

AUTOMATICKÁ VÝMENA INFORMÁCIÍ O CEZHraničNÝCH OPATRENIACH PODLIEHAJÚCICH OZnamOVANIU¹

Mgr. Peter Rakovský, PhD.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
Katedra finančného práva
peter.rakovsky@flaw.uniba.sk

Automatická výmena informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu

Režim povinného zverejňovania informácií o cezhraničných opatreniach bol v poslednom období predmetom legislatívnej úpravy, ktorá sa dotkne činnosti sprostredkovateľov a samotných daňovníkov. Výmena informácií má v daňovej oblasti akcelerujúci význam, čoho výsledkom sú významné a náročné činnosti organizácií ako napríklad OECD alebo zoskupení ako Európska Únia. Cieľom takých opatrení je znižovanie daňových únikov a disponovanie s dostatočným množstvom informácií na účely správy daní. Vyvstáva však otázka, či je reportovanie takých informácií dostatočne vyhodnocované a efektívne. Predmetom tohto článku je preskúmať recentnú legislatívnu činnosť v tejto oblasti a kvantifikovať jej vplyv na daňovníkov.

Mandatory disclosure regime in relation to cross-border arrangements

Mandatory disclosure regime about cross-border arrangements has been recently the subject of legislative activity that influence the activities of intermediaries and taxpayers. Exchange of information is of accelerating importance in the tax area, resulting in significant and demanding activities of organizations such as OECD or European Union. The aim of such arrangements is to reduce tax evasion and to provide sufficient information for tax administration purposes.

¹ Príspevok spracovaný v rámci projektu APVV-16-0499 „Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie.“

However, the question arises as to whether reporting such information is sufficiently evaluated and effective. The subject of this article is to review recent legislative activities in this area and to quantify its impact on taxpayers.

Obligatorische angaben in bezug auf grenzüberschreitende vereinbarungen

Das obligatorische Offenlegungsregime für grenzüberschreitende Vereinbarungen war in jüngster Zeit Gegenstand von Gesetzgebungstätigkeiten, die die Aktivitäten von Vermittlern und Steuerzahlern beeinflussen. Der Informationsaustausch gewinnt im Steuerbereich zunehmend an Bedeutung, was zu erheblichen und anspruchsvollen Aktivitäten von Organisationen wie der OECD oder der Europäischen Union führt. Ziel dieser Vereinbarungen ist es, die Steuerhinterziehung zu verringern und ausreichende Informationen für Zwecke der Steuerverwaltung bereitzustellen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Meldung solcher Informationen ausreichend bewertet und wirksam ist. Gegenstand dieses Artikels ist die Überprüfung der jüngsten Gesetzgebungstätigkeiten in diesem Bereich und die Quantifizierung ihrer Auswirkungen auf die Steuerzahler.

Kľúčové slová: zverejnenie, opatrenie, smernica, mlčanlivosť, sprostredkovateľ

Schlüsselbegriffe: Offenlegung, Kennzeichen, Richtlinie, gesetzliches Berufsrecht, Vermittler

Keywords: disclosure, hallmark, directive, legal professional privilege, intermediary

Úvod

Režim povinného zverejňovania informácií zavedený smernicou Rady EÚ 2018/822 pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu (ďalej len „Smernica“) vstúpil do platnosti 25. júna 2018. V zmysle Smernice tento režim, okrem iného, predstavuje povinnosť pre sprostredkovateľov a príslušných daňovníkov podať informácie o oznamovanom cezhraničnom opatrení príslušnému daňovému orgánu. Toto opatrenie sa týka transakcií, kde je zapojených buď viac členských štátov Európskej únie (ďalej aj len „EÚ“), alebo jeden členský štát EÚ a tretia krajina a zároveň ich sprevádza niektorý zo zoznamu charakteristických znakov. Hlavným cieľom Smernice bolo a má byť posilnenie transparentnosti daňovníkov v oblasti daní a bojovať proti agresívnemu daňovému plánovaniu keďže uvádza, že: „*hoci bola*

smernica 2011/16/EÚ viackrát zmenená, aby sa posilnili prostriedky, ktoré môžu daňové orgány využívať v reakcii na agresívne daňové plánovanie, naďalej existuje potreba posilniť určité osobitné aspekty existujúceho daňového rámca týkajúce sa transparentnosti.“² Toto úsilie komplikuje pretrvávajúci – možno nevyhnutný – nedostatok a nedostupnosť informácií medzi daňovými úradmi a daňovníkmi, tzv. informačná asymetria.³

