

# Nový mechanizmus riešenia sporov v oblasti dvojitého zdanenia na Slovensku

## New Mechanisms of solving double taxation disputes in Slovakia

JUDr. Mgr. Vladislav Mičátek, PhD.

**Abstract:** *In order to fulfill the obligations arising from membership in the European Union, the Slovak Republic transposes directives into the Slovak legislation. One of the many directives is also the Council Directive on settlement mechanisms for double taxation disputes in the European Union adopted in 2017. The Directive constitutes the conditions for respecting the right to a fair trial and freedom of enterprise. In Slovakia, a law has been adopted regulating dispute settlement mechanisms to prevent double taxation and to preserve the rights associated with the matter in the tax entities concerned. This legislation augments the rules on transparency and also reinforces anti-tax avoidance measures. The aim of the study is to analyze the procedure for tackling disputes linked with precluding double taxation in the context of the new legislation. The result of the analysis is to highlight the importance of introducing EU rules in the field of taxation and creating the adequate conditions for the development of fair economic relations within the European Union and fulfillment of the obligations arising from the Treaty of Accession of the Slovak Republic to the European Union.*

**Kľúčové slová:** *directive, taxes, disputes, national authority, business*

**JEL:** F13, F38

### 1 Úvod

Globalizácia je fenoménom súčasnej doby a ovplyvňuje nielen ekonomické, finančné, sociálne, kultúrne vzťahy, ale aj právne vzťahy. Globalizácia umožňuje pohyb kapitálu, tovaru a osôb. Na základe údajov Medzinárodnej organizácie práce v členských štátoch EÚ je 30% až 50% nesúlad medzi dosiahnutým vzdelaním a požiadavkami pracovného miesta. Práve mobilita pracovnej sily môže tento nesúlad zmenšiť alebo úplne odstrániť. Mobilný zamestnanec má väčšiu šancu nájsť si prácu súvisiacu s jeho zručnosťami (Bajzík, 2018).

V rámci tohto procesu sa zvyšuje najmä tovarová výmena. Globalizovaný svet, v ktorom sú ľudia stále mobilnejší, prispieva k rozvoju rôznych foriem politickej príslušnosti, v ktorých štát nemá viac monopol (Delaneuville, 2016). Proces globalizácie urýchľuje aj súčasný rozvoj medzinárodných investičných vzťahov. V dôsledku globalizácie sa národné ekonomiky integrujú do svetovej ekonomiky s cieľom zabezpečiť hospodársky rast, pričom sú obmedzované ich národné záujmy (Wefersová, J. 2016). Súčasný proces globalizácie v značnom rozsahu ovplyvňujú aj medzinárodné organizácie, ktorých členom je Slovenská republika. V oblasti politiky medzinárodného zdanenia je významná aj otázka zamedzenia dvojitého zdanenia. Dvojité zdanenie, ku ktorému dochádza v medzinárodnom kontexte je nežiadúce, pretože znižuje príjmy, ktoré podnikom a občanom jedného štátu plynú z druhého štátu. Medzi štátmi, ktoré uzatvorili dohody o zamedzení dvojitého zdanenia môžu vznikať aj spory týkajúce sa riešenia sporov ohľadom správnej aplikácie ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Vzhľadom na účinnosť smernice Rady EÚ č. 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii (Európska únia 2017). bol prijatý aj zákon na Slovensku, ktorý ustanovuje mechanizmus riešenia sporov v oblasti daní. Základom smernice je známy Arbitrážny dohovor Európskej únie z roku 1990, v ktorom je stanovený záväzný arbitrážny mechanizmus. Existujúci arbitrážny dohovor Únie upravuje aj

oblasť transferového oceňovania. Smernica EÚ 2017/1852 upravuje aj ostatné oblasti, v ktorých môže dôjsť k dvojitému zdaneniu a ustanovuje pravidlá zabezpečujúce hladké vykonávanie a účinnosť riešenia sporov z dvojitého zdanenia. Slovenská právna úprava sa vzťahuje na daňové subjekty, najmä na podniky a obchodné spoločnosti, ktorých sa zamedzenie dvojitého zdanenia dotýka. Nová slovenská právna úprava je vhodným nástrojom, pretože tradičné metódy riešenia sporov už nie celkom zodpovedajú zložitosti a rizikám súčasného globálneho daňového prostredia.

