členského štátu EÚ do iného členského štátu EÚ alebo krajiny, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore),
- rozloženie „odchodovej dane“ a jej platenie v splátkach má za následok platenie úrokov, ktoré sa majú uplatňovať a vypočítavať podľa platnej právnej úpravy v štáte „odchodu“ a smernica ich vyberanie žiadnym spôsobom neunifikuje,
- smernica zakotvuje možnosť žiadať aj poskytnutie záruky od daňovníka ako podmienku odkladu platby (to musí však byť odôvodnené skutočným a preukázateľným rizikom, že dané sumy nebudú uhradené),
- v taxatívne vymenovaných prípadoch text smernice stanovuje, kedy má byť odklad dane prerušený a daňový dlh sa stane vymáhateľným (napr. ak daňovník vstupuje do konkurzu alebo je v likvidácii, alebo ak sa prevedené aktíva predali, alebo ak sa následne prevádzajú do tretej krajiny, atď.),
- inštitút zdaňovania pri odchode je založený na udelení „výnimky v zdaňovaní - tzv. step up“ (štátom odchodu), aby sa predišlo dvojitému zdaneniu medzi štátmi a je založený na tej skutočnosti, že pre účely zdaňovania a výpočet daňového základu je rozhodujúca trhová hodnota aktív v čase realizácie odchodu.[286] Opakom situácie je stav dvojitého nezdanenia, keď štát odchodu nevyberá odchodovú daň. Nevyhnutnosťou je dosiahnutie zhody ohľadne výšky trhovej hodnoty prevádzaných aktív alebo majetku medzi štátom odchodu a štátom príchodu.

Slovenský zákonodarca implementoval inštitút zdanenia pri odchode do zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2018 (čím dochádza k skoršej implementácii ustanovenia) v rámci novelizovaných ustanovení § 17f) - „*Zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia*“ a § 17g) - „*Osobitná úprava*

[286] Podľa čl. 5 ods. 5 smernice „*ak sa majú aktíva, daňová rezidencia alebo podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou previesť do iného členského štátu, uvedený členský štát akceptuje hodnotu, ktorú stanovil členský štát daňovníka alebo stálej prevádzkarne, ako počiatočnú hodnotu aktív na daňové účely, okrem situácie, ak táto hodnota neodráža trhovú hodnotu*“.

platenia dane pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka". Osobitosť implementovaného inštitútu spočíva v súlade s tým, čo uvádza dôvodová správa, v tom, že predmetom zdanenia bude majetok presunutý mimo územia SR, kedy nedochádza k jeho skutočnému predaju, t. j. nenastáva zmena právneho vlastníka tohto majetku, avšak presunom SR stráca právo zdaňovať tento majetok. Zdanenie pri odchode bude vyčíslené *v osobitnom základe dane* sadzbou dane 21 %.[287] V rámci konzultácii k vládnemu návrhu zákona sa ako najzávažnejšie ukázali otázky, akým spôsobom sa bude počítať reálna hodnota, čo sa bude vlastne zdaňovať a či sa bude v čase odchodu platiť daň alebo „zábezpeka na daň". Vzhľadom k realizovanej implementácii ustanovenia sa slovenský zákonodarca rozhodol zakotviť ustanovenie inštitútu v zmysle pridržania sa „minimálneho štandardu ochrany", ktorý zakotvuje smernica. So zreteľom na tabuľku zhody k preberanému ustanoveniu však preberaný inštitút v jeho národnej legislatívnej podobe dôkladne reflektuje čl. 5 smernice a jeho jednotlivé odseky. Právna úprava hovorí v súvislosti s inštitútom zdanenia pri odchode o osobitnom základe dane a jeho výpočte, ktorý predstavuje buď 1. rozdiel medzi reálnou hodnotou[288] presunutého majetku v čase presunu majetku do zahraničia a zákonom ustanovenými daňovými výdavkami a hodnotou zásob v zdaňovacom období (pokiaľ ide o presun majetku do zahraničia) alebo 2. reálna hodnota presunutého majetku a záväzkov v čase presunu podnikateľskej činnosti alebo odchodu daňovníka do zahraničia (zmena rezidencie daňovníka). Celkový osobitný základ dane zároveň nesmie mať zápornú hodnotu. V súlade s ods. 7 čl. 5 smernice ustanovenie slovenskej právnej úpravy v prijatej podobe zakotvuje, že odchodová daň sa nebude uplatňovať na presuny majetku spojené s financovaním cenných papierov, majetku poskytnutého ako zábezpeka, presun majetku s cieľom splniť prudenciálne kapitálové požiadavky, presun majetku na účely riadenia likvidity, ktorý bol presunutý do zahraničia a súčasne sa očakáva jeho návrat do 12 mesiacov od presunu.

V nasledovnom ustanovení § 17g) je zakotvená osobitná úprava platenia „odchodovej dane", čo nie je síce výrazom legislatívnej techniky úniového normotvorcu, ale je v súlade s obsahovou a štrukturálnou systematikou zákona o dani z príjmov, ktorý sa stal akýmsi komplexom materiálnych a procesných

[287] Pozri bližšie bod 44 dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona: http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&ZakZborID=13&CisObdobia=7&CPT=651

[288] Čo predstavuje reálnu hodnotu definuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov v ustanovení § 27.

daňovo-právnych noriem.[289] Ustanovenie § 17g) vo svojich odsekoch oprávňuje daňovníka na zaplatenie odchodovej dane (vypočítanej podľa predchádzajúceho ustanovenia) buď jednorazovo, alebo v splátkach rozvrhnutých najviac na dobu 5 rokov, počnúc rokom, v ktorom bola daň vyrubená. Platenie dane v splátkach povoľuje správca dane na žiadosť daňovníka, pričom výšku splátky dane a lehotu splatnosti splátok určí správca dane v rozhodnutí. Proti rozhodnutiu o platení dane v splátkach nemožno podať odvolanie. Lehotu určenú v rozhodnutí o povolení platenia dane v splátkach nemožno predĺžiť, ani odpustiť jej zmeškanie. Zákonodarca využil tiež možnosť zabezpečiť dlžnú sumu záložným právom v prípade existencie preukázateľného alebo skutočného rizika, že daňová povinnosť nebude prostredníctvom splátok uhradená.[290] Taktiež v ods. 6 § 17g) normotvorca v súlade so smernicou zakotvuje, že za dobu povoleného platenia dane v splátkach zaplatí daňovník úrok zo sumy povolenej splátky. Pritom nezaplatenie splátky dane vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí má za následok splatnosť celej sumy neuhradenej dane.[291]

Prijatá právna úprava zdanenia pri odchode predstavuje takto v slovenskej právnej úprave dôslednú implementáciu čl. 5 smernice ATAD, ktorý predstavuje len kodifikáciu doterajšej úniovej judikatúry, ktorá takto podstatným spôsobom formovala prezentovaný inštitút. Implementácia inštitútu do národných právnych úprav však bude mať za následok nielen časovú nejednotnosť v otázke zakotvenia a nadobudnutia účinnosti inštitútu (najneskôr od januára 2020), ale aj diferencovanú úpravu pridružených otázok, akými sú uplatnenie inštitútu záložného práva alebo zábezpeky podľa národných úprav či výpočet výšky úroku pri odklade odchodovej dane a jej platení v splátkach podľa vnútroštátnej právnej úpravy. Nakoniec, spresňovanie týchto otázok bude potenciálne predmetom rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorý posudzuje súlad inštitútu zdanenia pri odchode so základnými slobodami aj v jeho súčasnej judikatúre.[292]

---

[289] BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 295

[290] To však neplatí v prípadoch, ak výška odchodovej dane nepresahuje 3000 eur.

[291] Rovnako je v súlade so smernicou podľa ods. 8 ustanovenia § 17g) daň splatná do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom daňovník
1. majetok alebo podnikateľskú činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne daňovník predal alebo iným spôsobom previedol,
2. majetok následne presunul do iného štátu, ako je štát uvedený v odseku 1,
3. sa stal daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom štáte, ako je štát v ods. 1,
4. podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou daňovníka sa následne presunula do iného štátu, ako je štát uvedený v ods. 1,
5. je na daňovníka vyhlásený konkurz alebo sa daňovník zrušuje s likvidáciou.

[292] V rozsudku zo 14. septembra 2017 vo veci C - 646/15 ***Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*** sa Súdny dvor zaoberal otázkou, či sa zdanenie pri odchode má

Preto môže mať aj aktuálna a nadchádzajúca judikatúra podiel na budúcom legislatívnom znení uvádzaného inštitútu v úniovom práve a v slovenskom daňovom systéme.