1. Smernica pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu a jej implementácia do slovenského právneho poriadku

Smernica do veľkej miery zahŕňa vzorové pravidlá stanovené v správe OECD o pravidlách povinného zverejňovania pre vyhýbanie sa CRS pravidlám a nepriehľadným *off-shore* štruktúram (tzv. *Opaque Offshore Structures*)⁴ vydané vo februári 2018 (ďalej aj len „Modelové pravidlá zverejňovania“).⁵ Tieto pravidlá vychádzajúce z akcie 12 projektu BEPS.⁶

Rovnako ambiciózny je aj predkladateľ návrhu zákona, kedy tvrdí, že: „Predložený návrh zákona má odradiť sprostredkovateľov aj daňovníkov od používania praktík potenciálne agresívneho daňového plánovania a prostredníctvom neho sa má účinne prispieť k úsiliu smerujúcemu k tomu, aby sa vytvorilo prostredie spravodlivého zdaňovania.“⁷ Otázkou však je nakoľko bude možné kvantifikovanie tohto cieľa ako aj prejavenie jeho účinkov v praxi.

² Smernica Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu.

³ OECD: Common reporting Standards. Online. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

⁴ OECD: Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, Paris, 2018. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>

⁵ OECD: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2018 – May 2019, s. 23, bod 3.1.5. Dostupné online: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>

⁶ OECD: BEPS. Action 12 Mandatory Disclosure Rules. Online. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>

⁷ Dôvodová správa k zákonu č. 305/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

V nadväznosti na uvedené slovenský zákonodarca predložil návrh zákona č. 305/2019 Z. z. (ďalej len „zákon“), ktorý má transponovať príslušné ustanovenia Smernice. Povinnou osobou je na účely zákona sprostredkovateľ za predpokladu, že sa na neho nevzťahuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť. V takom prípade informácie príslušnému orgánu podáva iný sprostredkovateľ alebo priamo konkrétny daňovník. Daňoví poradcovia, audítori, banky a advokáti sú tzv. povinné osoby, voči ktorým sa pôvodne mala uplatňovať povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

Návrh zákona taktiež stanovuje presné údaje, formát a lehotu, dokeď treba podať informácie príslušnému daňovému orgánu. Nedodržanie povinnosti podať príslušné informácie v rozsahu, ako stanovuje zákon, bude predmetom sankcií. Pokuta sa môže udeliť až do výšky 30 000 eur, a to aj opakovane.

Prvé povinné zverejnenie informácií sa musí podať príslušnému daňovému orgánu do 31. augusta 2020 a bude sa týkať oznamovaných opatrení, pri ktorých sa prvý úkon smerujúci k implementácii opatrenia (transakcie) vykonal od 25. júna 2018 do 30. júna 2020.⁸ Národná rada Slovenskej republiky dňa 11. septembra 2019 schválila finálnu verziu zákona č. 305/2019 Z. z., ktorý novelizoval zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“). Aj vzhľadom na zákonný oznamovací dátum, má Smernica retroaktívny efekt pre všetky reportované cezhraničné opatrenia.⁹ Európska Komisia však pri svojom stretnutí k Smernici však vo svojom materiály uvádza, že retroaktivita by sa nemala vzťahovať na pokuty týkajúce sa sporného prechodného obdobia.¹⁰

Pri porovnaní návrhu zákona so schváleným znením zákona, ktorý schválila vláda, došlo iba k jednej zmene. V zmysle schváleného znenia právnych predpisov sa banky – ak vystupujú ako sprostredkovateľ za osobitných okolností – nemôžu spoliehať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť a bude sa od nich vyžadovať, aby podali infor-