Hlavným cieľom novoprijatého zákona č. 11/2019 Z. z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia, ktorý nadobudne účinnosť 1. júla 2019 je zvýšenie účinnosti a efektívnosti mechanizmov riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia. Tvorcovia smernice a nadväzujúceho zákona predpokladajú, že účinný mechanizmus riešenia sporov celkovo zlepší podnikateľské prostredie v Európskej únii, resp. mimo neho a podporí investície, rast a zamestnanosť. Zároveň by mal viesť k väčšej istote a predvídateľnosti pre daňové subjekty, a tým poskytovať stabilnejší a istejší základ pre obchodovanie, podnikanie a prijímanie investičných rozhodnutí. Ekonomickým prínosom danej právnej normy je, že na základe efektívnejšieho riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia dôjde k účinnému zamedzeniu dvojitého zdanenia, zvýši sa úroveň dodržiavania medzinárodných záväzkov zo strany členských a zmluvných štátov a znížia sa ich administratívne náklady. Zároveň sa posilní celková dôvera verejnosti, občanov a daňových subjektov v spravodlivosť a spoľahlivosť daňových systémov.

## 2. Všeobecná charakteristika smernice a novoprijatého zákona

Ekonomický vývoj, na ktorý reaguje nadnárodná i národná legislatíva dokazuje záver získaný na poklade predošlého výskumu: „*Ekonomická globalizácia zmenila medzinárodný hospodársky poriadok a priniesla nové výzvy a možnosti. Tejto realite sa prispôbili štáty, ktoré v záujme rozvoja hospodárskych a obchodných vzťahov vytvorili právne predpoklady pre rozvoj podnikania v globálnom prostredí. Slovenská republika prispôbila podmienky podnikania európskym štandardom a pod vplyvom európskeho práva sa zmenili národné právne predpisy*“ (Kovalančíková, Nováčková, 2013). V nadväznosti na uvedené a dynamický ekonomický vývoj je nutné reagovať na aktuálnu situáciu a problémy v oblasti medzinárodného zdaňovania.

V zmysle práva EÚ platí, že smernice sú záväzné pre každý členský štát, ktorému sú určené a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom (Európska únia, 2010). Smernice ustanovujú cieľ, ktorý je spoločný pre všetky členské štáty, ale členské štáty pri dosahovaní tohto cieľa majú voľnosť výberu prostriedkov a metód, ktoré používajú pri transpozícii smerníc. Znamená to, že členské štáty majú presne definovaný cieľ, avšak metódy a prostriedky na jeho dosiahnutie si určujú samé. Smernice sú vhodným nástrojom na zblížovanie právnych poriadkov členských štátov, pričom ich cieľom nie je unifikácia práva. Členské štáty pravidelne informujú Európsku komisiu o transpozícii smerníc do vnútroštátneho právneho poriadku. (Nováčková, 2012).

Smernica Rady EÚ č. 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii priamo uvádza: „*stanovujú pravidlá týkajúce sa mechanizmu riešenia sporov medzi členskými štátmi, keď tieto spory vyplývajú z výkladu a uplatňovania zmlúv a dohovorov, v ktorých sa ustanovuje zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov a prípadne kapitálu*“ (Európska únia 2017). Cieľom smernice je zaviesť efektívny a účinný rámec na riešenie daňových sporov, ktorý zabezpečuje právnu istotu a priaznivé prostredie pre podnikanie s primárnym dosahom dosiahnuť spravodlivé a účinné daňové systémy v rámci Európskej únie. Takáto právna úprava vytvára podmienky pre správne fungovanie vnútorného trhu Európskej únie. Platná právna úprava Európskej únie umožňuje

daňovníkovi iniciovať postup vzájomnej dohody, podľa ktorého musia členské štáty dosiahnuť dohodu v lehote dvoch rokov. V prípade neúspešného postupu sa začne rozhodcovské konanie na vyriešenie sporu v stanovených lehotách.