5.1.3 Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu („GAAR")

V rámci boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam sa GAAR - všeobecné pravidlo proti zneužívaniu daňového práva - stalo v posledných rokoch inštitútom, ktorý musí mať v národných daňovo-právnych úpravách členských štátov EÚ nevyhnutne svoje miesto. Celý post BEPS svet je zahltený dôrazom na inkorporáciu zákonných GAARs do národných daňových systémov a tento tlak nie je vyvíjaný len z úniovej úrovne.[293] Túto skutočnosť reflektuje aj smernica ATAD, keďže jedným z opatrení minimálneho štandardu boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam je aj GAAR obsiahnuté v čl. 6 v jej texte. Otázka, ktorej musel slovenský zákonodarca nevyhnutne čeliť, spočívala v tom, či je nevyhnutná implementácia GAAR podľa smernice ATAD, ak v slovenskom právnom poriadku už je legislatívne zakotvené (nie len jedno) zákonné GAAR.[294]

Opatrenia, ktoré zakotvuje smernica, sú v zmysle čl. 3 smernice len minimálnou úrovňou ochrany a smernicou sa *nemá brániť uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách*

---

vzťahovať aj na poručnícke fondy (trusty) a či vzniká daňová povinnosť zo skrytých rezerv na základe hodnoty majetku zahrnutého v poručníckom fonde, ak správcovia poručníckeho fondu v istom okamihu prestanú byť rezidentmi alebo obvyklými rezidentmi v tomto členskom štáte. Súdny dvor v závere rozsudku judikoval, že právna úprava tým, že stanovuje len okamžitý výber dane predstavuje neodôvodnené obmedzenie slobody usadiť sa. *Zdanenie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde, ak väčšina správcov premiestni svoju rezidenciu do iného členského štátu, a zároveň neumožňuje odklad výberu tejto dane, odporuje ustanoveniam Zmluvy o FEÚ týkajúcim sa slobody usadiť sa*.

[293] Významnou iniciatívou na úrovni medzinárodného daňového práva je *Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami*, ku ktorému pristúpila SR v júni 2017, konkrétne pokiaľ ide o časť III., čl. 7 Dohovoru - Predchádzanie zneužívaniu zmlúv.

[294] Z legislatívneho hľadiska ide od roku 2014 (presnejšie od 6. decembra 2012, kedy bolo vydané Odporúčanie komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, ktoré podnietilo prvú implementáciu GAAR do slovenského daňového systému) už o tretiu zmenu právnej úpravy v otázke zákonného GAAR. Prvé zákonné GAAR sa stalo súčasťou Daňového poriadku pod vplyvom uvádzaného Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním s účinnosťou od 1. Januára 2014. Druhé zákonné GAAR bolo inkorporované v rámci ustanovenia § 50a) zákona o dani z príjmov ako výraz implementácie smernice Rady (EÚ) 2015/121, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti smernice, v zmysle čl. 1 sa smernica uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch. Pôsobnosť opatrení korporatívneho zdaňovania sa teda vzťahuje nielen na domáce, ale aj na cezhraničné situácie.

Je teda zrejmé, že pôsobnosť smernicou prijatých opatrení, teda aj inkorporovaného GAAR, je extenzívna a existencia rozdielnych štandardov predchádzania zneužívaniu práva pre cezhraničné a vnútroštátne korporatívne zdaňovanie by nebola v súlade s prijatou smernicou.[295] GAAR, ktoré je súčasťou prijatej smernice, má teda z hľadiska aplikačného rozsahu podstatne širší záber oproti GAAR inkorporovanému v smernici o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností, ktorého dosah je v zásade obmedzený len na odopretie výhod podľa ustanovení smernice.

Prijatie smernice predstavuje na úniovej úrovni netradičnú situáciu, kedy majú byť pravidlá proti zneužívaniu daňového práva (zákonné GAARs) harmonizované predtým, než by na úniovej úrovni bola harmonizovaná materiálna právna úprava korporatívneho zdaňovania.[296]

GAAR v zmysle znenia čl. 6 ods. 1 smernice ATAD 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.“*** Zohľadňujúc predchádzajúce zákonné GAARs na úniovej úrovni možno v texte ATAD GAAR reflektovať odlišnosti. Prvý náhľad na jeho text evokuje domnienku, že ATAD GAAR predstavuje koncepčné zamiešanie pojmov, ktoré

[295] To je podporené textom bodu 11 preambuly, kde sa uvádza, že „*je dôležité zaistiť, aby sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu uplatňovali vo vnútroštátnych situáciách, v rámci Únie a voči tretím krajinám jednotným spôsobom tak, aby sa rozsah ich pôsobnosti a výsledky ich uplatňovania vo vnútroštátnych a cezhraničných situáciách nelíšili*.“ Pozri tiež: MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases*. In British Tax Review, 2016 - 2, s. 144

[296] Tamtiež, s. 143

sa snaží konvergovať simultánne s rozličnými tradíciami a východiskami predchádzania zneužívaniu daňového práva niekoľkých členských štátov EÚ.[297] Analýzou jeho jednotlivých zákonných prvkov môžeme dospieť k určitým záverom. Predovšetkým je potrebné rozpoznať rozsah pôsobnosti GAAR prijatého v rámci smernice. Ako sme uviedli vyššie, z hľadiska aplikačného rozsahu sa má podľa prijatej smernice vzťahovať na daňové povinnosti právnických osôb, teda na oblasť korporatívneho zdaňovania. Text znenia GAAR hovorí o *účeloch výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb*, teda o dani z príjmov právnických osôb, ktorá zatiaľ nie je na úrovni EÚ harmonizovaná.[298]

Pokiaľ ide o predmetový rozsah pôsobnosti ATAD GAAR, terminológiou smernice má byť postihovaný mechanizmus alebo súbor mechanizmov, čo už však možno rozumieť pod pojmom *mechanizmus* ostáva nevysvetlené. Je škoda, že si úniový normotvorca nezobral príklad z Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, kde bol pojem *úpravy* exemplifikatívne interpretovaný. Samotný pojem mechanizmus vnímame v prvom rade technicky a je podľa nášho názoru širším pojmom ako je napr. pojem úprava či transakcia. Mechanizmus predstavuje z lingvistického hľadiska sústavu úkonov či činností smerujúcich k dosiahnutiu určitého cieľa. Mechanizmus má takto, podľa nášho názoru, predstavovať štruktúru daňového plánovania. Viac sledov, transakcií, úprav vyúsťuje v „mechanizmus", ktorý môže byť v celkovom posúdení nástrojom agresívneho daňového plánovania. Transakcie či úpravy samy osebe

---

[297] MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases*. In British Tax Review, 2016 - 2, s. 147

[298] Na tomto mieste je ale potrebné uviesť, že Komisia predstavila dňa 25.10.2016 (staro)nový návrh smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb. Respektíve ide o dva návrhy právnych úprav: *CCTB* (Spoločný základ dane z príjmov právnických osôb) a *CCCTB* (Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb). Bližšie k návrhom smerníc: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en.
Pre úplnosť a aktuálnosť tiež uvádzame, že návrh smernice CCTB upravuje vo svojom texte v čl. 58 aj všeobecné pravidlo proti zneužitiu. Text návrhu je dostupný v anglickej jazykovej verzii a GAAR obsiahnuté v návrhu je nasledovné: „*For the purposes of calculating the tax base under the rules of this Directive, a Member State shall disregard an arrangement or a series of arrangements which, having been put in place for the essential purpose of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of this Directive, are not genuine, having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part*." GAAR v návrhu smernice inkorporuje vo svojom texte všetky prvky, ktoré inkorporuje aj ATAD GAAR. Subjektívny prvok vychádza podobne ako v prípade ATAD GAAR zo skutočných ekonomických dôvodov, ktoré reflektujú ekonomickú realitu úpravy. Podľa ods. 3 čl. 58 navrhovanej smernice sa má pre účely výpočtu daňového základu úprav prihliadať na ich ekonomickú podstatu.

teda a contrario výkladom nemajú spĺňať požiadavku aplikácie GAAR podľa smernice ATAD?

Možno predpokladať, že zámerom úniového normotvorcu bolo cieliť aplikáciu GAAR podľa smernice na „rozsiahle" štruktúry daňového plánovania (najmä nadnárodných spoločností), alebo k takejto terminológii skĺzol úniový normotvorca reflektujúc definovanie agresívneho daňového plánovania podľa textu odporúčania. V ňom bolo uvedené, že agresívne daňové plánovanie *spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť*. Odporúčanie však neuvádza nič, čo by nasvedčovalo tomu, že agresívne daňové plánovanie má byť spájané s mechanizmom. Každopádne, ide o ďalší (nový) pojem, ktorý sa zamiešal do legislatívnej konštrukcie úniových zákonných GAARs. Ods. 1 čl. 6 smernice okrem toho stanovuje, že mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti (avšak bez toho, aby bol bližšie objasnený obsah dodatočného ustanovenia).

Pokiaľ ide o ďalšie prvky v ATAD GAAR, subjektívny prvok možno identifikovať v rámci ustanovenia v tom, že *mechanizmus alebo súbor mechanizmov nie sú so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti skutočné*. Ods. 2 čl. 6 smernice následne objasňuje, že *na účely odseku 1 sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu*. V zmysle takejto interpretácie, reflektujúc text preambuly, ktorý tiež zdôrazňuje nevyhnutnosť uplatnenia GAAR na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné,[299] možno vnímať subjektívny prvok ATAD GAAR v tom zmysle, že nie skutočné úpravy sú úpravy umelé. Predsa len bola umelosť právnej úpravy podľa Odporúčania v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním prezentovaná demonštratívnym výpočtom niekoľkých situácií, ktoré boli dôsledkom toho, že úprava nemala v zmysle terminológie odporúčania *obchodnú podstatu*. GAAR v ATAD smernici je podľa nášho názoru vo vzťahu k subjektívnemu prvku ešte špecifickejšie, ak viaže aktivizáciu subjektívneho prvku na neexistenciu opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu. Subjektívny prvok testovania zneužitia daňového práva vnímame však rozporuplne, keďže mechanizmus má stále predstavovať súhrn rozličných dôvodov - daňových, obchodných,

[299] Bod 11 preambuly k smernici

pracovnoprávnych, reštrukturalizačných a reorganizačných, pričom akcentovanie niektorých z nich býva zväčša len výrazom presvedčivosti argumentácie.