⁸ EY: Daňové a právne novinky. 2019. 2-4. Dostupné na: <https://www.ey.com/sk/sk/services/tax/ey-tln-v-skratke>

⁹ K tomu pozri aj: Brown, P., A. a kol.: Combating Aggressive Tax Planning Through Disclosure: A Comparison of U.S. and EU Rules Applicable to Tax Advisors. Dostupné na: https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/19jun/19jun-pp-brown-et-al-combating-aggressive-tax-planning-through-disclosure/, CMS: EU DAC 6 Directive introduces disclosure requirements for cross-border tax arrangements. Online. Dostupné na: <https://cms.law/en/deu/insight/eu-mandatory-disclosure-regime-mdr>.

¹⁰ Európska Komisia. Summary record. Working party IV – Direct Taxation. 2018. online. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686>

mácie o oznamovanom opatrení príslušnému daňovému orgánu. Ak je sprostredkovateľ viazaný zákonnou povinnosťou mlčanlivosti a aj všetci sprostredkovatelia, ktorí sú zapojení do oznamovaného opatrenia, sú viazaní zákonnou povinnosťou mlčanlivosti ohľadom konkrétneho oznamovaného opatrenia, ktoré ponúkol, navrhol a pod. používateľovi (svojmu klientovi), tak sa povinnou osobou namiesto sprostredkovateľa stáva používateľ oznamovaného opatrenia, na ktorého sa týmto prešúva povinnosť podať príslušnému orgánu informácie o oznamovanom opatrení.¹¹

Zákon tak stanovuje iba daňových poradcov, audítorov a advokátov (dôležitý prvok je však zákonná ochrana mlčanlivosti) ako osoby, voči ktorým sa uplatňuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť. Aj tu zákonodarca zvolil demonštratívny výpočet zákonov, ktoré pod takýto režim spadajú čo nevyklučuje aplikáciu iných zákonov obsahujúcich takýto prvok zachovania mlčanlivosti. Ďalšie oddiely zákona zostávajú nezmenené a v súlade s pôvodným návrhom zákona a vo veľkej miere zodpovedajú zneniu smernice.¹²

2. Dotknuté subjekty

Advokát (ako povinná osoba s určitými právnymi povinnosťami¹³) je povinný zachovávať mlčanlivosť o všetkých skutočnostiach, o ktorých sa dozvedel v súvislosti s výkonom advokácie, ak osobitný predpis na úseku predchádzania a odhaľovania legalizácie príjmov z trestnej činnosti a financovania terorizmu neustanovuje inak.¹⁴ Daňový poradca¹⁵ je povinný zachovávať mlčanlivosť o všetkých skutočnostiach, o ktorých sa dozvedel v súvislosti s poskytovaním daňového poradenstva. Od tejto povinnosti ho môže oslobodiť iba klient písomným vyhlásením alebo súd. Povinnosť zachovávať mlčanlivosť sa nevzťahuje na zákonom uloženú povinnosť prekaziť a oznámiť spáchanie trestného

¹¹ Dôvodová správa k zákonu č. 305/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

¹² EY: Daňové a právne novinky. 2019. 7-9. online. Dostupné na: <https://www.ey.com/sk/sk/services/tax/ey-tln-2019-7-9-v-skratke>.

¹³ § 5 ods. 1 písm. j) zákona č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

¹⁴ § 23 ods. 1 písm. a) zákona č. 586/2003 o advokácii a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.