Podľa ustanovenia článku 22 smernice EÚ 2017/1852 *členské štáty uvedú do účinnosti zákony, iné právne predpisy a opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu vnútroštátnej legislatívy s touto smernicou najneskôr do 30. júna 2019*. Z toho vyplynula explicitná povinnosť Slovenskej republiky transponovať smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku, v dôsledku čoho bol prijatý nový zákon č. 11/2019 Z. z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia (ďalej len „zákon“) (Národná rada Slovenskej republiky, 2019). Tento zákon nadobudne účinnosť 1.7.2019, pričom sa má aplikovať už na konania začaté na základe podania žiadosti o zamedzenie dvojitého zdanenia po 30.6.2019 za zdaňovacie obdobie začínajúce po 31.12.2017. Preto, ak osoba bola alebo bude dvojito zdanená už v súčasnosti a neuplynie do júna 2019 trojročná zákonná lehota, odporúčame so žiadosťou počkať do účinnosti zákona a to z viacerých procesných dôvodov.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky v dôvodovej správe k zákonu konštatuje: *„Jedným z najväčších problémov, ktorým daňové subjekty pôsobiace cezhranične v súčasnosti čelia, je dvojité zdanenie. Pravidlá riešenia sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia už existujú, nie vždy však vedú k uspokojivému riešeniu dvojitého zdanenia.“* (Národná rada Slovenskej republiky, 2019). Ďalej zdôvodňuje, že je potrebné pravidlá zlepšiť najmä pokiaľ ide o prístup daňových subjektov k nim, oblasť, ktorú zastrešujú, ich včasnosť a nezvratnosť a uzatvára: *„Tradičné metódy riešenia sporov o zamedzení dvojitého zdanenia už nie celkom zodpovedajú zložitosti a rizikám súčasného globálneho daňového prostredia.“*

Novoprijatý zákon je zameraný predovšetkým na obchodné spoločnosti. Hoci vychádza z pravidiel arbitrážneho procesu, rozširuje jeho pôsobnosť aj na oblasti, na ktoré sa v súčasnosti nevzťahuje, a na základe skúseností z praxe pridáva nové vykonávacie prvky, ktoré majú pomôcť lepšie a efektívnejšie riešiť spory. Zákon upravuje podmienky začatia konania o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a iným štátom, s ktorým má Slovensko uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, ak tieto spory vyplývajú z výkladu a uplatňovania zmluvy. Rovnako zákon pokrýva aj riešenie situácií, ktoré vzniknú v dôsledku transferového oceňovania alebo priradovania ziskov stálej prevádzkarni.

### **3. Dvojité zdanenie**

Svetová ekonomika sa stáva stále viac integrovanou a vzájomne prepojenou prostredníctvom obchodu (Milošovišová, Pašktrová, 2015). S rozvojom medzinárodného obchodu, medzinárodných investičných vzťahov a medzinárodných ekonomických vzťahov súvisí aj problematika daňových vzťahov. Prebiehajúca globalizácia všetkých stránok spoločenského života, ktorá má svoj základ v globalizácii ekonomických procesov vedie k vytvoreniu spoločného medzinárodného trhu. V rámci Európskej únie ide o vytvorenie spoločného vnútorného trhu bez hraníc. Podľa doterajších poznatkov hospodárskej praxe, prítomnosť zahraničných a medzinárodných spoločností v členských štátoch EÚ, prispieva k hospodárskemu rozvoju, zlepšovaniu výkonnosti ekonomiky, zavádzaniu inovácií, zvyšovaniu počtu pracovných miest a k odstraňovaniu regionálnych rozdielov (Bajzík, 2017). Základné dokumenty Európskej únie vychádzajú z štyroch základných slobôd, ako sú voľný pohyb tovaru, voľný pohyb osôb, služieb a kapitálu v rámci členských štátov Európskej únie. Na tieto štyri základné slobody nadväzuje zákaz obmedzovania slobody usadiť sa a zákaz rozdielneho zaobchádzania, ak dochádza k cezhraničným transakciám medzi subjektmi (fyzickými alebo právnickými osobami), ktoré majú trvalé bydlisko alebo sídlo v členských štátoch Európskej únie. Práve pri cezhraničných situáciách môže dôjsť k dvojitému zdaneniu, čím subjekt

takýchto cezhraničných vzťahov môže byť diskriminovaný. Možnosť dvojitého zdanenia vzniká tým, že každý štát vychádza pri tvorení svojho daňového systému z vnútroštátnych fiškálnych potrieb a potrieb ďalšieho ekonomického rozvoja.