ATAD GAAR je reprezentované aj objektívnym prvkom, ktorý je viazaný na zámer nadobudnutia daňovej výhody, ktorá je *v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva*. Na objektívnom testovaní GAAR podľa smernice možno zaznamenať rozdiel oproti tomu, že v zmysle Odporúčania v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním mal byť rozpor s ustanovením daňového ustanovenia daný kumulatívne, a to vo vzťahu k predmetu, duchu aj účelu ustanovenia daňového predpisu. Je teda vecou interpretácie, čo znamená rozpor s predmetom a čo s účelom ustanovenia daňového predpisu. Zotrvávanie len na podmienke rozporu buď s predmetom alebo účelom ustanovenia objektívne testovanie v konečnom dôsledku „uľahčuje".

Nakoniec, test účelovosti, ktorý je viazaný na daňovú výhodu spočíva podľa znenia ATAD GAAR v tom, že *hlavným účelom, alebo jedným z hlavných účelov* vytvoreného mechanizmu je získanie daňovej výhody.

Zakotvenie prvého zákonného GAAR v slovenskom daňovom systéme - v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku v rámci „základných zásad správy daní", predstavovalo reakciu na Odporúčanie Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním s účinnosťou od 1. januára 2014.[300] Pod vplyvom implementácie smernice ATAD však došlo v slovenskom daňovom systéme s účinnosťou od 1. Januára 2018 k významným zmenám, prioritne pokiaľ ide o materiálne daňové právo, ale tiež aj vo vzťahu k procesnej daňovo-právnej úprave. Spomedzi implementačných možností vo vzťahu k GAAR obsiahnutému v čl. 6 smernice zvolil zákonodarca v súvislosti s implementáciou ustanovenia takú možnosť, ktorá spočíva v zmene textu GAAR v § 3 ods. 6 Daňového poriadku.[301] V zmysle dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona predstavuje novelizácia druhej vety v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku transpozíciu čl. 6 (Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu) smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z

[300] Slovenské GAAR bolo takto do 31. decembra 2017 prítomné a účinné v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku v nasledovnom znení: „*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*".

[301] V porovnaní s tým bola smernica Rady (EÚ) 2015/121, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch implementovaná takým spôsobom, že došlo k zavedeniu osobitného ustanovenia - § 50a) do zákona o dani z príjmov.

12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.[302] Nové znenie GAAR v slovenskom Daňovom poriadku, účinné od 1. januára 2018 je nasledovné: „***Na právny úkon alebo viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý neodráža 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***.“

Implementácia GAAR do slovenského právneho poriadku a jeho novelizácia pod vplyvom smernice ATAD preukazuje význam, ktorý je zákonnému GAAR ako inštitútu boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam pripisovaný. Zastávame však názor, že slovenský zákonodarca pristupuje k implementácii úniových GAARs na príklade implementácie GAAR podľa smernice ATAD nielen nerezistentne, ale aj nedôsledne. Novelizácia ustanovenia (už tretia zmena právnej úpravy zákonného GAAR pod vplyvom úniového práva) je, podľa nášho názoru, lingvistickou korekciou smerujúcou k spresneniu ustanovenia podľa úniového modelu, aj keď je korekciou len čiastočnou. Z konštrukcie novelizovaného ustanovenia je evidentná snaha o zachovanie interpretačného prospechu ustanovenia orgánmi verejnej moci, napriek tomu, že z lingvistického hľadiska sa táto snaha môže javiť ako nepatrná. Podstatným problémom je podľa nášho názoru to, že v rámci implementácie ustanovenia (opätovne) nedochádza k reflexii nevyhnutných prvkov v zmysle úniových právnych aktov a úniovej judikatúry. Z hľadiska jednotlivých prvkov GAARs možno však v novelizovanom ustanovení zaznamenať interpretačné rozdiely, najmä vo vzťahu k stupňu vyjadrenia testu účelovosti, opätovnej absencii objektívneho testovania, či precizovaniu, resp. nahradzovaniu konceptu ekonomickej podstaty potrebou preukázania riadnych podnikateľských dôvodov (alebo iných dôvodov) odzrkadľujúcich ekonomickú realitu. Bude však úlohou rozhodovacích orgánov verejnej moci (orgánov daňovej správy a súdov) obsahovo vykresliť a správnym spôsobom interpretovať znenie novelizovaného (a zatiaľ málo testovaného) ustanovenia v slovenskom daňovom systéme.

[302] Dostupné online: https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6495

5.1.4 Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC pravidlá)

Ďalšie opatrenie smernice, ktorého implementácia sa ukázala vďaka jeho absencii v doterajšej slovenskej právnej úprave ako nevyhnutná, predstavujú pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC[303] pravidlá).[304] CFC pravidlá sú špecifickým inštrumentom proti zneužívaniu daňového systému, ktorý má v súlade s cieľom smernice brániť presunom ziskov do jurisdikcií s nízkou úrovňou zdaňovania. Podľa preambuly smernice majú CFC pravidlá za následok opätovné pripísanie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti. Materská spoločnosť sa potom stáva zdaniteľnou v súvislosti s týmito pripísanými príjmami v štáte, v ktorom je rezidentom na daňové účely.[305] CFC pravidlá sú už síce súčasťou daňových systémov západoeurópskych štátov od sedemdesiatych rokov minulého storočia, vo vzťahu k Slovenskej republike ide však o nový inštitút, ktorý je len výrazom implementácie smernice ATAD a predstavuje tak nový prvok slovenského daňového systému. Napriek tomu práve implementácia tohto inštitútu pod vplyvom novelizácie zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2018 vzbudila mnohé kontroverzie.

Smernica ATAD vymedzuje v čl. 7 kumulatívne podmienky, na základe ktorých má byť daňovník považovaný za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť. Kontrolovaná zahraničná spoločnosť má byť identifikovaná, ak:

a) *v prípade subjektu, daňovník samotný alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo viac než 50 % hlasovacích práv alebo priamo či nepriamo vlastní viac než 50 % kapitálu alebo má nárok na viac než 50 % zisku dotknutého subjektu*; a
b) *skutočná daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil subjekt alebo stála prevádzkareň, je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by bola danému subjektu alebo stálej prevádzkarni vypočítaná v uplatniteľnom systéme dane z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, a skutočnou daňou*

[303] "Controlled foreign company"
[304] Pozri tiež: BONK, F. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?* In: Justičná revue, roč. 69, č. 6-7/ 2017, s. 868 a nasl.
[305] Bod 12 preambuly k smernici. Tiež: BONN, J. S. *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*. In EC Tax Review 2017-3, s. 146

z príjmov právnických osôb, ktorú subjekt alebo stála prevádzkareň zaplatili.

V prípade, ak je subjekt alebo stála prevádzkareň považovaný za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť, členský štát daňovníka zahrnie do základu dane:

a) nerozdelený príjem subjektu alebo príjem stálej prevádzkarne odvodený z v smernici uvádzaných kategórií[306]
b) nerozdelený príjem subjektu alebo stálej prevádzkarne plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu.

Práve v súvislosti s bodom b) legislatívnej konštrukcie ustanovenia čl. 7 ods. 2 smernice je nevyhnutným poukázať na vplyv rozsudku Cadburry Schweppes[307]. Práve v tomto rozsudku bola posudzovaná kompatibilita britských CFC pravidiel so základnými slobodami v úniovom (v tomto čase terminologicky komunitárnom) práve. Smerodajným vo veci samej bolo totiž posúdenie situácie, či nedošlo k rozdielnemu zaobchádzaniu kvôli skutočnosti, že rezident Spojeného Kráľovstva platí na základe právnej úpravy o ovládaných spoločnostiach vyššiu daň - čomu by tak nebolo v prípade, ak by dcérske spoločnosti boli usadené v Spojenom Kráľovstve.[308]

CFC pravidlá predstavujú mechanizmus proti zneužitiu práva.[309] Ako sa uvádza v rozsudku, „*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*

---

[306] Akými sú podľa textu smernice úroky, licenčné poplatky, dividendy, príjem z finančného leasingu, príjem z poisťovacích, bankových a iných finančných činností, ako aj príjem z fakturačných spoločností s pridanou nulovou alebo nízkou ekonomickou hodnotou.

[307] C - 196/04 z 12. septembra 2006

[308] Spoločnosť rezident v zásade nie je daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú zisky jej dcérskych spoločností v čase, keď ich dosiahli. Treba však poukázať na jednu výnimku, ktorú obsahovala britská právna úprava. Tá spočívala v tom, že zisky OZS – to znamená, podľa znenia uvedenej právnej úpravy uplatniteľnej v čase skutkových okolností vo veci samej, zahraničnej spoločnosti, ktorú vlastní v rozsahu viac ako 50 % spoločnosť rezident – sú pripočítané spoločnosti rezidentovi a táto je daňovníkom dane vyberanej z tohto zisku, pričom si uplatní odpočet zaplatenej dani, ktorú OZS zaplatila v štáte, kde je usadená. Ak sú tieto zisky vyplatené následne vo forme dividend spoločnosti rezidentovi, daň zaplatená touto spoločnosťou v Spojenom kráľovstve zo ziskov dosiahnutých OZS je považovaná za dodatočnú daň zaplatenú OZS v zahraničí a zakladá právo na odpočet zaplatenej dane z dane, ktorú má povinnosť zaplatiť spoločnosť rezident z týchto dividend.

[309] LANG, M. - PISTONE, P. - SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. s. 198

spoločnosti rezidentovi, ktorý je daňovníkom dane z týchto ziskov. Naopak keď ovládaná spoločnosť bola založená a je zdanená v Spojenom kráľovstve alebo v štáte, v ktorom sa na ňu nevzťahuje nižšia úroveň zdanenia v zmysle uvedenej právnej úpravy, táto právna úprava nie je uplatniteľná a v súlade s právnou úpravou Spojeného kráľovstva týkajúcou sa dane z príjmov právnickej osoby, spoločnosť rezident nie je, za takýchto okolností, daňovníkom dane zo ziskov, ktoré dosiahla kontrolovaná spoločnosť".[310]

Smerodajné je ďalej posúdenie Súdnym dvorom podľa právneho názoru ktorého „*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. Tento rozdiel v zaobchádzaní vytvára daňovú nevýhodu v neprospech spoločnosti rezidenta, na ktoré sa uplatňuje právna úprava o OZS*".[311] Teda Súdny dvor dospel k tomu, že v danej situácii ide o nerovnaké zaobchádzanie, keďže rezident Spojeného kráľovstva podlieha zdaneniu na ziskoch iných právnických osôb - k čomu by v prípade výlučne domácej situácie nedošlo.[312] Súdny dvor takto judikoval, že CFC pravidlá, resp. právna úprava o OZS predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa na základe ustanovení zmluvy o ES.[313] V ďalšom posúdení preto Súdny dvor obrátil svoju pozornosť na ďalšiu prejudiciálnu otázku, a to „*či môže byť táto právna úprava opodstatnená z dôvodov boja proti daňovým únikom, a to aj napriek tomu, že spôsobuje diskrimináciu alebo obmedzenie slobody usadiť sa*".[314] Súdny dvor nakoniec judikoval, že opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa (CFC pravidlá) môže byť odôvodnené vtedy, „*ak je účelom takéhoto obmedzenia zamedziť konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej*

---

[310] Bod 44 rozsudku.
Teda zjednodušene, ak materská spoločnosť založí dcérsku spoločnosť v krajine s nižšou úrovňou zdanenia, zisky dcérskej spoločnosti by boli v súvislosti so zdanením pripočítané materskej spoločnosti. Ak by však bol daňový režim v krajine založenia dcérskej spoločnosti menej výhodný (vyššia daňová sadzba), v tom prípade budú zisky podliehať zdaneniu v krajine založenia dcérskej spoločnosti. Ak by boli dcérske spoločnosti založené v tom istom štáte, kde je založená aj materská spoločnosť, v tom prípade budú zisky spoločností zdaňované osobitne.
[311] Body 43 a 45 rozsudku
[312] SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016. s. 106
[313] Tamtiež, s. 106
[314] Bod 27 rozsudku

reality s cieľom vyhnúť sa inak splatnej dani zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území".[315]

V rámci procesu implementácie smernice majú teda členské štáty možnosť výberu, aký prístup si vo vzťahu k národnej daňovej legislatíve v súvislosti s preberaním inštitútu zvolia. A teda či sa v prípade výpočtu základu dane bude základ dane kreovať tým spôsobom, že sa doň budú zahŕňať príjmy podľa jednotlivých v smernici špecifikovaných kritérií, alebo príjem plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu.[316]

Implementačný proces bol práve s ohľadom na inštitút CFC pravidiel poznamenaný špecifikami, ktoré spočívajú v tom, že právna úprava sa má stať oproti ďalším implementovaným inštitútom účinnou až od 1. januára 2019. Okrem toho sa v rámci postupu vládneho návrhu zákona medzi jednotlivými čítaniami prijal aj pozmeňovací návrh, ktorý by rozšíril aplikovateľnosť pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti aj na fyzické osoby.[317] Nakoniec však, napriek vyvinutému mediálnemu tlaku[318] sa po treťom čítaní aplikovateľnosť pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti obmedzuje len na oblasť korporatívneho zdaňovania, teda len na daň z príjmov právnických osôb, čo je súladné so samotnou smernicou, ale na druhej strane podrýva skutočný a vážny záujem zákonodarcu v boji s daňovými únikmi v oblasti priameho zdaňovania a v úsilí o elimináciu daňových rajov.

Implementované ustanovenie CFC pravidiel v zákone o dani z príjmov, ktoré má vstúpiť v účinnosť od roku 2019, však nie je v slovenskej právnej úprave

---

[315] Bod 55 rozsudku. Obdobne uviedol generálny advokát Léger v bode 49 svojich návrhov: „*Prekážka Zmluvou garantovanej slobody voľného pohybu je odôvodnená bojom proti daňovým únikom len vtedy, ak špecifickým predmetom dotknutej právnej úpravy je vylúčiť daňové zvýhodnenie vyslovene umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť vnútroštátne právo*".

[316] 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). s. 197 a nasl.

[317] Obdobne tento implementačný variant uvádza aj: BONN, J. S. *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*. In EC Tax Review 2017-3, s. 151

[318] Pozri napr.: https://dennikn.sk/blog/apple-zaplati-za-ucelovu-danovu-schemu-13-mld-eur-slovenski-oligarchovia-nic-zatial/ Alebo: https://dennikn.sk/966896/podla-krajniaka-sa-vacsina-poslancov-pomylila-nevedeli-ze-hlasuju-o-zdaneni-oligarchov/ Alebo: https://dennikn.sk/964508/poslanci-podrzali-oligarchov-neschvalili-ich-zdanenie-v-schrankach/

revolučné a nejde nad rámec toho, ako je legislatívne upravené v smernici ATAD.[319]

5.1.5 Hybridné nesúlady

Hybridné nesúlady sú dôsledkom rozdielov v právnej kvalifikácií platieb (finančných nástrojov) alebo subjektov a tieto rozdiely vychádzajú najavo pri interakcii medzi právnymi systémami dvoch jurisdikcií. Výsledkom takýchto nesúladov je často dvojitý odpočet (t. j. odpočet v oboch štátoch) alebo odpočet príjmu v jednom štáte bez toho, aby sa zahrnul do základu dane v druhom štáte.[320] Hybridné nesúlady sú takto na jednotnom trhu výsledkom nezrovnalostí metód daňovej klasifikácie medzi členskými štátmi.[321] Inštitút hybridných nesúladov je posledným z opatrení smernice, ktoré musia členské štáty povinne reflektovať v národných zákonodarstvách a text smernice ATAD zakotvil vo vzťahu k predchádzaniu vzniku hybridných nesúladov základné východiská. Čl. 9 smernice zakotvil vo svojich odsekoch dva základné východiská, spočívajúce v tom, že:

1. *„Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu, odpočet sa umožní len v tom členskom štáte, v ktorom má táto platba svoj zdroj“ a*

---

[319] Na základe ustanovenia § 17h) prijatej právnej úpravy zákona o dani z príjmov kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou daňovníka sa rozumie právnická osoba alebo subjekt so sídlom v zahraničí, ak
a) daňovník podľa § 2 písm. d) druhého bodu sám alebo spolu so závislými osobami podľa § 2 písm. n) až r) má priamy podiel alebo nepriamy podiel na základnom imaní viac ako 50 %, má priamy podiel alebo nepriamy podiel na hlasovacích právach viac ako 50 % alebo má nárok na podiel na zisku tejto právnickej osoby alebo subjektu viac ako 50 % a
b) daň z príjmov právnickej osoby platená kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v zahraničí je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnickej osoby kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vypočítanou podľa § 17 až 29 a daňou z príjmov právnickej osoby, ktorú by platila kontrolovaná zahraničná spoločnosť v zahraničí.
V ďalších odsekoch právna úprava špecifikuje, kedy sa za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť považuje aj stála prevádzkareň daňovníka v zahraničí, zvýrazňuje uplatniteľnosť transakčného prístupu - kedy sú súčasťou základu dane u daňovníka aj príjmy kontrolovanej zahraničnej spoločnosti plynúce z opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré nie sú skutočné a ktoré boli vykonané za účelom získania daňovej výhody v zahraničí a v ďalších odsekoch upravuje pravidlá pre úpravu základu dane.
Pozri bližšie schválené znenie zákona NRSR 651 po treťom čítaní, dostupné: http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6491

[320] Z preambuly (bod 13) smernice ATAD, dostupné: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK

[321] FIBBE, G. K. - STEVENS, A. J. A. *Hybrid Mismatches under the ATAD I and II*. In EC Tax Review 2017-3, s. 153

2. *„Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne“.*

Po prijatí smernice ATAD bola Komisia na podnet Rady Ecofin požiadaná zaoberať sa aj otázkou hybridných nesúladov aj vo vzťahu k tretím krajinám, čoho výsledkom bola v pomerne promptnom procese zmena smernice ATAD z 12. júla 2016 (tzv. ATAD I) smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (tzv. ATAD II).[322] Predmetom smernice bola takto len problematika hybridných nesúladov a s tým spojená novelizácia čl. 9 smernice, ktorá znamenala jeho podstatné dopracovanie a doplnenie. Okrem toho pribudlo množstvo pojmov, ktorých definovaním sa stali súčasťou čl. 1 smernice. Čl. 9 smernice bol doplnený v nasledovnom zmysle:
1. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu:
a) odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou investora a
b) ak sa odpočet nezamietne v jurisdikcii investora, odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa.
Každý takýto odpočet je však oprávnený na započítanie voči príjmu s dvojitým zahrnutím, či už vznikol v súčasnom alebo nasledujúcom zdaňovacom období.
2. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia:
a) odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa a
b) ak sa odpočet nezamietne v jurisdikcii platiteľa, suma platby, ktorá by inak viedla k výslednému nesúladu, sa zahrnie do príjmu v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou príjemcu.

Okrem toho upravila smernica vo svojom texte, v čl. 9a) reverzné hybridné nesúlady a v čl. 9b) nesúlady týkajúce sa daňovej rezidencie. Povinnosť implementácie ustanovení smernice je pre členské štáty ohraničená lehotou 31. decembra 2019, resp. 31. decembra 2020 (v prípade čl. 9a) a 9b). Vzhľadom k tomu, že v rámci aktuálneho implementačného procesu s ohľadom na slovenské daňové zákonodarstvo v rámci novelizácie zákona o dani z príjmov nedochádza k zmenám s ohľadom na tento inštitút, nebudeme sa mu na tomto mieste bližšie venovať, aj keď je nutné uviesť, že legislatívne kroky, pokiaľ ide o jeho implementáciu, budú v blízkej budúcnosti nevyhnutné.

[322] Dostupné: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK

5.2 K úrovni implementácie opatrení smernice ATAD k 1. januáru 2018

Smernica predstavuje na poli úniového daňového práva prelomový dokument v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu akcentovaním nutnosti zabezpečiť platenie daní tam, kde sa zisky a hodnota vytvárajú.

Slovenská republika pristúpením k skoršej implementácii smernice ATAD plní svoje záväzky vo vzťahu k úniovému právu a čiastkovo aj vo vzťahu k Akčnému plánu BEPS. Samotný účel smernice, ktorým je harmonizácia vybraných opatrení v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom v oblasti korporatívneho zdaňovania naprieč daňovými zákonodarstvami v členských štátoch EÚ, bude podľa nášho názoru však už ťažšie napĺňaný. V konečnom dôsledku bude mať implementačný proces množstvo diferenciácií s ohľadom na zachytenie inštitútov v jednotlivých daňových zákonodarstvách, čo bude len reflektovať prispôsobenie jednotlivých opatrení sčasti aj národným požiadavkám.

Vo vzťahu k Slovenskej republike preukázala terajšia implementácia smernice (rok 2017) niekoľko skutočností. V slovenskom daňovom zákonodarstve v oblasti príjmového zdaňovania dochádza od januára 2018 k zavedeniu inštitútu zdanenia pri odchode, ktorý je zhodne s jeho obsiahnutím v texte smernice výsledkom vývoja úniovej judikatúry, ktorá kreovala inštitút do súčasnej legislatívnej podoby. Napriek jednoznačnej úprave základných daňových prvkov korporatívnej „odchodovej dane“ sa zdá, že pridružené otázky (ako sú zábezpeka, výpočet úroku z povoleného odkladu platenia dane) sú spôsobilé založiť rozdiely v jednotlivých národných právnych úpravách. Viacero očakávaní bolo tiež spojených so zavedením pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti, ktoré boli nakoniec implementované súladne so znením smernice len v oblasti korporatívneho zdaňovania (s účinnosťou až od januára 2019), čím bol zákonodarcom odignorovaný značný tlak, ktorý bol v poslednom období vyvinutý nielen odbornou verejnosťou v súvislosti s rozšírením ich uplatnenia aj na fyzické osoby. K tomu však nakoniec kvôli nedostatku politickej vôle nedošlo a tak vlastníci - fyzické osoby, ktorých príjmy „putujú do daňových rajov“ zostávajú neodhalení a takéto príjmy sú v ich prípadoch naďalej „nekontrolované“. S ohľadom na implementáciu ďalších opatrení obsiahnutých v texte smernice sa všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - GAAR - ukázalo ako možnosť precizovania a zostrenia legislatívnej konštrukcie už existujúceho GAAR obsiahnutého v čl. 3 (ods. 6 druhá veta) Daňového poriadku. Aj keď zároveň možno uviesť, že sa tak udialo rozporne s jeho znením podľa textu

smernice a s úniovou judikatúrou. Pokiaľ ide o inštitút pravidiel pre obmedzenie odpočítateľnosti úrokov, slovenský zákonodarca si nateraz za využitia výnimky v záverečných ustanoveniach smernice zachováva zdráhavý prístup argumentujúc, že súčasná právna úprava pravidiel nízkej kapitalizácie v čl. 21a) zákona o dani z príjmov sa zdá byť dostatočným minimálnym štandardom. Problematika hybridných nesúladov zatiaľ slovenským zákonodarcom nebola riešená, čo spôsobila zmena - dopracovanie smernice ATAD I smernicou ATAD II z konca mája 2017, ktorá reguluje hybridné nesúlady vo vzťahu k tretím krajinám. Je však možné predpokladať, že aj touto problematikou sa slovenský zákonodarca bude v najbližšom období zaoberať.

Napriek realizovanej skoršej implementácii smernice a vyššie uvádzaným skutočnostiam je zrejmé, že implementačný proces smernice a jednotlivé legislatívne kroky nie sú úplne zavŕšené, a tak bude aktuálnosť výskumu jednotlivých inštitútov pretrvávať aj v najbližšom časovom období. Záverom však možno, s ohľadom na analýzu obsiahnutú v tejto kapitole, nateraz poznamenať, že snaha zákonodarcu o elimináciu daňových únikov a daňových podvodov v oblasti korporatívneho zdaňovania, by mohla byť ešte presvedčivejšia.

ZÁVER

Výskumom uvedenej interdisciplinárnej oblasti bolo možné porozumieť charakteru a postaveniu Európskej únie ako medzinárodného spoločenstva *sui generis,* jej inštitúcií aktívnych v tvorbe a realizácií iniciatív zabezpečujúcich dotváranie jednotného vnútorného trhu a charakteru jej právnych aktov, ktoré predstavujú jej výrazové prostriedky v procese realizácie daňovej politiky EÚ. Následne sa po uvedení do problematiky vzájomnej podmienenosti práva EÚ a vnútroštátnych zákonodarstiev bolo možné bližšie venovať daňovej politike EÚ a jej iniciatívam pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom, v zmysle ktorej bolo možné vykresliť aktuálne trendy v jednotlivých jej oblastiach, ktorou je oblasť nepriameho zdaňovania, priameho zdaňovania a správy daní presahujúcou do predchádzajúcich dvoch oblastí v procesno-právnej rovine vnímania.

V tejto monografii bol analyzovaný a zhodnotený vplyv politiky EÚ na smerovanie politiky SR vo všeobecnej rovine a v oblasti realizácie daňových iniciatív ako realizačných inštrumentov daňovej politiky EÚ. Takisto je možné skonštatovať, že boli komplexne identifikované súčasné signifikantné iniciatívy inštitúcií EÚ s bližším zameraním na iniciovanie opatrení v oblasti dane z pridanej hodnoty a korporatívneho zdaňovania. Uvedeným partikulárnym cieľom boli priblížené najaktuálnejšie témy a iniciatívy EÚ, a to konkrétne analýzou právnych nástrojov EÚ slúžiacich na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom v skúmaných oblastiach. Na základe týchto podkladov bolo možné zhodnotiť doterajšiu úspešnosť týchto iniciatív na vnútroštátnej úrovni, analyzovať a vyhodnotiť prijaté legislatívne zmeny v daňovej oblasti podmienené implementáciou iniciatív EÚ v oblasti predchádzania daňovým únikom a daňovým podvodom a upozorniť na pripravované zmeny, ktoré ešte nevstúpili do platnosti a nenadobudli účinnosť.

V rámci implementovania iniciatív EÚ do vnútroštátneho daňového zákonodarstva Slovenskej republiky v oblasti dane z pridanej hodnoty a korporatívneho zdaňovania s cieľom nielen posilniť boj proti daňovým podvodom, ale takisto preventívne pôsobiť pri predchádzaní daňovým únikom, možno skonštatovať, že iniciatívy EÚ sú s ohľadom na medzinárodný charakter

podnikania spoločností v rámci EÚ a na zabezpečenie správneho fungovania jednotného vnútorného trhu opodstatnené.

Problematika vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva a práva EÚ a iniciatív EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom je obsahovo veľmi rozsiahla a ponúka kvantum otázok na skúmanie. Takisto poskytuje množstvo priestoru na prípadné pozmeňujúce návrhy, ktoré by zlepšili právne prostredie v EÚ. Skúmanie tohto vzťahu je o to dôležitejšie, že už nie sme ako Slovenská republika v dnešnej Európe „sami za seba“, ale patríme do väčšieho celku, kde sú už ekonomické a hospodárske vzťahy tak poprepletané, že si je bez nich ťažko možné predstaviť dôstojné fungovanie slovenskej ekonomiky.

S touto súvislosťou sa do popredia dostáva aj potreba spoločných pravidiel zdaňovania a medzinárodnej spolupráce pri správe daní tak, aby mohol tento systém fungovať bez zbytočných prekážok, aby bol cezhraničný obchod jednoduchý, hospodárny, rýchly, efektívny a aby rozvíjal podnikateľské aktivity, ktorými sa rozvíja samotné hospodárstvo jednotlivých členských štátov EÚ.

Daňovú politiku EÚ a jej iniciatívy je však nutné vnímať aj z hľadiska vytýčenia mantinelov pre inštitúcie EÚ, za ktoré by už nemali pri vykonávaní a presadzovaní implementácie svojich iniciatív zájsť, aby nebola ovplyvnená suverenita členských štátov nad vopred určenú mieru a aby sa zachovala rozdielnosť jednotlivých kultúr, národných tradícií a ochrany národného povedomia. Európu robí Európou práve diverzita jednotlivých členských štátov a samotná harmonizácia by nemala presiahnuť rámec toho, aby do tejto diverzity zasiahla. Preto je potrebné prihliadať pri samotnom približovaní právnych predpisov jednotlivých členských štátov na ich vnútroštátne podmienky a stav ekonomiky. Esenciálnou podmienkou objektívne správneho postupu inštitúcií EÚ je dôsledné dodržiavanie pravidiel, ktorými je viazaná a zhodnotenie jednotlivých krokov v kontexte princípu subsidiarity a princípu proporcionality. Zároveň možno uviesť, že skúmanie vzťahu EÚ k jednotlivých členským štátom si v súčasnosti vyžaduje čo najviac pozornosti nielen z pohľadu daňovej politiky, ale aj zo širších aspektov vykonávania harmonizácie politík EÚ s národnými právnymi poriadkami.

Po čiastkových záveroch obsiahnutých v tejto monografii možno usúdiť, že skúmaná problematika je vysoko aktuálna a svojim dopadom neovplyvňuje len správanie najväčších spoločností, ale bytostne sa dotýka každého jedného občana Európskej únie. Uvedené samozrejme súvisí so samotnou podstatou daní, ktorých prítomnosť priamo alebo nepriamo pociťuje každý z nás.

RESUME

The monograph is a comprehensive outline of the grant project VVGS-2016-284 entitled *"EU Initiatives to Prevent Tax Evasions and their Implementation into National Law"*, in which the authors' team described, characterized and assessed current trends in the EU tax policy, which is reflected through the creation of various initiatives at the EU level and their implementation into the national legal systems of the EU Member States in order to prevent tax evasion and tax fraud.

Tax evasion and tax fraud are nowadays undoubtedly a phenomenon of modern society, largely perceived as a negative phenomenon affecting the whole society, with a major impact on the development and the level of the economy.

The authors in an interdisciplinary cluster examined the issue not only from a tax-law point of view, but also from a political point of view. In the first two chapters, the authors focused on the characterization of the European Union in order to allow the reader to correctly understand its position in relation to the globalizing world as well as in relation to its member states, focusing on the description of the historical development of the European Union itself, a description of its most important institutions in the context of the creation and implementation of the EU tax policy, a description of the Official Journal of the European Union, primary EU law and secondary EU law, with regard to their direct applicability in the creation of tax policy itself.

In the third chapter, attention is paid to the definition of the relationship between national tax legislation and European Union law, the impact of the European Union's tax policy on the national laws of its Member States, with reference to the identification of harmonized areas, with their current stage of development and the ultimate goal. This definition can be seen as a prerequisite for a correct and comprehensive understanding of the application and implementation of EU institutions' initiatives to prevent tax evasion and tax fraud and their implementation into the national legal order of the Slovak Republic.

Within the fourth chapter and the fifth chapter, the authors focused on defining individual European Union initiatives in the fight against tax evasion and tax fraud as a means of implementing its tax policy, in the field of indirect taxation

on value added tax and in the field of direct taxation on corporate taxation, and on the evaluation of their implementation into the national tax legislation of the Slovak Republic. At the same time, in these chapters the authors assessed the real impact and effect of the these measures enacted on the basis of the initiatives in practice.

O AUTOROCH

JUDr. Adrián Popovič v súčasnosti pôsobí ako interný doktorand na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach. Počas doktorandského štúdia absolvoval v období posledného štvrťroku 2016 študijno-výskumný pobyt na Právnickej fakulte Štátnej univezity v Petrohrade v Ruskej federácii. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava najmä na problematiku rozpočtu Európskej únie a právnych aspektov jeho ďalšieho smerovania, a to predovšetkým s ohľadom na iniciatívy Európskej únie v oblasti reformovania spôsobu financovania jej rozpočtu.

JUDr. František Bonk, PhD. pôsobí aktuálne ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ, kde počas doby riešenia projektu pôsobil ako interný doktorand. Počas doktorandského štúdia absolvoval výskumné pobyty na Inštitúte Maxa Plancka pre daňové právo a verejné financie v Mníchove, ako aj na Inštitúte rakúskeho a medzinárodného daňového práva Ekonomickej univerzity vo Viedni. Doktorandské štúdium ukončil v auguste 2017 obhajobou dizertačnej práce na tému: *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch Európskej únie)*. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava na problematiku vyhýbania sa daňovým povinnostiam v oblasti priameho zdaňovania, predovšetkým pokiaľ ide o implementáciu inštitútov v boji proti daňovým únikom v oblasti korporatívneho zdaňovania.

JUDr. Ivana Štieberová v súčasnosti absolvuje doktorandské štúdium na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti sa sústreďuje najmä na problematiku predchádzania daňovým podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Mgr. Gabriela Szabariová, PhD. je absolventkou Filozofickej fakulty UPJŠ v Košiciach v odbore politológia, od roku 2014 pôsobila ako interná doktorandka na Katedre politológie Filozofickej fakulty UPJŠ v Košiciach. V rámci magisterského štúdia absolvovala v akademickom roku 2013-2014 semester na Afyon Kocatepe University v Turecku prostredníctvom programu Erasmus. Počas doktorandského štúdia pôsobila ako stážistka na Veľvyslanectve

Slovenskej republiky v Ľubľane a na Ministerstve zahraničných vecí a európskych záležitostí SR. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zaoberá otázkami občianstva, národnej identity a migrácie so zameraním na Švajčiarsko. Sekundárne sa v oblasti výskumu zaujímala aj o problematiku islamu. Doktorandské štúdium ukončila v auguste 2017.

Mgr. Matúš Béreš, PhD. ukončil doktorandské štúdium na Katedre politológie Filozofickej fakulty UPJŠ v Košiciach. Počas štúdia absolvoval študijné pobyty v Českej republike, Poľskej republike, stáž na Ministerstve zahraničných vecí a európskych záležitostí SR a na Veľvyslanectve Slovenskej republiky v Bukurešti. Doktorandské štúdium ukončil v auguste 2017 obhajobou dizertačnej práce na tému *„K problematike deformít demokracie na Slovensku v rokoch 1990 – 1998“*. Svoju vedecko-výskumnú činnosť zameriaval na tému 90. rokov v slovenskej politike, zánik Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládnutie Vladimíra Mečiara na Slovensku.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

KNIŽNÉ PUBLIKÁCIE:

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. EPOS: Bratislava, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
3. BELLOVÁ, J. Ekonomický pohled na otázku harmonizace daňové politiky členských států EU. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013 s. 22-23.
4. BORIA, P. *Taxation in European Union. 2nd Edition.* Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017. 208 pp. ISBN 978-3-319-53918-8.
5. BRHLÍKOVÁ, R. *Európska únia po Lisabone*. Nitra: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre, 2012. 256 s. ISBN 978-80-5580-172-8.
6. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.
7. BUJŇÁKOVÁ, M a kol. Je v Európe potrebná harmonizácia daní?. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: UPJŠ, 2013.
8. ČERVENÁ, K. Daňová politika verzus ekonómia - vybrané aspekty. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 49–66.
9. CHALMERS, D. – TOMKINS, A. *European Union Public Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. 563 s. ISBN 978-0-521-88237-8.
10. DAVIES, K. *Understanding European Union Law. 5th edition.* London: Routledge, 2013. 178 pp. ISBN 978-0-415-69902-0.
11. DE BROE, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008. 1112 s. ISBN 978-90-8722-035-8.
12. FAIRHURST, J. *Law of the European Union. Eighth edition.* Harlow: Longman, 2010. 810 s. ISBN 978-1-4082-4544-6.
13. FONTAINE, P. *Európa v 12 lekciách*. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2010. 48 s. ISBN 978-92-79-34295-0.

14. GOMUŁOWICZ, A. - MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa: LexisNexis, 2008. 744 s. ISBN 978-837334-863-9.
15. HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: UPJŠ, 2016. 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.
16. HURNÁ, L. - RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2010. 395 s. ISBN 978-80-225-3048-4.
17. KLUČKA, Ján – MAZÁK, Ján a kol. *Základy európskeho práva*. Bratislava: Iura Edition, 2004. 536 s.
18. 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.
19. LIPTÁKOVÁ, Ľ. a kol. *Európska únia*. Bratislava: SPRINT dva, 2011. 446 s. ISBN 978-80-89393-33-6.
20. MARTINEZ, J.C. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
21. MAZÁK, J. – JÁNOŠÍKOVÁ, M. *Základy práva Európskej únie – Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2009. 752 s. ISBN 978-80-8078-289-4.
22. MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009. 288 s. ISBN 978-80-8939-309-1.
23. ROMÁNOVÁ, A. Politická vôľa ako limit práva na príklade dane z finančných transakcií. In *Limity práva*. Praha: Leges, 2012. s. 386 - 393. ISBN 978-80-8757-645-8.
24. RUSIŇÁK, P. *Právo Európskej únie*. Bratislava: Ekonóm, 2006. ISBN 80-2252-244-9.
25. SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016. 347 s. ISBN 9783707335156.
26. SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo v SR*. Bratislava: SÚVAHA, 2004.
27. SIMAN, M. - SLAŠŤAN, M. *Sekundárne právo Európskej únie*. Bratislava: EUROIURIS - Európske právne centrum, 2007. 699 s. ISBN 978-80-969554-3-5.
28. SLAVNIĆ, N. S. *European Capital Movements and Corporate Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2015. 534 s. ISBN 978-90-8722-343-4.
29. STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s.

30. STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. – ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS, 2016. 360 s. ISBN 978-80-562-0147-3.
31. SYLLOVÁ, J. – PÍTROVÁ, L. – PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská smlouva. Komentář.* Praha: C.H. Beck, 2010. 1344 s. ISBN 978-80-7400-339-4.
32. ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky v Slovenskej republike: možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 176 s. ISBN 978-80-8168-603-0.
33. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii.* 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
34. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. 164 s. ISBN 978-80-8152-537-7.
35. TERRA, B. – WATTEL, P. *European Tax Law. 6th Edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012. 1107 s. ISBN 978-90-411-3878-1.
36. WEIDENFELD, W. - WESSELS, W. *Európa od A do Z. Sprievodca európskou integráciou*. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 1997. 272 s.
37. ZBÍRAL, R. *Institucionální rámec Evropské unie. Právně-politologický pohled*. Praha: Linde, 2007. 239 s. ISBN 978-80-7201-682-2.
38. ŽALOUDEK, K. *Encyklopedie politiky*. Praha: Libri, 2004. 572 s. ISBN 80-7277-209-0.

ČLÁNKY V ČASOPISOCH A VEDECKÝCH ZBORNÍKOCH:

1. BABČÁK, V. Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: *Ius et Administratio 1/2015.* 2015, s. 1-46. [online].
2. BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác – I. diel*. Košice: Univerzite Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 9-36. ISBN 978-80-8152-303-8.
3. BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)? In: *Justičná revue*, roč. 69. č. 6-7/ 2017, s. 868 - 880. ISSN 1335-6461.
4. BONK, F. Vlastné dane Európskej únie – nevyhnutnosť úniovej integrácie?. In *Právní ROZPRAVY 2015: mezinárodní vědecká konference oblasti práva*

a právních věd - Právní rozpravy 2015 s podtitulem "Vývoj práva", ročník V.: recenzovaný sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference: 13. - 17. apríl 2015. Hradec Králové: MAGNANIMITAS, 2015.

5. BONN, J. S. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 145 - 152.
6. BUJŇÁKOVÁ, M. Niekoľko poznámok k téme daňových podvodov. In *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 59-68. ISBN 978-80-8152-303-8.
7. BURÁK, E. Daňové plánovanie - prevencia pre riadenie daní. In *Dane a účtovníctvo*, 2012, č. 3.
8. CÉDELLE, A. The EU Anti Tax Avoidance Directive: A UK perspective. In *British Tax Review*, 2016-4, s. 490 - 507. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
9. CORDEWENER, A. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? In *EC Tax Review*, 2017-2. s. 60 - 66. ISSN 0928-2750.
10. ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39-58. ISBN 978-80-8152-431-8.
11. DOBROVIČ, Ľ. Societas publicanorum ako nástroj zneužívania práva. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 59-67. ISBN 978-80-8152-431-8.
12. DOLNÝ, J. Obmedzenia pri výplate dividend - komparácia testov solventnosti. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 69-82. ISBN 978-80-8152-431-8.
13. DOURADO, A. P. Interest limitation rule in the ATAD and the net taxation principle. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 112 - 121.
14. FIBBE, G. K. - STEVENS, A. J. A. Hybrid Mismatches under the ATAD I and II. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 153 -166.
15. FICLOVÁ, E. *Spotrebné dane v Európe*. Dizertačná práca. Brno: Masarykova univerzita, 2009. 255 s.
16. JENDROĽ, O. - FECKOVÁ, L. Možnosti eliminácie daňových únikov. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových*

únikov a daňovej trestnej činnosti“. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 113-124. ISBN 978-80-7380-456-5.

17. 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.
18. KOLEMBUS, A. Možnosti daňovej optimalizácie fyzických osôb. In *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 2014, ročník 19, č. 10, s. 31-37.
19. KUČERA, L. – ŠRAMKOVÁ, D. The Influence of the European Union on the Administration of Indirect Taxes in the Czech Republic.In *Systems of financial law: system of tax law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015, s. 362-373. ISBN 978-80-210-7827-7.
20. LENÁRTOVÁ, G. Faktory vzniku daňových únikov. In *Ekonomické rozhľady,* 2000, ročník 29, č. 3, s. 241-255.
21. MARKOVÁ, H. Tax Avoidance or Tax Optimization in the Czech Republic? In *Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe, Voronež*, 2016. S. 34 - 39. ISBN 978-5-9273-2334-0.
22. MORENO, A. B. A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases. In *British Tax Review*, 2016-2. s. 143 - 151. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
23. PEETERS, S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 122 - 132.
24. POPOVIČ, A. Vlastné dane EÚ – možno ich ukladať, vyberať a vymáhať?. In *Vymožiteľnosť práva v kontexte vývoja spoločnosti - právne, historické a politologické východiská a problémy aplikačnej praxe: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 375-384. ISBN 978-80-8152-492-9.
25. POPOVIČ, A. Vybrané aspekty vzťahu vnútroštátneho daňového zákonodarstva SR a práva EÚ. In *Jarná škola doktorandov 14.6.-16.6.2016, Liptovský Ján – Zborník príspevkov z 3. ročníka Jarnej školy doktorandov UPJŠ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 72-78.
26. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Harmonizácia daňovej sústavy s právom Európskej únie s dôrazom na právnu úpravu dane z pridanej hodnoty. In *Acta Iuridica Cassoviensia*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004, s. 87-91.

27. 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.
28. ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II.: zborník vedeckých prác*. Praha: Leges, 2012, s. 522-533.
29. ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku. In *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: EUBA, 2014. s. 198 -203. ISBN 978-80-2253-982-1.
30. SÁBO, J. Pojem environmentálnej dane v kontexte daňovej politiky Slovenskej republiky. In *Assessment of legal model of environmental protection in Poland and Slovakia*. Košice: EQUILIBRIA, 2013, s. 94-102.
31. STIERANKA, J. Aktivity Európskej únie v boji proti daňovým únikom. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 37-52. ISBN 978-80-738-0456-5.
32. STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 29-39. ISBN 978-80-805-4550-5.
33. ŠULEKOVÁ, Ž. Modernizácia a tendencie smerovania európskeho práva obchodných spoločností. In *Justičná revue*, roč. 65, č. 6-7/2013, s. 532-542. ISSN 1335-6461.
34. ŠTIEBEROVÁ, I.: Vymožiteľnosť práva daňového subjektu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. In *Vymožiteľnosť práva v kontexte vývoja spoločnosti – právne, historické a politologické východiská a problémy aplikačnej praxe : recenzovaný zborník vedeckých prác*. - Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. s. 459-469.
35. ŠTRKOLEC, M. - BONK, F. Thin capitalization rules in current slovak income tax law. In *Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe. Voronež*, 2016. s. 51 - 59. ISBN 978-5-9273-2334-0.
36. VOJNÍKOVÁ, I. Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ – zaostrené na rozpočtové otázky. In *Právní rozpravy 2014*. Hradec Králové: MAGNANIMITAS, 2014, s. 246-253.

PRÁVNE AKTY A INÉ DOKUMENTY EÚ:

1. Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012-2016
2. Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017-2018
3. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, the Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, the Commission Recommendation on aggressive tax planning SWD(2012) 403 final, Annex 14.
4. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU {COM(2016) 23 final, s. 6
5. Lisabonská zmluva
6. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010/EÚ zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 12.10.2010, s. 1 – 18)
7. Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaj i tovaru na diaľku [COM(2016) 757 final]
8. Návrh vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 756]
9. Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 755]
10. Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty uplatňované na knihy, noviny a periodiká [COM(2016) 758]
11. Návrh smernice Rady o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb, COM(2016) 685 final

12. Návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (COM(2016) 26 final z 28.01.2016)
13. Návrh smernice, ktorou sa zavádza oznamovanie podľa jednotlivých krajín podľa G20/OECD (COM/2016/025 final z 28.01.2016)
14. Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, C(2012) 8806 final
15. Odporúčanie Komisie o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv (C[2016] 271 z 28. 01. 2016)
16. Oznámenie Komisie určené Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru z roku 2001 s názvom Daňová politika v Európskej únii – priority pre nadchádzajúce roky, COM(2001) 260 final
17. 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}
18. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru zo dňa 04. októbra 2017 o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas rozhodnúť sa, COM(2017) 566 final
19. Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu a Rade zo 6. decembra 2012 - Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom; [COM(2012) 722 final]
20. Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Rade a Hospodárskemu a sociálnemu výboru zo 7. apríla 2016 o akčnom pláne v oblasti DPH a k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa; [COM(2016) 148 final]
21. Oznámenie Európskej komisie o daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam z 18. marca 2015 [COM/2015/0136 final]
22. Oznámenie Európskej komisie o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám z 27. júna 2012 [COM/2012/0351 final];
23. Oznámenie Európskej komisie o budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôsobenému jednotnému trhu zo 6. decembra 2011 [KOM/2011/0851 v konečnom znení]

24. Oznámenie Európskej komisie o koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii z 1. decembra 2008 [KOM/2008/0807 v konečnom znení]
25. Oznámenie Európskej komisie o opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom z 22. februára 2008 [KOM/2008/0109 v konečnom znení]
26. Oznámenie Európskej komisie o určitých kľúčových prvkoch, ktoré prispievajú k vybudovaniu stratégie boja proti podvodom s DPH v EÚ z 23. novembra 2007 [KOM(2007) 758 v konečnom znení]
27. Oznámenie Európskej komisie o potrebe rozvinúť koordinovanú stratégiu s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom z 31. mája 2006 [KOM/2006/0254 v konečnom znení]
28. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie (COM(2016) 24 final z 28.01.2016)
29. Pracovný dokument útvarov Komisie [SWD(2015) 121 final]
30. Rozhodnutie Európskeho parlamentu a Rady č. 406/2009 ES z 23. apríla 2009.
31. Rozhodnutie Komisie (2012/C198/05) z 3. júla 2012 týkajúce sa zriadenia fóra EÚ v oblasti DPH.
32. Rozhodnutie Rady (EÚ) 2017/1790 z 25. septembra 2017 o pozícii, ktorá sa má v mene Európskej únie zaujať v Rade pre spoluprácu zriadenej Dohodou o partnerstve a spolupráci medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Arménskou republikou na strane druhej, pokiaľ ide o prijatie priorít partnerstva medzi EÚ a Arménskom
33. Smernica Rady č. 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov
34. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118)
35. Smernica Rady č. 2009/55/ES z 25. mája 2009 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahujú na trvalé premiestnenie osobného majetku jednotlivcov z členského štátu (kodifikované znenie)
36. Smernica Rady č. 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení
37. Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 11.3.2011, s. 1 – 12).
38. Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22.júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o

mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH (Ú. v. EÚ L 201, 26.7.2013, s. 1 – 3).
39. Smernica Rady 2013/43/EÚ z 22.júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod (Ú. v. EÚ L 201, 26.7.2013, s. 4 – 6)
40. Smernica Rady č. 2014/86/ES z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica č. 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch
41. Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní (Ú. v. EÚ L 359, 16.12.2014, s. 1 – 29)
42. 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
43. Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/1371 z 5. júla 2017 o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva (Ú. v. EÚ L 198, 28.7.2017, s. 29 – 41)
44. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985) COM(85) 310 final
45. Zmluva o Európskej únii (Konsolidované znenie)
46. Zmluva o fungovaní Európskej únie (konsolidované znenie 2016) [Ú. v. ES C 202 (2016)]

INTERNETOVÉ ZDROJE

1. BURÁK, E.: Daňové plánovanie a optimalizácia sú spojené nádoby. [online]. Dostupné na internete: <https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-/cislo-J%C3%BAl/danove-planovanie-a-optimalizacia-su-spojene-nadoby.html>
2. HOLLÁ, K. – ZÁNICKÝ, P.: Dane a daňové úniky. [online]. s. 4-5. Dostupné na internete: <http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf>
3. KEATING, D. Monti chosen to head EU revenue panel. In: European Voice [online]. 2014. Dostupné na: <http://www.politico.eu/article/monti-to-present-own-resources-report-to-parliament/>
4. http://www.mfsr.sk
5. https://ec.europa.eu

6. http://www.europskaunia.sk
7. http://www.consilium.europa.eu
8. https://europa.eu
9. http://www.europarl.europa.eu
10. http://www.rokovanie.sk
11. http://www.finance.gov.sk
12. http://www.podnikajte.sk
13. http://publications.europa.eu
14. https://e-justice.europa.eu

VECNÝ REGISTER

A

agresívne daňové plánovanie. 37, 74, 106, 107, 122
akcízy 67
Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom 88
Akčný plán v oblasti DPH 90
aproximácia 60, 69
ATAD 6, 107, 108, 109, 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 128, 129, 130, 131, 132, 142, 143

B

BEPS 73, 106, 107, 109, 113, 119, 131

C

CCCTB 72, 73, 74, 121
CFC pravidlá 6, 125, 126, 127
colná únia 12

Č

členské štáty EÚ 25, 46, 47

D

daň z motorových vozidiel 71, 74
daň z príjmu právnických osôb 70
daňová politika EÚ 5, 55, 56, 61, 62, 63, 69, 70, 75
daňové plánovanie ... 73, 77, 80, 122
daňové podvody 7, 37, 38, 58, 81, 82, 83, 84, 95, 102, 141, 142
daňové úniky 8, 37, 38, 58, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 140, 141, 142, 144, 148
daňové zaťaženie 58, 80
daňový subjekt 78, 80, 82, 98, 100, 103, 123, 124
DPH 6, 37, 38, 58, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 76, 77, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 90, 91, 92, 93, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 141, 144, 146, 147

E

EBITDA 111, 112
EHS 12, 45, 63, 64, 68, 75, 85, 147
ESUO 11, 12, 44
EUROATOM 12
Európa 2020 – stratégia rastu EÚ. 58
europeizácia 52, 53

Európska komisia ..5, 17, 25, 26, 27, 28, 29, 34, 72, 79, 81, 88, 89, 90, 92, 93
Európska rada..... 5, 14, 17, 18, 19, 20, 27, 30
Európsky parlament.....5, 14, 17, 25, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 47, 92
exit tax..... 6, 114

G

GAAR.....6, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 131, 143

H

harmonizácia.....52, 60, 61, 64, 65, 68, 69, 70, 71, 72, 131, 134, 139, 143, 144
hybridné nesúlady 6, 129

I

implementácia..... 1, 4, 7, 99, 114, 119, 125, 131, 152
iniciatívy.....5, 18, 28, 30, 34, 35, 62, 66, 88, 93, 105, 107, 133, 134, 137

J

Jednotný európsky akt.....45
judikatúra Súdneho dvora Európskej únie 40

K

koordinácia..... 75
korporatívna daň.....70

L

Lisabonská zmluva ... 15, 19, 33, 39, 45, 46, 145

M

Maastrichtská zmluva 19, 45
medzinárodné dohody..... 40, 45, 55

N

nariadenie.....42, 46, 47, 67, 75, 85, 92, 145
nepriame dane.....62, 69

O

odporúčania a stanoviská..... 48
OLAF.....38

P

priame dane.....62, 69
primárne právo.....40, 45, 55

R

Rada Európskej únie.....5, 21, 22, 23, 25, 34, 47
rozhodnutie.....43, 48, 93, 147

S

sekundárne právo....6, 40, 46, 55, 85
Schumanov plán 11
smernica..... 42, 47, 62, 66, 68, 75, 85, 86, 91, 92, 105, 107, 108, 109, 113, 116,

117, 119, 123,
130, 145, 147, 148
spotrebné dane.....67, 68, 142
správa daní.....63, 75

T

transferové oceňovanie.....37

U

Úradný vestník Európskej únie.....5,
40, 41
úrok.....118

V

vnúrotný jednotný trh.....74
všeobecné právne zásady ..5, 40, 45,
50, 55

Z

ZEÚ..... 16, 17, 18, 19, 20,
23, 24, 26, 27, 28,
29, 30, 32, 33, 35,
36, 39, 45, 49, 50,
53, 55, 69
ZFEÚ.....23, 27, 29, 30, 31,
32, 33, 34, 35, 36,
37, 45, 46, 47, 48,
50, 52, 53, 54, 55,
56, 61, 63, 69, 71,
84
Zlučovacia zmluva..... 12
Zmluva z Nice..... 14

Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku

Autorský kolektív:

JUDr. Adrián Popovič
vedúci autorského kolektívu
JUDr. František Bonk, PhD.
JUDr. Ivana Štieberová
Mgr. Gabika Szabariová, PhD.
Mgr. Matúš Béreš, PhD.

Táto monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VVGS-2016-284 s názvom: *„Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku“*.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Odborné poradenstvo: Univerzitná knižnica UPJŠ v Košiciach
http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica
Rok vydania: 2018
Dostupné od: 23.08.2018
Rozsah strán: 154
Rozsah: 10 AH
Vydanie: prvé

ISBN: 978-80-8152-633-6 (e-publikácia)