¹⁵ § 5 ods. 1 písm. h) zákona č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

činu.¹⁶ Predmetom bankového tajomstva sú všetky informácie a doklady o záležitostiach týkajúcich sa klienta banky alebo klienta pobočky zahraničnej banky, ktoré nie sú verejne prístupné, najmä informácie o obchodoch, stavoch na účtoch a stavoch vkladov.¹⁷ Za porušenie bankového tajomstva sa však nepovažuje plnenie oznamovacej povinnosti príslušnému orgánu Slovenskej republiky za účelom automatickej výmeny informácií o finančných účtoch na účely správy daní podľa zákona č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov a na účel automatickej výmeny informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu¹⁸

V zmysle uvedených osobitných zákonov ako aj samotného znenia zákona vyplýva, že povinnou osobou je tzv. sprostredkovateľ avšak okrem prípadov, ak sa na oznamované opatrenie vzťahuje povinnosť zachovania mlčanlivosti alebo obdobná povinnosť v inom členskom štáte. Povinnou osobou je namiesto sprostredkovateľa tzv. používateľ, ak všetci sprostredkovatelia zapojení do oznamovaného opatrenia sú povinní zachovávať mlčanlivosť o oznamovanom opatrení alebo do oznamovaného opatrenia nie je zapojený sprostredkovateľ.

Polemickým mi v rámci uvedenej právnej regulácie môže prísť napríklad postavenie tzv. in – house účtovníkov, ktorých neviaže povinnosť mlčanlivosti (pokiaľ nejde napríklad o zamestnanca advokáta alebo daňového poradcu, na také osoby sa mlčanlivosť vzťahuje). Dôvodová správa k tomu uvádza, že používateľ sa stane povinnou osobou aj v prípade, že si oznamované opatrenie navrhuje sám, bez využitia služieb sprostredkovateľa, tzv. „in-house“. Pri navrhovaní „in-house“ opatrení používateľ môže využiť svojich právnikov, účtovníkov, daňových expertov, ktorí sú jeho zamestnancami a aj v tomto prípade je povinnou osobou používateľ zamestnávajúci týchto ľudí. Ak si používateľ zmluvne objedná externého sprostredkovateľa – napr. externých právnikov, advokátsku kanceláriu, daňových poradcov a pod. (t.j. nebudú to jeho zamestnanci), v tomto prípade bude povinnou osobou sprostredkovateľ, keďže on cezhraničné opatrenie navrhuje, ponúka, prípadne implementuje a pod. a v tomto prípade pôjde o individualizované opatrenie. Zo samotného používateľa sa stáva povinná osoba aj v prípade, že je oznamované opatrenie síce poskytnuté sprostredkovateľom priamo používateľovi, avšak tento sprostredkovateľ nie je sprostredkova-

¹⁶ § 18 ods. 1. a 2. zákona č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov.

¹⁷ § 91 ods. 1. zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách v znení neskorších predpisov.

¹⁸ § 91 ods. 11. zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách v znení neskorších predpisov.

teľom z členského štátu EÚ a teda nespĺňa definíciu sprostredkovateľa podľa § 8a písm. d) zákona.

3. Výmena informácií o cezhraničných opatreniach

Plak na daňovú transparentnosť skrz rôzne režimy zverejňovania zaznamenáva v poslednom desaťročí akcelerujúci nárast. Pred samotnou Smernicou to bolo napríklad zavedenie tzv. medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní v oblasti automatickej výmeny správ podľa jednotlivých štátov (tzv. *country-by-country reporting*). Snahy EÚ v tejto oblasti vytvárajú plak na finančných riaditeľov najmä nadnárodných spoločností vytváraním daňového nastavenia a interných procesov, ktoré majú čím ďalej tým väčší daňový podtón (aj s ohľadom na obchodnoprávnu ako aj trestnoprávnu zodpovednosť štatutárov a podobne).¹⁹ Ďalším prvkom, ktorý môže ovplyvniť transparentnosť daňového systému sú pravidlá proti hybridným nesúladam, ktoré si aj Slovenská republika v súčasnom období osvojila a zákonom č. 301/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov aj transponovala.