V rámci Európskej únie sa podporujú cezhraničné investície a transakcie tým, že väčšina smerníc Rady v oblasti daní je zameraná na odstránenie daňových prekážok, ktoré sú spôsobené dvojitým zdanením. Taktiež rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie poukazujú na neprípustné daňové prekážky spôsobené dvojitým zdanením, ktoré obmedzujú právo slobody usadiť sa a narúšajú vytvorenie integrovaného vnútorného trhu Európskej únie. Pritom rozhodnutia Súdneho dvora rešpektujú právo členských štátov Európskej únie na ochranu ich daňových základov, ktoré však nemá byť v rozpore so Zmluvou o Európskej únii a Zmluvou o fungovaní EÚ, (Ú. v. EÚ C 83. 30.3.2010) resp. Zmluvou o Európskom spoločenstve, ktoré zakotvujú voľný pohyb tovaru, voľný pohyb osôb, služieb a kapitálu v rámci členských štátov Európskej únie. Ide o to, aby boli odstránené nielen prekážky cezhraničnej ekonomickej činnosti fyzických a právnických osôb v rámci členských štátov Európskej únie, ale aj aby bolo reálne garantované právo slobody usadiť sa v rámci Európskej únie.

Dvojité zdanenie príjmov predstavuje situáciu, keď ten istý príjem daňovníka podlieha zdaneniu v štáte rezidencie daňovníka, ako aj v štáte zdroja príjmu. Jednotlivé štáty sa snažia o zamedzenie dvojitého zdanenia prijímaním opatrení v ich domácich legislatívach a prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Z pohľadu medzinárodného zmluvného práva ide o bilaterálne medzinárodné zmluvy. Postup pri zdaňovaní príjmov fyzickej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí sa riadi na Slovensku ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. V prípade štátov, s ktorými má SR uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, sa postupuje podľa tejto zmluvy, t. j. uplatňuje sa metóda uvedená v konkrétnej zmluve.

Najvhodnejším nástrojom regulácie daňových vzťahov sú medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Medzinárodné zmluvy tohto typu určujú kritériá pre zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov prostredníctvom určenia spôsobu zdanenia a zabraňujú medzinárodnému dvojitému zdaneniu. Medzinárodné zmluvy prešli dlhým vývojom. Základom sú modelové zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj a Organizácie Spojených národov, ktoré sú pomerne často novelizované, komentované či upravované. Tieto vzorové zmluvy vytvárajú základ, ktorý zmluvné strany po vzájomnej dohode doplňujú. Podstata zmluvy spočíva v tom, aby sa vytvorili určité kritériá vo vzťahu k zdaneniu jednotlivých príjmov tak, aby nedošlo k vytvoreniu daňovej neistoty. Zmluvy nemajú za cieľ formulovať nejaké osobitné daňové úľavy. Taxatívne určujú, v ktorom štáte budú príjmy alebo majetok zdanené v určitých predvídaných situáciách. Samy o sebe neustanovujú žiadnu novú povinnosť vo sfére zdanenia, ktorú by zmluvný štát nemal.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky vydáva zoznam štátov, s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní, alebo štátov, ktoré sú zmluvnými partnermi medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu. Slovenská republika má k 1.1.2019 uzatvorené zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov cca so 70 štátmi (Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2019). Možno konštatovať, že daňové zmluvy prispeli k odstráneniu prípadov dvojitého zdanenia, ale z dôvodu ich dvojstrannej povahy, nemôžu účinne riešiť problém dvojitého nezdanenia vyplývajúci z daňovej konkurencie štátov. Možným riešením uvedeného je prijatie mnohostranných zmlúv medzi štátmi, ktoré by mali v týchto nepriaznivých časoch prejavíť ochotu spolupracovať a úsilie zamerať sa práve na koordinované riešenia. Vďaka prijatiu komplexných zmlúv by si štáty ochránili svoje daňové výnosy, odstránili daňovú diskrimináciu a vyriešili nielen problémy s dvojitým zdanením alebo aj s nezdanením.

Multilaterálne dohody by predstavovali prínos aj pre daňovníkov a zahraničných investorov najmä z dôvodu právnej istoty a zníženia administratívnych nákladov. V nadväznosti na uvedené považujeme za vhodné uviesť, že sme názoru, že Európska komisia by mala pokračovať v prácach na vytvorení jednotnej Európskej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, ktorá by nahradila v súčasnosti platné bilaterálne zmluvy medzi členskými štátmi EÚ, keďže s veľkým počtom zmlúv, ktoré obsahujú nerovnaké zmluvné ustanovenia, sa právo EÚ a právo členských štátov stáva menej prehľadným a komplikovaným. Európska zmluva by prispela k odstráneniu niektorých daňových problémov, s ktorými sa daňovníci stretávajú, a zároveň by viedla k vytvoreniu lepšie fungujúceho jednotného vnútorného trhu (Nerudová, 2011). Táto skutočnosť by si vyžadovala, aby jednotlivé ustanovenia boli v úplnom súlade s právom Európskej únie, čo pri súčasných bilaterálnych zmluvách nie je celkom pravda.