Okrem vnútropodnikových zodpovednostných vzťahov je ďalším rizikom aj tzv. reputačné riziko, čo v oblasti nadnárodných spoločností, ako napríklad poradenské spoločnosti alebo advokátske kancelárie, môže ovplyvniť ich globálne zisky. Ďalšou otázkou, ktorá z tohto príspevku vyplýva, je aj kvantifikovateľnosť transparentnosti. Poradenské spoločnosti nedokážu obsiahnuť všetky dohody zmluvy a štruktúry, pričom sa od nich vyžaduje ich reportovať (prípadne samotným daňovníkom). Následné reputačné a finančné riziko je teda najmä v kontexte nadnárodných spoločností obrovským rizikom. Skrz súčasné mechanizmy daňových medzištátnych sporov spoločnosti riskujú globálne daňové kontroly vo viacerých jurisdikciách.²⁰ Aby sa uľahčila automatická výmena informácií a aby sa zdroje využívali účinnejšie, výmeny informácií by sa mali uskutočňovať prostredníctvom spoločnej komunikačnej siete („sieť CCN“), ktorú vytvorila Únia.

Okrem toho je vhodné pripomenúť, že cezhraničné opatrenia agresívneho daňového plánovania, ktorých hlavným alebo jedným z hlavných cieľov je získať daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s predmetom

¹⁹ Mehboob, D.: Tax directors advise their board on tax crimes ahead of DAC6. online. Dostupné na: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j0gkm75169rj/tax-directors-advise-their-board-on-tax-crimes-ahead-of-dac6>

²⁰ Tamtiež.

alebo účelom uplatniteľného daňového práva, podliehajú všeobecnému pravidlu proti zneužívaniu stanoveného v článku 6 Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 (9).²¹ To potvrdzuje aj samotné znenie I. testu hlavného účelu v prílohe č. 1a zákona.

Podľa Danish Mehboob, výmena informácií na účely CRS alebo FATCA sú menej znepokojujúce ako povinnosti vyplývajúce zo Smernice, pretože sú založené na pravidlách, ale DAC6 sa neriadi takými pravidlami ale skôr napríklad zásadami so širokými charakteristickými znakmi²² – tzv. opatrenia potenciálneho agresívneho daňového plánovania prostredníctvom zostavenia zoznamu aspektov a prvkov transakcie, ktoré sú výraznou indikáciou vyhýbania sa daňovým povinnostiam alebo zneužívania. Uvedené indikácie označuje Smernica ako „charakteristické znaky“ („*hallmarks*“) uvedené v prílohe IV. Smernice a prílohe č. 1a zákona. Otázkou na mieste teda je úmysel určitej úrovne abstrakcie alebo rigidity nastavenia takých pravidiel. Na poli verejného práva sa bije požiadavka jasnosti a kogentnosti noriem. Na druhej strane stojí požiadavka čo najlepšie určitý inštitút alebo situáciu uchopiť, čo pri rigidnom nastavení môže byť problematické a zmarit' celý účel predmetných pravidiel.

Charakteristickým znakom (vlastnosťou) cezhraničného opatrenia, ktorá predstavuje riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam je v zmysle zákona test hlavného účelu (porovnaj s textom všeobecného pravidla proti zneužitiu) a splnenie tzv. charakteristického znaku, ktorými sú:

- Všeobecné znaky;
- osobitné znaky;
- osobitné charakteristické znaky súvisiace s cezhraničnými transakciami;
- osobitné charakteristické znaky týkajúce sa automatickej výmeny informácií a skutočného vlastníctva („CRS Avoidance Arrangement“) a
- osobitné charakteristické znaky týkajúce sa transferového oceňovania.

Ako je zo Smernice zjavné, rýdzo vnútroštátne nastavenia alebo nastavenia bez prepojenia s Európskou úniou nespádajú pod krídla Smernice. Nie to je prekvapujúci jav, je to prejav skutočnosti, že pria-

²¹ Smernica Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu.

²² Mehboob, D.: Tax directors advise their board on tax crimes ahead of DAC6. Online. Dostupné na: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j0gkm75169rj/tax-directors-advise-their-board-on-tax-crimes-ahead-of-dac6>

me dane nie sú v Európskej únii harmonizované a ich suverenita vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti priamych daní nespadá pod kompetenciu orgánov Európskej únie.

4. Potencionálne riziká²³

- Vágnosť niektorých charakteristických znakov – čo sa však z hľadiska minimálnej unifikácie priamych daní v Európskej únii môže zdať aj ako pochopiteľné riešenie;²⁴
- Zahlcovanie daňových úradov aj nezneužívajúcimi transakciami – zvyšovanie nákladov daňovníkov a nadmerná činnosť správcov dane;
- Aj s cieľom úmyselného zahltenia daňového úradu a zatajenia zneužívajúcich schém sa nemožno čudovať, ak budú daňovníci reportovať aj to čo nemusia s cieľom prehliadnutia kritickej a polemickkej transakcie;
- Naďalej je relevantná otázka, nakoľko sú štáty schopné a ochotné spolupracovať a vymieňať si informácie s kolegami z iných členských štátov a teda potvorenou otázkou ostáva efektivita jednotlivých právnych noriem v oblasti výmeny informácií v rámci Európskej únie;
- Časový horizont – predloženie hlásenia, vyhodnotenie, dokázanie zneužívajúceho konania a všetky procesné kroky môžu viesť k tomu, že by mali väčšiu šancu dosiahnuť plánovaný odstrašujúci účinok;
- V Smernici sa ponecháva meč neistoty a nejednoznačnosti, ktorý visí nad podnikmi vo vzťahu k niekoľkým ďalším aspektom, najmä vo vzťahu k zaobchádzaniu s vlastnými zamestnancami.²⁵
- Vo vzťahu ku osobám spadajúcim pod tajomstvo – existuje riziko, že členské štáty sa budú snažiť získať nepriamy prístup k privilegovaným informáciám, ku ktorým by inak nemohli mať priamy prístup. Režimy vyhýbania sa daňovým povinnostiam zvyčaj-

²³ K tomu pozri aj: Vanistendael, F.: From Abuse to Base Erosion, How did we get there? Luxembourg. 2019. online. Dostupné na: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:H9ud2KkqSDAJ:https://www.en.uni.lu/content/download/116645/1363600/file/The%2520Anti-Tax%2520Avoidance%2520Directive_Slides_MG_20180215.pdf+&cd=5&hl=sk&ct=clnk&gl=sk

²⁴ Vágnosť jednotlivých pojmov je spochybňovaná aj inými autormi, pozri napr.: Goel, A.: mandatory disclosure regime 2018/822 problems risks. Online. Dostupná na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-mandatory-tax-disclosure-rules-in-eu-confusion-galore>

²⁵ Ako uvádzam v článku vyššie, táto situácia je riešená v Slovenskej republike (len) v dôvodovej správe.

ne nepatria do rozsahu trestného práva; môžu sa však vyskytnúť situácie, keď zverejnené daňové režimy zahŕňajú prvok daňového podvodu, ktorý môže viesť k obvineniu z trestného činu. V takýchto prípadoch by sprostredkovatelia a príslušní daňovníci mali byť obvykle oslobodení od povinnosti oznamovať informácie v ich neprospech daňového úradu.

Vzhľadom na skutočnosť, že otázky priamych daní (a tým spojenými reportovaním) nie je v rámci Európskej únie unifikovaná, jednoduchšia situácia je napríklad v Spojených štátoch, kde sa ťaží zo skutočnosti, že sa týka jedného daňového systému. Okrem toho sa režim Smernice uplatňuje iba na cezhraničné daňové plánovanie a uplatňuje celosvetový prístup k tomu, kde sa výhoda takéhoto daňového plánovania vytvára. Preto sú opisy sledovaných transakcií v Smernici nevyhnutne nejasné. Nakoniec to tradične skončí v očiach pozorovateľa tak, že to, čo jedna osoba považuje za prípustné vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, môže iné vnímať ako neprípustné daňové úniky. Zostáva otvorená možnosť, že regulácie, ktoré nakoniec vydajú rôzne členské štáty EÚ, môžu byť nekonzistentné alebo že regulácia môžu byť tak vágna, že sprostredkovatelia na opačných stranách transakcie môžu mať rôzne názory na to, či je potrebné transakciu nahlásiť.²⁶