#### **4. Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia vs. novoprijatá legislatíva**

V Zmluve o fungovaní Európskej únie je problematika priamych daní upravená v článku 115 (Európska únia, 2010). Primárna právna úprava je doplnená širokým spektrom sekundárnych aktov, predovšetkým nariadení a smerníc a v poslednej dobe aj predmetom rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie. Okrem sekundárnej legislatívy v oblasti daní sa aplikuje aj Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov prijatý v Bruseli 23. júla 1990 (arbitrážny dohovor Únie) so všetkými úpravami a zmenami a doplneniami, ktoré sa vykonali Dohovorom o pristúpení Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva k Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov, podpísaný v Bruseli 21. decembra 1995 (Európska únia, 2010). Dohovor upravuje objektívne rozdelenie práva na zdanenie príjmu medzi zmluvnými štátmi.

K tomuto arbitrážnemu dohovoru pristúpili aj nové členské štáty na základe Dohovoru o pristúpení Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovenskej republiky a Slovenskej republiky k Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia (arbitrážny dohovor Únie) v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov v znení zmien a doplnení dohovoru z 21. decembra 1995 a protokolu z 25. mája 1999. Arbitrážny dohovor je významným právnym nástrojom na zamedzenie dvojitého zdanenia ziskov nadnárodných spoločností so sídlom v rôznych členských štátoch Európskej únie, ku ktorému môže dôjsť napríklad v dôsledku nesprávne nastavených transferových cien. Ide predovšetkým o prípady, keď správca dane v jednom členskom štáte Európskej únie vykonal primárnu úpravu základu dane u jedného podniku/člena nadnárodnej skupiny, pričom správca dane v druhom členskom štáte u druhého člena/podniku tejto nadnárodnej skupiny nepovolil vykonať primeranú korešpondujúcu úpravu. Predmetný dohovor ustanovuje postupy riešenia sporov v oblasti zamedzenia dvojitého zdanenia formou rozhodcovského konania.

Medzi najdôležitejšie zmeny v rámci novoprijatej slovenskej legislatívy vychádzajúcej zo smernice v porovnaní so súčasnými možnosťami riešenia daňových sporov podľa článku 25 modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a Arbitrážneho dohovoru (t.j. úprava ziskov podnikov pri transferovom oceňovaní) zaradujeme:

- zapojenie slovenských súdov v prípade nečinnosti ministerstva alebo vzniku procesného sporu, kde príslušným súdom bude Okresný súd Bratislava II;

- stanovenie 2 ročnej lehoty na vyriešenie sporu, ktorá doteraz bola len pri sporoch transferového oceňovania podľa Arbitrážneho dohovoru (ak vznikol spor len na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, daňovník nemal možnosť domáhať sa svojich práv a žiadať o zostavenie arbitrážnej/poradnej komisie);
- právo daňovníka žiadať zriadenie poradnej komisie;
- jasne sa upravujú procesné pravidlá od podania žiadosti daňovníka až po vyriešenie sporu (zamedzenie dvojitého zdanenia);
- jasne sa upravujú pravidlá, ak začne konanie aj podľa Trestného poriadku alebo Správneho súdneho poriadku (začatie konania o vyriešenie sporu dvojitého zdanenia nie je prekážkou začatia konania vo veci spornej otázky aj podľa iných predpisov).

## 5. Mechanizmus riešenia sporov na Slovensku

V rámci rozvoja ekonomických vzťahov môžu vznikáť aj viaceré problémy. Jedným z problémov je aj zdaňovanie. Všeobecne platí zásada, že riešenie problémov alebo konfliktov by malo byť spravodlivé, nestranné a v záujme objasnenia pravdy (Rovinská, 2015). Spravodlivosť je chápaná rovnako ako individuálna kvalita v zmysle mravnom, ktorá má hodnotu sama o sebe. V tom kontexte sa nám žiada uviesť všeobecné východisko, keďže už Platón a Aristoteles charakterizovali spravodlivosť ako areté – cnosť, čo je trvalý stav so schopnosťou konať mravne. Pri hľadaní spravodlivosti sú rozhodujúce fakty o porušení právnych predpisov.

Slovenský zákon o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia upravuje podmienky začatia konania o zamedzení dvojitého zdanenia, t. j. konania medzi Slovenskou republikou a členským štátom alebo členskými štátmi, medzi ktorými vznikol spor vyplývajúci z výkladu a uplatňovania dotknutej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V prípade existencie sporu, ktorého predmetom je vyriešenie spornej otázky dotknutý daňový subjekt podá žiadosť o zamedzenie dvojitého zdanenia Ministerstvu financií Slovenskej republiky, pričom túto žiadosť je povinný doručiť aj príslušnému orgánu členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka. Subjektami týchto vzťahov sú štáty ako subjekty medzinárodného práva alebo subjekty, ktorých sa zdanenie priamo dotýka (právnické alebo fyzické osoby).

Najvhodnejším spôsobom, ako urovnať spor je dosiahnutie dohody medzi stranami, pričom ide o hľadanie kompromisov, ktoré sú prijateľné pre obidve strany. Túto paradigmu subsumuje aj slovenská legislatíva, keďže ustanovenie § 4 zákona upravuje pravidlá postupu riešenia spornej otázky vzájomnou dohodou. Základnou podmienkou je, že žiadosť o zamedzenie dvojitého zdanenia musí byť prijatá Ministerstvom financií Slovenskej republiky a zároveň aj príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka rozhodol o prijatí žiadosti. Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, sa teda môžu dohodnúť na vyriešení spornej otázky na základe vzájomnej dohody. Pokiaľ Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, dospejú k vzájomnej dohode a vyriešia spornú otázku, t. j. vyriešia to, ktorý členský štát má právo zdaňovať predmetný príjem alebo kapitál. Z toho vyplýva, že Ministerstvo financií Slovenskej republiky je povinné bezodkladne vydať rozhodnutie, ktoré musí následne doručiť dotknutému daňovému subjektu. Základnou lehotou na vyriešenie spornej otázky vzájomnou dohodou sú dva roky od doručenia rozhodnutia o prijatí žiadosti o zamedzenie dvojitého zdanenia príslušným orgánom členského štátu.

Ak nedôjde k zamedzeniu dvojitého zdanenia, t. j. ak sa ministerstvo financií s príslušným orgánom členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, nedohodnú na vyriešení spornej otázky

vzájomnou dohodou v stanovenej lehote, ministerstvo financií je povinné dotknutému daňovému subjektu oznámiť, prečo sa táto dohoda nedosiahla.

Právna úprava ustanovuje taktiež možnosť riešenia sporov prostredníctvom poradnej komisie. Meritum vecí spočíva v tom, že dotknutý daňový subjekt podá žiadosť o zriadenie poradnej komisie na príslušný orgán. Na Slovensku je to Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Ministerstvo a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, zriadiu poradnú komisiu, ak dotknutý daňový subjekt podá žiadosť o jej zriadenie. Poradnú komisiu tvoria nezávislé osoby a sú zapísané v zozname, ktorý vedie, aktualizuje a zverejňuje Európska komisia. Výkon funkcie nezávislej osoby sa považuje za úkon vo všeobecnom záujme, a preto sa na neho vzťahujú ustanovenia Zákonníka práce.(zákon č.311/2001 Z.z.) Poradnú komisiu tvorí predseda poradnej komisie, jeden zástupca za Ministerstvo financií Slovenskej republiky a jeden zástupca za príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, a jedna nezávislá osoba. Zástupcovia Ministerstva financií Slovenskej republiky a zástupcovia príslušného orgánu členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka a nezávislé osoby si zvolia predsedu poradnej komisie zo zoznamu nezávislých osôb, ktorý je sudcom, ak sa nedohodnú inak. Môžu sa teda dohodnúť, že predseda poradnej komisie nemusí byť rozhodcom. Ak sa na tom Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, dohodnú, môžu byť v poradnej komisii dvaja zástupcovia za Ministerstvo financií Slovenskej republiky a dvaja zástupcovia za príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka. Tak isto sa môžu dohodnúť, že ministerstvo financií aj príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka vyberú zo zoznamu nezávislých osôb dve nezávislé osoby, ktoré budú súčasťou poradnej komisie. Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka sa vopred dohodnú na tom, ako vymenujú nezávislé osoby a ich náhradníkov, t. j. určia si pravidlá vymenovania nezávislých osôb. Ak sa dohodnú na pravidlách vymenovania, avšak z určitého dôvodu nedôjde k výberu nezávislých osôb, môže dotknutý daňový subjekt požiadať súd, aby ustanovil nezávislú osobu zo zoznamu nezávislých osôb. Ak by k dohode pravidiel vymenovania nezávislých osôb nedošlo vôbec, nezávislé osoby sa vyberú na základe žrebovania zo zoznamu nezávislých osôb. V tomto prípade logicky bude aj predseda poradnej komisie určený na základe žrebovania zo zoznamu nezávislých osôb.

Po oznámení stanoviska komisie pre riešenie sporov sa Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, môžu dohodnúť na riešení spornej otázky v lehote do šiestich mesiacov od tohto oznámenia. V tejto lehote sa môžu dohodnúť na vyriešení spornej otázky aj odchylné od stanoviska komisie. Ak v tejto lehote nedospejú k dohode, musia spornú otázku vyriešiť podľa stanoviska komisie. V tomto prípade je Ministerstvo financií SR povinné bezodkladne vydať rozhodnutie o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré doručí dotknutému daňovému subjektu do 30 dní od jeho vydania.

Rozhodnutie vychádza z dohody alebo zo stanoviska komisie pre riešenie sporov, takže jeho meritom je určenie, ktorý štát má zdaňovať príjem alebo kapitál dotknutého daňového subjektu. Týmto rozhodnutím teda môže dôjsť k zrušeniu zdanenia, t. j. zrušenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ktoré bolo uložené Slovenskou republikou alebo k potvrdeniu vyrubovania dane, t. j. potvrdenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ktorú má dotknutý daňový subjekt v Slovenskej republike zaplatiť.

Rozhodnutie je vykonateľné po uplynutí 60 dní od doručenia, ak príslušný súd nevyslovil nedostatok nezávislosti nezávislej osoby alebo ak sa dotknutý daňový subjekt v tejto lehote vzdá práva na opravné prostriedky. Ak dotknutý daňový subjekt podá voči rozhodnutiu o zamedzení dvojitého zdanenia odvolanie, toto rozhodnutie sa automaticky zo zákona zrušuje a odvolacie konanie sa zastaví, keďže pomíne jeho dôvod.

Ak by rozhodnutie nebolo vydané, daňový subjekt môže podať žalobu proti nečinnosti orgánu verejnej správy podľa Správneho súdneho poriadku na príslušný správny súd.

Spory týkajúce sa zamedzenia dvojitého zdanenia môžu byť riešené aj prostredníctvom komisie pre alternatívne riešenie sporov. Komisia pre alternatívne riešenie sporov je zložená z nezávislých odborníkov, pričom sa primerane aplikujú ustanovenia o poradnej komisii. Komisia sa líši od poradnej komisie najmä tým, že môže navrhnúť aj akýkoľvek iný typ postupu riešenia sporov než ako uplatňuje poradná komisia, t. j. alternatívu k postupu riešenia sporu na základe nezávislého stanoviska. Takýmito alternatívnymi postupmi sú napr. zmierenie, mediácia, expertíza, rozhodcovské konanie alebo akékoľvek iné postupy alebo techniky riešenia sporov, ktorých cieľom je vyriešiť danú spornú otázku. Komisia pre riešenie sporov musí najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa jej zriadenia vydať písomné stanovisko.

Počas konania o zamedzení dvojitého zdanenia môžu vzniknúť trovy konania, ktoré sa delia rovným dielom medzi Ministerstvo financií Slovenskej republiky a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, pokiaľ sa nedohodnú na inom spôsobe rozdelenia trov konania alebo, ak nejde o situáciu, keď sa dohodnú, že všetky vzniknuté trovy konania znáša dotknutý daňový subjekt.

## 6. Záver

Globálne otváranie trhov umožňuje rozvoj obchodným, finančným a investičným vzťahom, ale zároveň prináša aj viacero problémov v oblasti daňovej politiky. Vytvorenie vhodného optimálneho modelu je želením každej medzinárodnej ekonomickej organizácie a aj každého štátu. Tvorba optimálneho daňového systému je totiž dynamický proces, ktorý sa musí neustále prispôbovať meniacim sa podmienkam vo vnútri krajiny i v medzinárodnom kontexte. Kvôli množstvu protirečivých požiadaviek je optimálny stav možné dosiahnuť iba koordináciou a zavádzaním jednotných postupov v štátoch EÚ. Považujeme za správne, že práve na úrovni Európskej únie bola prijatá uvedená smernica, ktorá ukladá členským štátom povinnosti zavedenia mechanizmu riešenia daňových sporov. Tento prístup je v súlade so zásadou subsidiarity, ustanovenou v článku 5 Zmluvy o fungovaní Európskej únie. Sme toho názoru, že navrhnuté opatrenie neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutne potrebné na dosiahnutie jeho cieľov. Na základe tejto smernice bol prijatý aj zákon na Slovensku, ktorý napomáha optimalizovať daňové vzťahy na medzinárodnej úrovni. V súčasnosti sa očakáva, že budú naplnené predpoklady autorov zákona a že mechanizmy riešenia sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia vytvoria harmonický a transparentný rámec na riešenie problémov dvojitého zdanenia, čo bude prínosné pre všetky hospodárske subjekty. V kontexte širších súvislostí zdieľame názor, že právnu istotu a predvídateľnosť na úrovni daňovníka, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť v rámci európskeho hospodárskeho priestoru možno dosiahnuť len na základe spoločného súboru pravidiel, v ktorých sa ustanovuje jednoznačná povinnosť účinne zamedziť dvojitému zdaneniu a ktorými sa zabezpečuje, aby sa rozhodnutia prijaté v rámci mechanizmov riešenia sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia vykonávali konzistentne v rámci celej Európskej únie.



## Použitá literatúra (References)

Tyler, T. R. (1990). *Why People Obey the Law*. New Haven: Yale University Press, 1990. ISBN 978-80-12451-5.

Bajžík, P. (2017). Current problems of unemployment in Slovakia. In *Vision 2020: sustainable economic development, innovation management, and global growth*. Norristown: IBIMA, pp.3998-4003. ISBN 978-0-9860419-9-0

Bajžík, P. (2018). In *Vision 2020: sustainable economic development and application of innovation management from regional expansion to global growth*. Norristown: International business information management association, pp. 5047-5053. ISBN 978-0-9998551-1-9

Delaneuville, F. (2016). *Identita v Európe v ére globalizácie*. In, Common european identity in the context of current legal challenges. Comenius University Bratislava, s. 71. ISBN 978-80-7160-431-0

Európska únia. (2010). Zmluva o fungovaní Európskej únie. Úradný vestník EÚ č. 83 zo dňa 30.3.2010.

Európska únia. (2017). Smernica Rady EÚ č. 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii. Ú.v.EU L 265, 14.10.2017

Európska únia. (2010). [Dohovor](#) o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov .Ú. v. ES L 225, 20.8.1990

Kovalančíková, V., Nováčková, D. (2013). *Podnikanie v európskom hospodárskom priestore*. Győr: Palatia Nyomda and Kiadó, 2013, pp. 184. ISBN 978-963-7692-41-3.

Milošovišová, P. Pašktróvá, L. (2015). Rozvoj slovensko- nemeckých hospodárskych vzťahov. In *Globalization and its socio-economic consequences : part 2*. Žilina: University of Žilina, pp. 505-514. - ISBN 978-80-8154-145-2.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. (2019). Zoznam platných a účinných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. <https://www.finance.gov.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zoznam-platnych-ucinnych-zmluv-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/>./[accessed. 3.2.2019]

Národná rada Slovenskej republiky (2019). Dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia. <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6974>. [accessed 12.2.2019]

Národná rada Slovenskej republiky (2019) Zákon č. 11/2019 Z. z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia

Nerudová, D. (2011). *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 3. prep. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 153 a nasl.

Nováčková, D. (2012). *Základy európskeho práva pre manažérov*. Bratislava: EPOS, 2012. pp. 239. ISBN 978-80-8057-970-8.

Rovinská, D. (2015). Historické a teoretické východiská spravodlivosti. Prohumana. <https://www.prohuman.sk/psychologia/historicke-a-teoreticke-vychodiska-spravodlivosti>. [accessed 12.2.2019]

Wefersová, J. (2016). Podstatné zmeny v oblasti zmluvných investičných vzťahov. Manažment podnikania a vecí verejných číslo 1/2016, XI ročník 31. Slovenská akadémia manažmentu. Bratislava ISSN 1337-0510

**JUDr. Mgr. Vladislav Mičátek, PhD.**

Slovenská asociácia európskych štúdií (ECSA Slovakia)

Pražská 11

811 01 Bratislava

e-mail: vladislav.micatek@ecsa.sk