Záver

Treba pripomenúť fakt, že nie je vylúčené že určití finanční sprostredkovatelia a iní poskytovatelia daňového poradenstva pravdepodobne aktívne pomáhali svojim klientom pri skrývaní finančných prostriedkov v krajinách, ktoré sú daňovými rajmi. Oznamovanie opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania môže účinne prispieť k úsiliu smerujúcemu k tomu, aby sa na vnútornom trhu vytvorilo prostredie spravodlivého zdaňovania. Záverom možno konštatovať, že účinnosť Smernice ako aj celého smerovania daňovej politiky v oblasti výmeny informácií ukáže len čas. V poslednej časti svojho príspevku som zosumarizoval podľa môjho názoru kritické momenty Smernice, ktorých vyriešenie (či prípadne len reálne preukázanie sa v realite) stojí na implementácií a právnej praxi. Daňovníci spadajúci pod zákon majú pred sebou ťažkú úlohu.

²⁶ Brown, P., A. a kol.: Combating Aggressive Tax Planning Through Disclosure: A Comparison of U.S. and EU Rules Applicable to Tax Advisors. Dostupné na: https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/19jun/19jun-pp-brown-et-al-combating-aggressive-tax-planning-through-disclosure/

Použitá literatúra

1. BROWN, P., A. a kol.: *Combating Aggressive Tax Planning Through Disclosure: A Comparison of U.S. and EU Rules Applicable to Tax Advisors*. Online. Dostupné na: https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/19jun/19jun-pp-brown-et-al-combating-aggressive-tax-planning-through-disclosure/
2. CMS: *EU DAC 6 Directive introduces disclosure requirements for cross-border tax arrangements*. Online. Dostupné na: <https://cms.law/en/deu/insight/eu-mandatory-disclosure-regime-mdr>.
3. EURÓPSKA KOMISIA. *Summary record. Working party IV – Direct Taxation*. 2018. Online. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686>
4. EY: *Daňové a právne novinky*. 2019. 2-4. Online. Dostupné na: <https://www.ey.com/sk/sk/services/tax/ey-tln-v-skratke>
5. EY: *Daňové a právne novinky*. 2019. 7-9. Online. Dostupné na: <https://www.ey.com/sk/sk/services/tax/ey-tln-2019-7-9-v-skratke>
6. GOEL, A.: *mandatory disclosure regime 2018/822 problems risks*. Online. Dostupné na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-mandatory-tax-disclosure-rules-in-eu-confusion-galore>
7. MEHBOOB, D.: *Tax directors advise their board on tax crimes ahead of DAC6*. Online. Dostupné na: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j0gkm75169rj/tax-directors-advise-their-board-on-tax-crimes-ahead-of-dac6>
8. OECD: *BEPS. Action 12 Mandatory Disclosure Rules*. Online. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>
9. OECD: *Common reporting Standards*. Online. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>
10. OECD: *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, Paris, 2018. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>
11. OECD: *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2018 – May 2019*, s. 23, bod 3.1.5. Dostupné online: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>
12. VANISTENDAEL, F.: *From Abuse to Base Erosion, How did we get there?* Luxembourg. 2019. Dostupné na: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:H9ud2KkqSDAJ:https://www.wen.uni.lu/content/download/116645/1363600/file/The%2520Anti-Tax%2520Avoidance%2520Directive_Slides_MG_20180215.pdf+%&cd=5&hl=sk&ct=clnk&gl=sk

Právne predpisy

1. Dôvodová správa k zákonu č. 305/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
2. 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
3. Smernica Rady EÚ 2018/822 pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu
4. Zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov
5. Zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách v znení neskorších predpisov
6. Zákon č. 586/2003 o advokácii a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.
7. Zákon č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov
8. Zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov
9. Zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov
10. Zákon č. 301/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov