

Collection of Papers
from the International Academic Conference
14th – 15th of February 2019

**BALANCING OF INTERESTS
IN DISPUTES WITH FINANCIAL LAW**

**BRATISLAVA
LEGAL FORUM 2019**

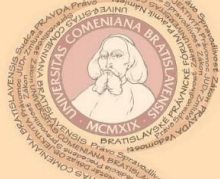
Zborník príspevkov
z medzinárodnej vedeckej konferencie
14. – 15. februára 2019

**VYVAŽOVANIE ZÁUJMOV V SPOROCH
S FINANČNOPRÁVNÝM PRVKOM**

**BRATISLAVSKÉ
PRÁVNICKÉ FÓRUM 2019**

BRATISLAVA LEGAL FORUM
BRATISLAVSKÉ PRÁVNICKÉ FÓRUM

2019



SYMPOSIA, COLLOQUIA, CONFERENCES
SYMPÓZIÁ, KOLOKVIÁ, KONFERENCIE

**BALANCING OF INTERESTS IN DISPUTES WITH
FINANCIAL LAW**

BRATISLAVA LEGAL FORUM 2019

**VYVAŽOVANIE ZÁUJMOV V SPOROCH
S FINANČNOPRÁVNÝM PRVKOM**

BRATISLAVSKÉ PRÁVNICKÉ FÓRUM 2019

Collection of Papers from the International Academic Conference
Bratislava Legal Forum 2019
organised by the Comenius University in Bratislava, Faculty of Law
on 14th – 15th of February 2019
under the auspices of JUDr. Daniela Švecová,
President of the Supreme Court of the Slovak Republic
and JUDr. Lenka Praženková,
President of the Judicial Council of the Slovak Republic.

Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie
Bratislavské právnické fórum 2019
organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave, Právnickou fakultou
v dňoch 14. – 15. februára 2019
pod záštitou predsedníčky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky JUDr. Daniely Švecovej
a predsedníčky Súdnej rady Slovenskej republiky JUDr. Lenky Praženkovej.



UNIVERZITA KOMENSKÉHO
V B R A T I S L A V E
P R Á V N I C K Á F A K U L T A
V Y D A V A T E L S K É O D D E L E N I E

Univerzita Komenského v Bratislave
Právnická fakulta
2019

Reviewers of Papers / Recenzenti:

- Mgr. Lucia Berdisová, PhD., LL.M.
- JUDr. Michal Janovec, Ph.D.
- doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
- Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.
- Mgr. Ján Mazúr, PhD.
- JUDr. Johan Schweigl, Ph.D.
- doc. JUDr. Mgr. Jana Šimonová, PhD

Editors / Zostavovatelia:

- Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.
- Mgr. Tibor Hlinka

© Comenius University in Bratislava, Faculty of Law, 2019.

© Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2019.

ISBN 978-80-7160-521-8
EAN 9788071605218

CONTENT / OBSAH

ZNEUŽITIE ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Matej Kačaljak, Tibor Hlinka, Tomáš Cibul'a 6

ALTERNATÍVNE RIEŠENIE (NIELEN) SPOTREBITEĽSKÝCH SPOROV SÚVISIACICH S POSKYTOVANÍM PLATOBNÝCH SLUŽIEB A BANKOVÝCH OBCHODOV PO NOVOM

Ľubomír Čunderlík..... 13

ROZHODOVANIE SÚDOV V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Branislav Kováč 26

NAJNOVĚJŠÍ JUDIKATURA NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČESKÉ REPUBLIKY V OBLASTI DAŇOVÉ KONTROLY

Tařána Špírková..... 32

VÝZNAM EUROKONFORMNÉHO VÝKLADU V OBLASTI DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Peter Rakovský 39

RIEŠENIE SPOROV V OBLASTI ZDANENIA

Andrea Koroncziová 45

VYVAŽOVÁNÍ ZÁJMŮ VE SPORECH S DAŇOVĚPRÁVNÍM PRVKEM – JE TO MOŽNÉ?

Zdenka Papouřková 55

SOUDCOVSKÁ ETIKA V ČESKÉ REPUBLICE – AKTUÁLNÍ VÝZVY

Jana Nováková 61

ZNEUŽITIE ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA¹

Matej Kačaljak, Tibor Hlinka, Tomáš Cibuľa

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstract: The contribution deals with a selected decision of the court in a tax treaty dispute. The analysis of reasoning of the court shows that to some extent it may have been led by considerations exceeding the existing limits of tax rules and principles. The aim of the contribution is to identify the principle or interest that could justify the decision of the court.

Abstrakt: Príspevok sa zaoberá vybraným rozhodnutím súdu vo veci aplikácie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Z rozboru argumentácie súdu v danom prípade vyplýva, že súd mohol byť do istej miery vedený aj úvahami presahujúcimi existujúci rámec noriem a princípov daňového práva. Cieľom príspevku je identifikovať princíp, resp. záujem, ktorý by mohol odôvodniť uvedené rozhodnutie súdu.

Key words: abuse of law, income tax, legality principle, in dubio mitius, tax treaty override.

Kľúčové slová: zneužitie práva, daň z príjmov, princíp legality, in dubio mitius, vylúčenie medzinárodnej zmluvy.

1 ÚVOD

Otázka zneužitia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je téma, ktorá doteraz rezonovala skôr v zahraničnej literatúre a rozhodovacej praxi súdov. Medzičasom však už aj slovenské súdy, konkrétne Krajský súd v Bratislave, mali možnosť k uvedenej otázke zaujať stanovisko. Cieľom skonfrontovať úvahy Krajského súdu v Bratislave v predmetnej veci so závermi doktríny vo vzťahu k otázke zneužitia daňového práva vo všeobecnosti a zneužitia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia osobitne.

2 RELEVANTNÉ KONCEPTY

Pre účely ďalšej analýzy vybraného rozhodnutia považujeme za potrebné priblížiť relevantné koncepty uplatniteľné v rámci týchto rozhodnutí:

- a. **IN DUBIO MITIUS** – ÚS SR vo svojom náleze sp. zn. I. ÚS 241/2007 sformuloval zásadu *in dubio mitius* v rámci aplikácie daňovoprávnych predpisov, keď o.i. konštatoval, že „[z]a situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje [...] Z tohto maxima potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybnosti sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie.“ Uvedený princíp už bol skôr sformulovaný Ústavným súdom Českej republiky² a popísaný aj v českej právnej doktríne.³ Vo všeobecnosti je možné konštatovať, že v českej rozhodovacej praxi už si súdy tento princíp

¹ Tento príspevok vznikol v rámci projektu APVV-16-0499 Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie.

² V odôvodnení Nálezu ÚS SR sa výslovne odkazuje na rozhodnutie ÚS ČR sp. zn. IV. ÚS 666/02, ktorý dospel k rovnakému záveru.

³ KARFIKOVÁ, M.: Acta Universitatis Carolinae - Iuridica 1: Daně jako nástroj fungování státu. Karolinum. Praha, 2018, s. 14.

osvojili a bežne s ním pracujú.⁴ Predmetný princíp tak predstavuje dôležitú ochranu daňovníka pred dotváraním daňového práva *contra legem* v jeho neprospech. Uvedený princíp predstavuje určitý protipól k princípu ochrany fiškálnych záujmov štátu, v prospech ktorého sa aj v Českej republike vyslovili niektorí akademici.⁵ Pre úplnosť, domnievame sa, že vo vzťahu k výkladu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nemá princíp *in dubio mitius* miesto, keďže (i) zmluva prioritne musí byť vykladaná v súlade s pravidlami obsiahnutými vo Viedenskom dohovore o zmluvnom práve; a (ii) zmluva sama o sebe zdanenie nezakladá, len stanovuje rozhraničovacie kritériá pre rozdelenie právomoci zdaníť určitý príjem medzi dvomi (prípadne viacerými) štátmi.

- b. **ZNEUŽITIE PRÁVA** – inštitút⁶, ktorý je diskutovaný tak v akademickej rovine, ako aj v tej praktickej, predstavuje určitý korektív umožňujúci dotvorenie daňového práva aj *contra legem* v situáciách, kde sa zdá zjavné, že daňovému subjektu bol skutočný obsah určitého pravidla zrejmý, a teda sa nedobromyseľne spoliehal na ochranu jeho jazykového vyjadrenia, prípadne jeho gramatického výkladu, hoci vzájomne popieral jeho ducha. Je tiež možné v takých situáciách argumentovať, že aplikácia *in dubio mitius* by mala byť vylúčená, keďže bude ustálené, že neexistovala pochybnosť o predmete a účele aplikovanej normy. Opäť, vo vzťahu k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia je problematické tento inštitút vyvodit' z ich ducha (minimálne vo vzťahu k zmluvám uzavretým pred rokom 2003, kedy nová edícia OECD komentára doplnila medzinárodný kontext o konštatovanie, že zmluvy neslúžia na vyhýbanie sa daňovým povinnosťami). V praxi oveľa častejšie nastávajú situácie, keď sa zmluvný štát oprie o svoje domáce pravidlo proti zneužitiu, ktorým aplikáciu zmluvy vylúči.
- c. **GAAR – VŠEOBECNÉ PRAVIDLO PROTI ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO PRÁVA** – v rámci koordinovanej iniciatívy členských štátov Európskej únie⁷ bol s účinnosťou od 1. januára 2014 novelizovaný zákon č. 563/2009 Z. z., pričom bolo do § 3 ods. 6 doplnené tzv. všeobecné pravidlo proti zneužitiu (GAAR). Niektorí autori⁸ zastávajú názor, že predmetná novela predstavuje iba zákonné potvrdenie doterajšej praxe súdov. Uvedené závery však považujeme za nutné sprecizovať, keďže na Slovensku dosiaľ Najvyšší súd Slovenskej republiky neaplikoval koncept zákazu zneužitia daňového práva v oblasti priamych daní (na rozdiel od Najvyššieho správneho súdu v Českej republike). Dostupné rozhodnutia sa týkali výlučne dane z pridanej hodnoty, kde sú slovenské súdy povinné uplatňovať právo Európskej únie v súlade s jeho výkladom zo strany Súdneho dvora EÚ (ktorý princíp zákazu zneužitia práva sformuloval ako princíp vlastný právu Európskej únie ako celku). V otázke priamych daní však existenciu konceptu zákazu zneužitia práva nie je možné vyvodit' z práva Európskej únie.⁹ Navyše samotný Súdny dvor EÚ v rámci svojej judikatúry rozlišuje medzi právom dane z pridanej

⁴ Ibid. Bližšie pozri aj rozhodnutia ÚS ČR sp. zn. Pl. ÚS 14/07, sp. zn. III. ÚS 542/09, III. ÚS 281/09, III. ÚS 782/06 alebo I. ÚS 1611/07 a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Afs 24/2005, sp. zn. 7 Afs 54/2006 alebo 1 Afs 83/2009.

⁵ BOHÁČ, R., RADVAN, M.: Bulletin KDP ČR: Vnímaní daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 36 – 40. Pozri tiež reakciu od ŠIMKA, K.: Bulletin KDP ČR: Obrana principu „in dubio pro libertate“. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 41 – 42.

⁶ Bližšie pozri aj GUNÁROVÁ, S.: Akademické akcenty 2014: Vývoj konceptu zneužitie práva v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie. Paneurópska vysoká škola. Bratislava, 2015 a RADKOVA, M.: The Abuse of Rights in Tax and Administrative Law International and Comparative Law Review. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2011.

⁷ Odporúčanie komisie predstavujúce tzv. soft law.

⁸ Bližšie pozri aj ČAKOČI, K., BONK, F.: *Public Governance, Administration and Finance Law Review: Statutory General Anti-Abuse Rule in the Slovak Tax Code: Some Expectations and the Reality of Its Implementation?*. Budapešť: Dialóg Cumpus, 2017 a ROMANOVA, A.: *System of Tax Law: The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of Legal System?*. Brno: Masarykova univerzita, 2015.

⁹ Pozri tiež návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott prednesené 1. marca 2018, Vec C-115/16, N Luxembourg 1 proti Skatteministeriet.

hodnoty a sekundárnym právom EÚ upravujúcim právomoc bojovať proti zneužívaniu¹⁰. Inými slovami povedané, na úrovni EÚ je plne harmonizovaná iba daň z pridanej hodnoty a nie daň z príjmu, čo znamená, že v rozhodovacej praxi súdov členských štátov nie je možné vyvodit' z práva EÚ zákaz zneužitia daňového práva v oblasti inej, než je daň z pridanej hodnoty. Do budúcnosti už však je nutné brať do úvahy, že všeobecné pravidlo proti zneužitiu bolo medzičasom zavedené aj pre daň z príjmov Smernicou ATAD.

- d. **PREDNOSŤ MEDZINÁRODNEJ ZMLUVY PRED VNÚTROŠTÁTNYM PRÁVOM** – vzťah medzi vnútroštátnymi predpismi a medzinárodným právom závisí od ústavného usporiadania konkrétneho štátu¹¹, čo má za následok, že prístup jednotlivých štátov k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy medzi členskými štátmi OECD nie je jednotný.¹² Zatiaľ čo štáty uplatňujúce dualistický princíp majú väčšiu tendenciu považovať vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy za súladné s ich právnym poriadkom¹³, v štátoch uplatňujúcich monistický princíp s jasne stanovenou prednosťou medzinárodných zmlúv pred ustanoveniami vnútroštátneho práva je skôr pravdepodobné, že taká prax by bola posúdená ako v rozpore s ústavou.¹⁴ Na území Slovenskej republiky prevažoval dualistický koncept až do zmeny zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v roku 2001. Uvedené zmena zaviedla monistický koncept s prednosťou medzinárodného práva. Vo vzťahu k medzinárodným zmluvám ratifikovaným a vyhláseným pred účinnosťou ústavného zákona č. 90/2001 Z. z. bol zachovaný mäkký dualistický koncept. Uvedené vyplýva z prechodného ustanovenia v článku 154c ods. 2 ústavy.¹⁵ Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do kategórie medzinárodných zmlúv, ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky jednak v dôsledku vyššie citovaných ustanovení ústavy a tiež v súlade s § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov a § 162 Daňového poriadku. Ich pozícia však je odlišná v závislosti od toho, či boli ratifikované a vyhlásené:
- a) pred 01.07.2001 (kde sa uplatní mäkký dualistický koncept a ich prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky vyplýva z ustanovení zákona o dani z príjmov a Daňového poriadku) – v súčasnosti je v platnosti 47 takýchto zmlúv (zmluva s Holandskom patrí do tejto skupiny); alebo
 - b) od 01.07.2001 (kde sa uplatní monistický koncept a ich prednosť pred vnútroštátnymi predpismi vyplýva priamo z ústavy) – v súčasnosti je v platnosti 18 takých zmlúv.¹⁶

¹⁰ Bližšie pozri rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, body 28, 31 a 38).

¹¹ SACHDEVA, S.: Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches. Intertax, 2013, 41(4).

¹² Pre ilustráciu viď stanoviská (*observations*) ku Článku 1 OECD Komentára k Modelovej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

¹³ Medzinárodnoprávne súvislosti v tejto časti nie sú brané do úvahy.

¹⁴ Vo všeobecnosti je podstatou monistického konceptu, že medzinárodné zmluvy sa v dôsledku aplikácie ústavného pravidla automaticky stávajú súčasťou práva príslušného štátu, pričom im môže byť priamo v ústavnom pravidle priznaná prednosť pred vnútroštátnymi právnymi predpismi. V dualistickom koncepte nie je medzinárodným zmluvám priznaná pozícia pravej práva a na to, aby založili práva a povinnosti pre osoby podliehajúce právu príslušného zmluvného štátu, je nutná osobitná právna norma (napríklad implementačný zákon). Pre bližšiu diskusiu k monizmu a dualizmu pozri napr. AUST, A.: Modern treaty law and practice. 2nd edition, Cambridge: Cambridge University press, 2013.

¹⁵ Bližšie pozri aj KAČALJAK, M.: Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

¹⁶ Otázka prednosti medzinárodnej zmluvy pred vnútroštátnym právom bola riešená takisto aj vo vzťahu ku konceptu stálej prevádzkarne digitálnej platformy. Bližšie pozri aj CIBUĽA, T., KAČALJAK, M.: Bratislava Law Review - 1: Tax Treaty Override in Slovakia - Digital Platform Permanent Establishment. Wolters Kluwer, 2018, s. 80 – 88 a KUBICOVÁ, J.: Managing and Modelling of Financial Risks: Risk of the Double International Income Taxation of the Foreign Operators of Digital Platforms and a Violation of the Bilateral Tax Treaties - case of Slovakia. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2018, s. 249 – 256.

3 ANALÝZA ROZHODNUTIA KRAJSKÉHO SÚDU V BRATISLAVE

Relatívne nedávno koncept zákazu zneužitia vo vzťahu k aplikácii medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia aplikoval Krajský súd v Bratislave (ďalej len „KS BA“)¹⁷, ktorý žalobu daňovníka zamietol.

Spor sa týkal povinnosti slovenského daňovníka vykonať zrážku dane z dividend nepriamo vyplácaných svojim spoločníkom so sídlom v Nemecku a vo Francúzsku.¹⁸ Dividendy boli vyplácané v zdaňovacom období pred vstupom Slovenskej republiky do EÚ, takže spoločníci nemohli uplatniť oslobodenie vyplývajúce zo smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.¹⁹

Keďže dividendy vyplácané priamo do Nemecka, resp. Francúzska by na Slovensku podliehali zrážkovej dani, spoločníci svoje podiely v slovenskom daňovníkovi vložili do holandskej holdingovej spoločnosti, ktorá pôsobila ako jednoduchá potrubná spoločnosť (*conduit*). Slovenský daňovník následne aplikoval medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom a daň nezrazil.

Správca dane dospel k záveru, že slovenský daňovník zmluvu aplikoval nesprávne a dorubil mu povinnosť zaplatiť daň vo výške dane, ktorú by mal zraziť, ak by sa zmluva neaplikovala.

Z rozhodnutia KS BA vyplýva, že ten sa nielenže stotožnil s argumentáciou správcu dane, ale túto aj v mnohých aspektoch rozvinul a doplnil o závery vlastného rešeršu. Vady (miestami až fauly) v argumentácii KS BA už boli v literatúre popisované v minulosti.²⁰

V zásade je možné zhrnúť, že KS BA nezohľadnil, že v rozhodovacej praxi dosiaľ nebol koncept zákazu zneužitia práva v oblasti dane z príjmov sformulovaný súdnou praxou (išlo by teda o jeho prvú aplikáciu na situáciu, ktorá sa udiala pred viac ako 15 rokmi "v čase predchádzajúcom rozhodnutiu ESD vo veci Halifax a tiež prakticky všetkým ťažiskovým rozhodnutiam Najvyššieho správneho súdu Českej republiky"²¹).

Tiež sa nevyrovnal s otázkou, či vnútroštátny výkladový princíp (ak by ho sformuloval) by mohol vylúčiť aplikáciu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Napokon, veľmi zjednodušene a bez zohľadnenia medzinárodného konsenzu týkajúceho sa aplikácie zmlúv na tzv. potrubné spoločnosti (*conduits*)²² KS BA "(ne)vyriešil" otázku zneužitia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a jeho právnych následkov. Pozoruhodné je, že v tomto kontexte sa KS BA opieral o citácie z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.j. 2Afs/86/2010, ktorého závery sú presne opačné, ako sa domnieva KS BA.²³

¹⁷ Rozhodnutie KS BA 6S/34/2016 zo dňa 03. 05. 2017.

¹⁸ Pre bližšiu diskusiu sporu a aj viacerých rozhodnutí, ktoré už vo vzťahu k nemu vydali slovenské súdy v minulosti vid'. BLAHOVA, R.: Slovak Regional Court on a Dutch Holding without sufficient substance. In Lang, M. et al. (eds.). Tax Treaty Case Law Around the Globe 2013. Vienna: Linde, 2014 a KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.

¹⁹ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

²⁰ Bližšie pozri aj KAČALJAK, M., KORONCZIOVÁ, A.: Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko. Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 2018, 64.1.

²¹ Ibid.

²² Ibid.

²³ NSS ČR vo vzťahu k zisťovaniu predmetu a účelu medzinárodnej zmluvy uvádza, že „Pro konkrétní úpravu jsou podstatné ekonomické i politické zájmy v daném čase, které soudu nepřísluší hodnotit. Cílem mezinárodních smluv je zamezit dvojímu zdanění, nikoliv umožnit vyhnutí se daňové povinnosti; nelze ovšem vyloučit, že důsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je zdanění nižší či nulové.“ Súčasne, v časti citovanej KS v BA si tento súd pravdepodobne neuvedomil, že NSS ČR

Z komparácie jednotlivých rozhodnutí KS BA, resp. príslušného senátu, ktorý vydal analyzované rozhodnutie možno dospieť k názoru, že rozhodnutie KS BA 6S/34/2016 je oveľa prepracovanejšie a rozsahovo obsiahlejšie než sú iné rozhodnutia vydané v rozhodnom období²⁴.

Z vyššie uvedeného sa nám tak zdá, že KS BA sa prikláňa skôr ku konceptu ochrany fiškálnych záujmov štátu. Tento koncept však neuplatňuje výlučne ako výkladový princíp, ale skôr ako princíp ovplyvňujúci samotnú metodiku súdneho prieskumu rozhodnutí správcu dane.

Výsledkom je, že KS BA sa v snahe učiť za dosť vyššie spomínanému princípu (i) nevyrovnal s hlavnými doktrinálnymi otázkami, (ii) uchýlil k evidentnej dezinterpretácii zdôvodnení použitých v rozhodnutiach iných (najmä českých) súdov a (iii) vynaložil značné úsilie nad rámec času a energie venovanej iným komparovaným rozhodnutiam na "vylepšenie" argumentácie správcu dane.

Hoci pripúšťame, že otázka vhodnosti princípu *in dubio mitius* môže byť stále otvorená diskusiám a tiež nepopierame význam konceptov zákazu zneužitia daňového práva (či už dovedených súdnou praxou, alebo zakotvených legislatívne), domnievame sa, že v otázkach daňových by mali sudy pristupovať k zavádzaniu radikálnych konceptov mimoriadne citlivo a vždy s náležitým odôvodnením. V opačnom prípade ich rozhodnutia budú vytvárať napätia ústavnoprávnych rozmerov.

4 ZÁVER

Analyzované rozhodnutie KS BA, ktoré ako prvé vyjadrilo názor k niektorým otázkam týkajúcich sa zneužitia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, je možné v tomto okamihu považovať len za prvý a rozhodne nie konečný príspevok do diskusie v slovenskom prostredí.

Predmetné rozhodnutie obsahuje niekoľko významných vád, ktoré jeho hodnotu ako možného zdroja inšpirácie pre ďalšie obdobné situácie značne znižujú.

Súčasne však ide o jedno z najprepracovanejších rozhodnutí na tému zneužitia práva v oblasti daní, s ohľadom na čo vyvstáva podozrenie, či vyššie spomínané vady nie sú výsledkom vedomej snahy sudcu "pomôcť správnej veci", než nedôslednosti pri práci so zdrojmi.

Nevylučujeme, že jednou z legitímnych možností ústavodarcu je zakotvenie princípu ochrany fiškálnych záujmov štátu legislatívne (pravdepodobne v norme ústavnej sily). V súčasnosti však ambíciu individuálnych súdov učiť takémuto princípu zadosť v ich rozhodnutiach považujeme za vyslovene škodlivú (až neetickú) a narážajúcu na ústavou chránené práva daňovníka a princípy právneho štátu.

referuje k situácii, ktorá nie je fakticky aplikovateľná na danú situáciu. Výslovne síce uvádza, že „*mezinárodní smlouvu s Nizozemím by nebylo možno užít, pokud by nizozemská společnost nevykonávala práva spojená s vlastnictvím akcií* a dividendy by přes ni pouze ‚protékaly‘ za účelem vyhnout se daní“, súčasne však dodáva, že „*skutečnost, že dividendy byly zaslány jinému subjektu, však neznamená, že z nich nizozemská společnost neměla užitek tím, že jimi uhradila jiný svůj existující závazek, přičemž o příjmu i výdeji účtovala*“. Aj v duchu rozhodnutia NSS ČR by za dané situácie holandská spoločnosť vykonávala práva spojené s vlastníctvom akcií a teda by v zásade spĺňala podmienku „skutočného vlastníka“ (vo význame ku ktorému odkazuje NSS ČR).

²⁴ V čase od 01.04.2017 do 31.05.2017 bolo vydaných KS BA, sudcom Mgr. Mariánom Degmom 61 rozhodnutí, z toho 12 bolo rozsudkov, pričom v 2 prípadoch vystupovalo FR SR ako žalovaný. V oboch prípadoch KS BA žaloby zamietol.

POUŽITÁ LITERATÚRA

AUST, A.: *Modern treaty law and practice*. 2nd edition, Cambridge: Cambridge University press, 2013

BLAHOVA, R.: *Slovak Regional Court on a Dutch Holding without sufficient substance*. In Lang, M. et al. (eds.). *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2013*. Vienna: Linde, 2014

BOHÁČ, R., RADVAN, M.: *Bulletin KDP ČR: Vnímaní daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2015

CAKOČI, K., BONK, F.: *Public Governance, Administration and Finance Law Review: Statutory General Anti-Abuse Rule in the Slovak Tax Code: Some Expectations and the Reality of Its Implementation?*. Budapešť: Dialóg Cumpus, 2017 a ROMANOVA, A.: *System of Tax Law: The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengtening of Legal System?*. Brno: Masarykova univerzita, 2015

CIBULA, T., KAČALJAK, M.: *Bratislava Law Review - 1: Tax Treaty Override in Slovakia - Digital Platform Permanent Establishment*. Wolters Kluwer, 2018

GUNÁROVÁ, S.: *Akademické akcenty 2014: Vývoj konceptu zneužitie práva v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie*. Paneurópska vysoká škola. Bratislava, 2015 a RADKOVA, M.: *The Abuse of Rights in Tax and Administrative Law International and Comparative Law Review*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2011

KAČALJAK, M.: *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017

KAČALJAK, M., KORONCZIOVÁ, A.: *Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko*. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2018

KARFÍKOVÁ, M.: *Acta Universitatis Carolinae - Iuridica 1: Daně jako nástroj fungování státu*. Karolinum. Praha, 2018

KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M.: *Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. *DANUBE: Law and Economics Review*, 2017

KUBICOVÁ, J.: *Managing and Modelling of Financial Risks: Risk of the Double International Income Taxation of the Foreign Operators of Digital Platforms and a Violation of the Bilateral Tax Treaties - case of Slovakia*. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2018

ROMANOVA, A.: *System of Tax Law: The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengtening of Legal System?*. Brno: Masarykova univerzita, 2015

SACHDEVA, S.: *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*. Intertax, 2013

ŠIMKA, K.: *Bulletin KDP ČR: Obrana principu „in dubio pro libertate“*. Praha: Wolters Kluwer, 2015

Návrhy generálnej advokátky Juliane Kokott prednesené 1. marca 2018, Vec C-115/16, N Luxembourg 1 proti Skatteministeriet

Rozhodnutie KS BA 6S/34/2016 zo dňa 03. 05. 2017

Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov

Zákon č. 90/2001 Z. z. ústavný zákon, ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

Kontaktné údaje

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

matej.kacaljak@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. 6

810 00 Bratislava

Slovenská republika

Mgr. Tibor Hlinka

tibor.hlinka@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. 6

810 00 Bratislava

Slovenská republika

JUDr. Tomáš Cibula, LL.M.

[tomas.cibula@flaw.uniba](mailto:tomas.cibula@flaw.uniba.sk)

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. 6

810 00 Bratislava

Slovenská republika

ALTERNATÍVNE RIEŠENIE (NIELEN) SPOTREBITEĽSKÝCH SPOROV SÚVISIACICH S POSKYTOVANÍM PLATOBŇÝCH SLUŽIB A BANKOVÝCH OBCHODOV PO NOVOM¹

Ľubomír Čunderlík

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstract: Legislative changes, with effect from 1 January 2019, have significantly changed the option of dispute resolution related to the provision of payment services and banking transactions between payment services provider (bank), its consumers and other clients. Legislative changes have introduced in this respect a new body responsible for deciding such disputes as well. At the same time, the legislative changes have conceptually modified the possibility of continuing the arbitration proceeding initiated before the arbitration court canceled by its founder. In the specific case, the article deals with the issue of Permanent Arbitration Court of the Slovak Banking Association.

Abstrakt: Legislatívne zmeny s účinnosťou od 1. januára 2019 významne zmenili opciu rozhodovania sporov týkajúcich sa poskytovania platobných služieb a bankových obchodov medzi poskytovateľom platobných služieb (bankou), spotrebiteľmi a inými klientmi. Legislatívne zmeny zaviedli v tejto súvislosti nový subjekt príslušný na rozhodovanie týchto sporov. Zároveň legislatívne zmeny koncepčne upravili možnosť pokračovať v rozhodcovskom konaní začatom pred stálym rozhodcovským súdom, ktorý bol zrušený jeho zriaďovateľom. V konkrétnom prípade ide o Stály rozhodcovský súd Slovenskej bankovej asociácie (SRS SBA).

Key words: Slovak Banking Association (SBA), Payment Services, Banking Transactions, Alternative Dispute Resolution/ADR, Consumer Disputes.

Kľúčové slová: Slovenská banková asociácia (SBA), platobné služby, bankové obchody, alternatívne riešenie sporov/ARS, spotrebiteľské spory.

1 ÚVOD

Na prelome rokov 2017 a 2018 sa objavila iniciatíva Slovenskej bankovej asociácie vedúca k snahe o zrušenie Stáleho rozhodcovského súdu Slovenskej bankovej asociácie (ďalej len „SRS SBA“). Podnetom na túto zmenu bolo viacero dôvodov – nová legislatíva (novela zákona č. 244/2002 Z. z. o rozhodcovskom konaní zredukovala počet rozhodcovských súdov z takmer 200 na 8) ako aj negatívny prístup slovenských súdov k rozhodnutiam rozhodcovských súdov (tieto boli v minulosti zneužívané nebankovými spoločnosťami a konkrétnou poisťovňou, pričom nad nimi absentovala štátna kontrola, preto bežné súdy v zásade prestali ich rozhodnutia uznávať, čo spôsobilo prudké zníženie podaných žalôb aj na SRS SBA – v roku 2014 vyše 7000, v roku 2015 až 2017 iba okolo 70 ročne). Všetky tieto uvedené skutočnosti mali negatívny dopad na hospodársky výsledok SRS SBA za posledné roky.² Predpokladom realizácie tejto snahy bola nevyhnutne legislatívna zmena existujúcej hmotnoprávnej a procesnoprávnej úpravy, ktorá by sa týkala zrušenia povinnosti zriadiť SRS SBA. V tejto súvislosti bolo potrebné novelizovať viacero zákonov:

¹ Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu VEGA 1/0440/17 s názvom „Inovatívne formy tvorby peňažných fondov a ich prevodov“.

² Vládny návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 371/2014 Z. z. o riešení krízových situácií na finančnom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Dôvodová správa. A. Všeobecná časť. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6986> [navštívené 9.2.2019].

a) hmotnoprávne:

1. zákon č. 492/2009 Z. z. o platobných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoPIS“),
2. zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoB“),

b) procesnoprávne:

1. zákon č. 244/2002 Z. z. o rozhodcovskom konaní v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoRozK“),
2. zákon č. 335/2014 Z. z. o spotrebiteľskom rozhodcovskom konaní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoSpoRozK“),
3. zákon č. 391/2015 Z. z. o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 177/2018 Z. z. (ďalej len „ZoARS“).

Novely príslušných zákonov boli začlenené do návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 371/2014 Z. z. o riešení krízových situácií na finančnom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony³ (predmetný návrh sa týkal aj zmien ďalších zákonov, predovšetkým regulujúcich parciálne oblasti finančného trhu, ako napríklad zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákon č. 429/2002 Z. z. o burze cenných papierov, zákon č. 747/2004 Z. z. o dohľade nad finančným trhom a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákon č. 203/2011 Z. z. o kolektívnom investovaní, okrem toho bol v návrhu obsiahnutý aj novelizačný článok II, ktorý vypustil zo zákona č. 42/1980 Zb. o hospodárskych stykoch so zahraničím piatu časť tohto zákona, ktorá obsahovala ustanovenia o Československej obchodnej a priemyselnej komore a ustanovenia o jej rozhodcovskom súde). Legislatívny proces potrebnej zmeny bol zavŕšený prijatím uvedeného návrhu zákona dňa 5. decembra 2018 a jeho publikáciou v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 373/2018 Z. z. s účinnosťou novelizačných článkov týkajúcich sa zrušenia povinnosti zriadiť SRS SBA od 1. januára 2019.

2 ALTERNATÍVNE ROZHODOVANIE SPOROV, KTORÉ VZNIKLI PRI POSKYTOVANÍ PLATOBNÝCH SLUŽIEB A SPOROV Z BANKOVÝCH OBCHODOV V OBDOBÍ DO 31. DECEMBRA 2018

Alternatívne riešenie sporov zahŕňa celé spektrum mimosúdnych spôsobov riešenia sporov.⁴ V Slovenskej republike boli do prijatia ZoARS právne regulované dve metódy alternatívneho riešenia sporov, a to rozhodcovské konanie (odhliadnuc od právnych osobitostí ZoSpoRozK) a mediácia (upravená zákonom č. 420/2004 Z. z. o mediácii a o doplnení niektorých zákonov). V § 12 ods. 1 ZoRozK (a to aj po jeho novele č. 125/2016 Z. z. účinné od 1. januára 2017) platí zriaďovateľská reštrikcia pre okruh subjektov, ktoré môžu rozhodcovský súd zriadiť. Podľa odseku 1 druhej vety v znení účinnom do 31. decembra 2018 „*právnická osoba je povinná na svoje náklady zriadiť a udržiavať stály rozhodcovský súd, ak to ustanovuje osobitný predpis.*“^{7c)}. V poznámke pod čiarou k odkazu 7c sa príkladom uvádzal § 90 ZoPIS. Jeho znenie účinné do 31. decembra 2018 ukladalo povinnosť poskytovateľom platobných služieb spoločne alebo prostredníctvom svojho záujmového združenia zriadiť stály rozhodcovský súd, ktorý bude príslušný rozhodovať predovšetkým spory, ktoré vzniknú medzi používateľmi platobných služieb a ich poskytovateľmi pri poskytovaní platobných služieb, a zabezpečiť jeho činnosť podľa osobitného zákona o rozhodcovskom konaní, a to so sídlom v Bratislave. Týmto stálym rozhodcovským súdom bol SRS SBA, ktorý bol pôvodne zriadený na rozhodovanie sporov z platobného styku (v zmysle staršej terminológie predchádzajúcej pojmu platobná služba, ktorou sa rozumie iba bezhotovostný styk) ešte podľa predchádzajúcej právnej úpravy obsiahnutej v zákone č. 510/2002 Z. z. o platobnom styku a o zmene a doplnení niektorých zákonov (§ 67 až 71 a § 77 ods. 3),⁵ do momentu nahradenia tohto zákona novým ZoPIS s účinnosťou od 1. decembra 2009. Mediácia sa v tejto

³ Autor príspevku bol spolutvorcom novelizačných článkov, ktorými sa upravili spomenuté hmotnoprávne a procesnoprávne zákony.

⁴ HUČKOVÁ, R., TREŠČÁKOVÁ, D. Zákon o rozhodcovskom konaní. Komentár, s. 19.

⁵ Banky a pobočky zahraničných bánk boli povinné zriadiť stály rozhodcovský súd najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa nadobudnutia účinnosti tohto zákona.

oblasti nerealizovala kvôli uvedenej zákonnej povinnosti vytvorenia osobitného rozhodcovského súdu.

Podľa právnej úpravy § 90 ZoPIS v znení účinnom do 31. decembra 2018 bol poskytovateľ platobných služieb (*de facto* banka alebo pobočka zahraničnej banky) povinný ponúknuť svojmu používateľovi platobných služieb neodvolateľný návrh na uzavretie rozhodcovskej zmluvy o tom, že ich prípadné vzájomné spory, ktoré medzi nimi vzniknú v súvislosti s platobnými službami, budú rozhodnuté v rozhodcovskom konaní stálym rozhodcovským súdom tak, aby používateľ platobných služieb mal možnosť voľby, či prijme, alebo neprijme predložený návrh na uzavretie rozhodcovskej zmluvy.⁶ Okrem toho bol pri predložení návrhu na uzavretie rozhodcovskej zmluvy tiež povinný preukázateľne poučiť používateľa platobných služieb o dôsledkoch uzavretia navrhovanej rozhodcovskej zmluvy na riešenie ich vzájomných sporov v súvislosti s platobnými službami. Návrh na uzavretie rozhodcovskej zmluvy bol poskytovateľ platobných služieb povinný predložiť používateľovi platobných služieb v rámcovej zmluve o poskytovaní platobných služieb.⁷ Používateľ platobných služieb nebol povinný prijať predložený návrh rozhodcovskej zmluvy ako takej.⁸ V prípade, ak používateľ platobných služieb neprijal návrh na uzavretie rozhodcovskej zmluvy,⁹ spory medzi nimi sa riešili v konaní pred súdmi. Poskytovateľ platobných služieb bol povinný informácie týkajúce sa neodvolateľného návrhu na uzavretie rozhodcovskej zmluvy a poučenie uviesť jednoznačným, zrozumiteľným a ľahko dostupným spôsobom vo svojich obchodných priestoroch, obchodných podmienkach a na svojom webovom sídle. **Konanie pred SRS SBA o sporoch z platobných služieb bolo bezplatné** (§ 92 ZoPIS v znení do 31. decembra 2018).

Ustanovenia § 93 ZoPIS upravovali niektoré vybrané otázky rozhodcovského konania: voľbu miestnej príslušnosti stáleho rozhodcovského súdu, jazyk konania, niektoré procesné povinnosti účastníkov, aby sa dosiahol účel rozhodcovského konania (napríklad edičná povinnosť). Všetky tieto skutočnosti sa však viazali výlučne na spory, ktoré vznikli pri poskytovaní platobných služieb a týkali sa poskytovateľa a používateľa platobných služieb.

Zriaďovateľ SRS SBA mal viacero povinností voči orgánu dohľadu nad bankovníctvom (Národná banka Slovenska): zriaďovateľ bol povinný predložiť správu o činnosti a hospodárení stáleho rozhodcovského súdu za kalendárny rok do 31. marca nasledujúceho roka, informovať ju o prijatom štatúte a rokovacom poriadku stáleho rozhodcovského súdu a o ich aktualizáciách. Stály rozhodcovský súd (alebo rozhodca) bol povinný informovať Národnú banku Slovenska o ním zistených porušeníach pravidiel poskytovania platobných služieb zo strany ich poskytovateľov a spolupracovať s orgánmi členských štátov EÚ, ktoré sú príslušné na mimosúdne rozhodovanie sporov z poskytovania platobných služieb (§ 94 a 95 v znení do 31. decembra 2018).

Ustanovenie § 90 ods. 1 ZoPIS v znení účinnom do 31. decembra 2018 *de iure* reflektovalo poskytovanie platobných služieb zo strany všetkých poskytovateľov platobných služieb¹⁰ (*na rozdiel*

⁶ Negatívom praxe rozhodcovských súdov vo všeobecnosti bola aj skutočnosť, že rozhodcovská doložka bola v dôsledku absencie jej individuálneho dojednanie a splývania s ostatnými štandardnými ustanoveniami príslušnej zmluvy neplatná z dôvodu jej neprijateľnosti. Z tohto dôvodu exekučný súd zamietal exekútorom žiadosť o udelenie poverenia na vykonanie exekúcie v celom rozsahu a prvok ochrany spotrebiteľa sa tak často pretransformoval do reálnej nevyožiteľnosti práva. Pozri HESEKOVÁ, S. Otázka rozhodcovskej doložky v kontexte neprijateľných podmienok upravených v spotrebiteľských zmluvách, s. 480 a 481.

⁷ Táto zmluva môže obsahovať podmienky zriadenia a vedenia platobného účtu, ktorý je u bánk identický s bežným účtom podľa Obchodného zákonníka, avšak na rozdiel od finančných prostriedkov uložených na bežnom účte v banke finančné prostriedky uložené na platobnom účte u iného poskytovateľa platobných služieb nepodliehajú režimu ochrany vkladov.

⁸ Spotrebiteľské rozhodcovské zmluvy vo forme rozhodcovskej doložky sú vylúčené, keďže pod doložkou sa spravidla rozumie čiastka inkorporovaná do väčšieho celku. HUČKOVÁ, R. Nové mechanizmy uplatňovania práv spotrebiteľov, s. 50.

⁹ Za jeden zo znakov rozhodcovského konania je považovaná jeho dobrovoľnosť. Pozri ZÁMOŽÍK, J. et al. Civilné právo procesné, s. 286. Dobrovoľnosť je pritom vykladaná inak, ako ju v prípade mediácie interpretuje rozsudok Súdného dvora EÚ zo 14. júna 2017 vo veci C-75/16, Livio Menini, Maria Antonia Rampanelli c/a Banco Popolare Società Cooperativa.

¹⁰ Podľa § 2 ods. 3 ZoPIS ide nielen o banku a pobočku zahraničnej banky, ale aj o inštitúciu elektronických peňazí, zahraničnú inštitúciu elektronických peňazí, pobočku zahraničnej inštitúcie

od predchádzajúcej právnej úpravy zákona č. 510/2002 Z. z., ktorý povinnosť zriadiť stály rozhodcovský súd ukladal výslovne bankám a pobočkám zahraničných bánk) a vtedajšie ustanovenie § 91 ods. 1 s tým spájalo ročnú príspevkovú povinnosť tých poskytovateľov platobných služieb, ktorí mali sídlo v Slovenskej republike alebo ktorí mali zriadenú pobočku na jej území. Faktický stav, ktorý reprezentoval vytvorený SRS SBA ako rozhodcovský súd pri záujmovom združení komerčných bánk a pobočiek zahraničných bánk, však neodrážal právny stav podľa ZoPIS, ktorý ako poskytovateľov platobných služieb označuje väčší okruh subjektov. V nadväznosti na to neboli zo strany Národnej banky Slovenska vyrubované ročné príspevky¹¹ poskytovateľov platobných služieb na výdavky na činnosť SRS SBA pre ostatné „mimobankové“ subjekty (najmä pre platobné inštitúcie a inštitúcie elektronických peňazí), avšak výlučne pre banky a pobočky zahraničných bánk. Vyššie v tomto príspevku deklarované hospodárske výsledky zo strany SRS SBA pritom mohli byť dôsledkom navyše aj tejto roky neriešenej skutočnosti označovanej ako „Pandorina skrinka“.

Ustanovenia § 90 až 95 v znení účinnom do 31. decembra 2018 predstavovali transpozíciu čl. 80 a 83 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2007/64/ES z 13. novembra 2007 o platobných službách na vnútornom trhu, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré smernice (tzv. PSD I) a transpozíciu čl. 101 a 102 jej nástupkyne – smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/2366 z 25. novembra 2015 o platobných službách na vnútornom trhu, ktorou sa menia a zrušujú niektoré smernice (tzv. PSD II),¹² ktorá bola implementovaná do slovenského právneho poriadku (konkrétne ZoPIS) s účinnosťou od 13. januára 2018.

Keďže § 90 ods. 2 ZoPIS použil pre určenie vecnej príslušnosti rozhodovania stálego rozhodcovského súdu vo vzťahu k sporom z platobných služieb slovo „predovšetkým“, zákonodarca mohol zároveň do jeho arbitrability doplniť ostatnú (reziduálnu) príslušnosť v ZoB pre iné spory, ktorými boli spory z bankových obchodov.¹³ V zásade možno konštatovať, že tento pojem je širší ako platobné služby a zahŕňa aj iné bankové služby, resp. produkty. V tejto súvislosti v § 93b ods. 1 ZoB v znení účinnom do 31. decembra 2018 **existovala pre banky a pobočky zahraničných bánk povinnosť ponúknuť svojim klientom neodvolateľný návrh na uzavretie rozhodcovskej zmluvy** o tom, že ich prípadné vzájomné spory z bankových obchodov budú rozhodnuté v rozhodcovskom konaní pred stálym rozhodcovským súdom zriadeným podľa ZoPIS, t. j. SRS SBA. Klient musel mať možnosť voľby, či prijme alebo neprijme predložený návrh. Ak ho neprijal, tak sa prípadné spory riešili konaním pred súdmi. Súčasne musel byť poučený o dôsledkoch uzavretia tejto rozhodcovskej zmluvy. Návrh sa klientom musel predložiť najneskôr pri uzatváraní konkrétneho bankového obchodu.

elektronických peňazí, platobnú inštitúciu, zahraničnú platobnú inštitúciu, pobočku zahraničnej platobnej inštitúcie, poskytovateľa platobných služieb v obmedzenom rozsahu, poskytovateľa služieb informovania o platobnom účte, poštový podnik a niektoré verejnoprávne subjekty, ak nekonajú v rámci svojej pôsobnosti alebo nejde o činnosti, ktoré sa týkajú zabezpečovania verejných potrieb (Národná banka Slovenska, Európska centrálna banka, Štátna pokladnica, Exportno-importná banka Slovenskej republiky, miestne orgány štátnej správy, obce a vyššie územné celky).

¹¹ Výšku príspevkov určovala Národná banka Slovenska do 30. apríla na základe návrhu, ktorý bol povinný predložiť do 15. apríla zriaďovateľ SRS SBA, pričom mohla rozhodnúť, že ročný príspevok sa nebude platiť, ak na prevádzku rozhodcovského súdu postačovali jeho príjmy z prechádzajúcich rokov. Príspevok bol splatný do 31. mája kalendárneho roka, na ktorý sa určoval. (Pozri § 91 ods. 1 až 3 ZoPIS v znení účinnom do 31. decembra 2018).

¹² Recitál 51 PSD I uvádzal, že smernicová úprava sa má vzťahovať na spotrebiteľov. V nadväznosti na to čl. 51 PSD I upravil možnosť zaviesť národnú výnimku v transpozícii smernice, spočívajúcu v obmedzení uplatnenia ustanovení čl. 83 výlučne na spotrebiteľov. Recitál 98 PSD II naproti tomu uvádza aplikáciu jej ustanovení na všetkých klientov poskytovateľov platobných služieb (tzv. „používateľov platobných služieb“), a teda aj nespotrebitel'ov. Čl. 61 PSD II však zakotvil opätovne národnú transpozíčnú výnimku, že ustanovenia čl. 102 smernice sa môžu uplatniť len vo vzťahu k spotrebiteľom. Slovenská republika túto výnimku nevyužila.

¹³ Bankovým obchodom sa podľa § 5 písm. i) ZoB rozumie vznik, zmena alebo zánik záväzkových vzťahov medzi bankou alebo pobočkou zahraničnej banky a jej klientom a akékoľvek operácie súvisiace s bankovými činnosťami vrátane nakladania s vkladmi.

Okrem toho § 93b ods. 3 ZoB a rovnako § 88 ods. 9 ZoPIS v znení účinnom do 31. decembra 2018 obsahovali aj podmienky sprístupňovania a poskytovania, získavania a spracúvania údajov na účely konania, rozhodovania a zdokumentovania činnosti SRS SBA, keď rozhodoval spory z platobných služieb a bankových obchodov.

Za konanie pred SRS SBA o týchto iných sporoch (sporoch odlišných od sporov z poskytovania platobných služieb) **sa uhrádzali trovy** rozhodcovského konania podľa pravidiel o trovách rozhodcovského konania upravených v rokovacom poriadku SRS SBA.

Je potrebné zdôrazniť, že rozhodovanie sporov z bankových obchodov (iných ako platobné služby) a platobných služieb prostredníctvom SRS SBA bolo umožnené **pre všetkých klientov bánk** (t. j. spotrebiteľov aj nespotebiteľov) a hypoteticky aj pre klientov ostatných poskytovateľov platobných služieb, hoci neboli prispievateľmi na jeho činnosť.

3 MIMOSÚDNE RIEŠENIE SPOROV SÚVISIACICH S POSKYTOVANÍM PLATOBNÝCH SLUŽIEB A S BANKOVÝMI OBCHODMI PODĽA PRÁVNEHO STAVU OD 1. JANUÁRA 2019

S účinnosťou legislatívnych zmien od 1. januára 2019 došlo k významnej právnej zmene, a to **k zrušeniu povinnosti** poskytovateľov platobných služieb **zriadiť stály rozhodcovský súd** podľa ZoPIS. Jej zrušenie *ex lege* však nebolo bez náhrady. Podľa § 90 ods. 1 ZoPIS poskytovatelia platobných služieb sú povinní spoločne alebo prostredníctvom svojho záujmového združenia zriadiť tzv. subjekt alternatívneho riešenia sporov (ďalej len „SARS“) so sídlom v Bratislave a zabezpečiť podmienky na jeho riadny a včasný výkon činnosti podľa tohto zákona a podľa ZoARS. SARS je príslušný riešiť spory:

- a) súvisiace s poskytovaním platobných služieb, ktoré vznikli medzi používateľmi platobných služieb, ktorými sú spotrebiteľia, a poskytovateľmi platobných služieb,
- b) súvisiace s presunom platobného účtu podľa § 44d ZoPIS (*switching*), nakoľko táto služba nie je v zákone explicitne ako platobná služba uvedená, hoci ju možno spájať s poskytovaním platobnej služby; zákon síce chápe presun účtu ako právo spotrebiteľa, ale v širšom vymedzení spotrebiteľa v zmysle § 44d ods. 5 ZoPIS,¹⁴
- c) súvisiace s bankovými obchodmi, ktoré vznikli medzi spotrebiteľmi a bankami alebo pobočkami zahraničných bánk (tento rozsah pôsobnosti zakotvil § 93b ods. 1 ZoB).

SARS **nemôže odmietnuť riešenie sporov** z platobných služieb (porovnaj § 90 ods. 2 ZoPIS druhá veta v spojení s § 13 ods. 4 ZoARS).

Poskytovateľ platobných služieb je povinný používateľovi platobných služieb, ktorým je spotrebiteľ, poskytnúť alebo sprístupniť informáciu o možnosti alternatívneho riešenia sporov prostredníctvom niektorého zo SARS, ktoré sú oprávnené riešiť spory z platobných služieb, a to o využití tejto možnosti riešenia podľa voľby spotrebiteľa vrátane výberu príslušného SARS podľa voľby spotrebiteľa. Poskytovateľ platobných služieb je povinný tieto informácie uvádzať jednoznačným, zrozumiteľným a ľahko dostupným spôsobom vo svojich obchodných priestoroch, obchodných podmienkach a na svojom webovom sídle.

Uvedené povinnosti voči klientovi – spotrebiteľovi ustanovil § 93b ods. 2 **ZoB v znení účinnom od 1. januára 2019 rovnako (zrkadlovo) pre banky a pobočky zahraničných bánk, ak ide o potenciálne spory z bankových obchodov**, pričom predpokladom pre riešenie takéhoto bankového sporu je oprávnenosť (a teda kompetentnosť) SARS riešiť taký druh sporu.

SARS je druhové označenie orgánu, pred ktorým sa má spor riešiť. Ide o orgán alternatívneho riešenia sporov *sui generis*, vyplývajúci z relatívne nedávnej transpozície smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/11/EÚ z 21. mája 2013 o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov, ktorou sa mení nariadenie (ES) č. 2006/2004 a smernica 2009/22/ES (smernica o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov) do nášho právneho poriadku formou prijatia ZoARS. Vzniká tým akýsi **medzistupeň** medzi existujúcimi procesmi riešenia sporov prostredníctvom rozhodcovského konania a mediácie. Jeho označenie nemožno považovať za vcelku vecne správne, pretože terminologicky alternatívne riešenie sporov zahŕňa, ako bolo

¹⁴ V zmysle tohto ustanovenia sa pri presune platobného účtu za spotrebiteľa považuje aj osoba, ktorá v čase uzatvorenia rámcovej zmluvy o poskytovaní platobných služieb zamestnáva menej ako desať osôb a ktorej ročný obrat alebo celková ročná bilančná hodnota nepresahuje 2 000 000 eur, čiže podnikateľ - fyzická alebo právnická osoba.

uvedené vyššie, širšiu množinu spôsobov riešenia.¹⁵ Základným rozdielom od oboch prechádzajúcich postupov je však predovšetkým možnosť a výlučnosť riešenia **iba spotrebiteľských sporov**, t. j. sporov zo spotrebiteľskej zmluvy. Mediácia ani rozhodcovské konania takéto obmedzenie nezahŕňa, pričom v dôsledku problémov s uznávaním rozhodcovských rozhodnutí v civilnom exekučnom konaní v súvislosti so spotrebiteľskou problematikou sa pristúpilo navyše k právnej emancipácii spotrebiteľského rozhodcovského konania zo všeobecného rozhodcovského konania.¹⁶ Nižšia úroveň požiadaviek na odbornú spôsobilosť fyzických osôb (na rozdiel od požiadaviek na rozhodcov v rozhodcovskom konaní), ktoré majú riešiť spory v mene SARS, sa odzrkadľuje aj na spôsobe povolovania činnosti pre právnické osoby so záujmom pôsobiť ako SARS. Ministerstvo hospodárstva Slovenskej republiky na základe žiadosti po splnení podmienok zapisuje do svojho zoznamu subjektov alternatívneho riešenia sporov žiadateľa, ktorý sa dňom vykonania zápisu stáva oprávnenou právnickou osobou ako SARS (rozhodcovské súdy prešli náročnejším licenčným konaním); výnimku z registrácie predstavujú orgány so statusom SARS *ex lege* podľa § 3 ods. 2 ZoARS.¹⁷ Kvôli transparentnosti je zoznam zverejnený ministerstvom na jeho webovom sídle.¹⁸ Z hľadiska stupňa viazanosti výsledkom riešenia sporu má alternatívne riešenie sporu cez SARS bližšie skôr k mediácii, pretože **výsledkom je dohoda o vyriešení sporu** (v prípade mediácie dohoda o mediácii), ktorá je síce záväzná, ale nepredstavuje exekučný titul (na rozdiel od rozhodcovského rozhodnutia) ani nie je logicky prekážkou rozhodnutia vo veci pred súdom (pozri § 17 ods. 6 ZoARS). SARS je tak subjektom bez rozhodovacej kompetencie a nepredstavuje tak orgán verejnej moci.¹⁹

¹⁵ Kolaboratívne prístupy sú stále pocitované ako cudzorodý prvok a pretrváva k nim nechuť a nedôvera. Ideálna predstava EÚ v tejto oblasti nie je neovplyvnená i futuristickými ekonomickými a sociopolitickými ideami vychádzajúcimi z diel filozofov sociálneho inžinierstva. RABAN, P. Aplikace záměrů EU v oblasti alternativního řešení spotřebitelských sporů v právním prostředí České republiky a Slovenské republiky v posledních letech, s. 51 a 65. Z histórie pritom máme poznatky, že utopistické projekty ideálneho usporiadania vzťahov stroskotali ako napríklad Platónove návrhy v starovekých Syrakúzach. Existuje aj výnimka, a to bukanierska demokracia v karibskej oblasti, avšak skutočnú realizáciu ideálnej spoločnosti možno identifikovať v madagaskarskej pirátskej republike-osade „*Libertatia*“ pod vedením Missona. K tomu pozri bližšie PERZYŃSKI, M. Piráti světových morí, s. 342-345 alebo MOŽEJKO, I. V. Pod pirátskou vlajkou, s. 133-137.

¹⁶ V rámci spotrebiteľskej arbitráže platí delegovaná (nie subsidiárna) pôsobnosť ZoRozK, napríklad ZoSpoRozK odkazuje na použitie ZoRozK v oblasti zriadenia rozhodcovských súdov. MASLÁK, M. Nová právna úprava spotrebiteľského rozhodcovského konania, s. 19.

¹⁷ Stojí za zmienku, že pre alternatívne riešenie sporov vyplývajúci z poskytovania finančných služieb sa predpokladalo prijatie osobitnej právnej úpravy a kreovanie osobitného orgánu. Pozri HUČKOVÁ, R. Nové mechanizmy uplatňovania práv spotrebiteľov, s. 53 alebo RABAN, P. Aplikace záměrů EU v oblasti alternativního řešení spotřebitelských sporů v právním prostředí České republiky a Slovenské republiky v posledních letech, s. 64. Raban poukazuje na to, že v Českej republike k zriadeniu osobitného orgánu zákonom došlo (finančný arbitier). Tento anticipovaný právny stav v Slovenskej republike nenastal. Naproti tomu vznikol SARS pri Slovenskej bankovej asociácii pre výsek finančného trhu (určený pre riešenie sporov pre klientov – spotrebiteľov bánk, pobočiek zahraničných bánk a poskytovateľov platobných služieb). Absentuje tak jednotné kontaktné miesto pre klientov z celého finančného trhu.

¹⁸ K 13. februáru 2019 bolo v zozname vedených 8 SARS, z toho 3 sú so statusom SARS *ex lege*. Dostupné na:

<https://www.mhsr.sk/obchod/ochrana-spotrebiteľa/alternativne-riesenie-spotrebiteľských-sporov-1/zoznam-subjektov-alternatívneho-riesenia-spotrebiteľských-sporov-1> [navštívené 13.2.2019].

¹⁹ Analogicky ako rozhodcovský súd, ktorý je tiež súkromnoprávnou osobou. Podľa názoru Ústavného súdu SR (*III. ÚS SR 335/2010*) rozhodcovské konanie nadobúda verejnoprávny rozmer až momentom meritórného rozhodnutia rozhodcovského súdu, keď mu právny poriadok pripisuje vlastnosť vykonateľnosti a zároveň aj status exekučného titulu (tieto vlastnosti finálny výsledok alternatívneho riešenia sporov cez SARS ale nemôže nadobudnúť), do tohto okamihu má rozhodcovské konanie charakter súkromnoprávneho vzťahu. Pozri VOZÁR, J. K niektorým teoretickým, legislatívnym a aplikačným problémom rozhodcovského konania v Slovenskej republike, s. 747 a 751. Názov spotrebiteľského rozhodcovského súdu nemôže vzbudzovať dojem,

V konkrétnom prípade od 1. januára 2019 pôjde určite o Bankového ombudsmana Slovenskej bankovej asociácie (*po novom tzv. Inštitút alternatívneho riešenia sporov Slovenskej bankovej asociácie*), ktorý už pôsobil *de iure* aj pred týmto dátumom ako SARS pre bankové obchody, nie je ale vylúčené, že existujúce registrované SARS rozšíria svoju pôsobnosť na spory z platobných služieb (alebo i z bankových obchodov) alebo vzniknú nové SARS s touto kompetenciou. Je preto potrebné zdôrazniť, že v porovnaní s predchádzajúcou právnou úpravou (účinnou do 31. decembra 2018) **sa ruší monopol na rozhodovanie sporov prostredníctvom SRS SBA a liberalizuje sa „trh“ riešenia sporov** sprístupnením pre viaceré SARS, ak budú na riešenie relevantných sporov kompetentné. Diskutabilným môže byť stupeň odbornej ochrany spotrebiteľa oproti prechádzajúcemu kvalifikovanému pôsobeniu SRS SBA.

Z novej právnej úpravy nevyplýva, kedy má dôjsť k výberu konkrétneho SARS spotrebiteľom. Preferujem prístup, podľa ktorého by výber konkrétneho SARS mal byť zrealizovaný už v momente uzatvárania zmluvného vzťahu, hoci možno pripustiť, že k výberu môže dôjsť aj neskôr počas existencie zmluvného vzťahu, ak poskytovateľ platobnej služby zabezpečí adekvátny komunikačný kanál pre klienta - spotrebiteľa na oznámenie jeho výberu. Právna úprava jazyka, v ktorom sa má spor riešiť, kopíruje predchádzajúcu právnú úpravu.

Riešenie sporov súvisiacich s poskytovaním platobných služieb je podľa § 91 ods. 2 ZoPIS **bezplatné**, čo vyplýva z transpozície, ktorá sa v tejto rovine prejavila už v právnej úprave SRS SBA. Nad rámec toho zákon upravil **bezplatnosť aj pre riešenie spotrebiteľských sporov súvisiacich s bankovými obchodmi**.

V § 92 ZoPIS sa zakotvila povinnosť spolupráce SARS s tými orgánmi členských štátov EÚ, ktoré sú tiež oprávnené na mimosúdne riešenie sporov súvisiacich s poskytovaním platobných služieb, a povinnosť poskytovať Národnej banke Slovenska ním nadobudnuté alebo jemu známe informácie týkajúce sa sporov a ich riešenia.

Napriek tomu, že k zrušeniu právnej povinnosti zriadiť stály rozhodcovský súd pre rozhodovanie sporov z platobných služieb došlo, a rozhodcovské konanie v tejto oblasti (a oblasti rozhodovania sporov z bankových obchodov) nahradilo alternatívne riešenie spotrebiteľských sporov prostredníctvom SARS, bolo potrebné zároveň upraviť **možnosť mimosúdneho riešenia sporov aj pre ostatných klientov** poskytovateľov platobných služieb, **ktorí nie sú spotrebiteľmi**. S týmto cieľom sa zaviedla povinnosť poskytovateľov platobných služieb tomu používateľovi, ktorý nie je spotrebiteľom, poskytnúť alebo sprístupniť:

- a) informáciu o možnosti rozhodcovského riešenia sporov alebo iného mimosúdneho riešenia sporov súvisiacich s poskytovaním platobných služieb a
- b) informáciu o osobitných predpisoch upravujúcich rozhodcovské riešenie sporov alebo iné mimosúdne riešenie takýchto sporov (*do úvahy prichádzajú „nespotrebiteľské“ rozhodcovské konanie a mediácia*).

Poskytovateľ platobných služieb je pritom povinný tieto informácie uvádzať jednoznačným, zrozumiteľným a ľahko dostupným spôsobom vo svojich obchodných priestoroch, obchodných podmienkach a na svojom webovom sídle.

Spomenuté povinnosti voči klientovi – nespotebiteľovi ustanovil aj § 93b ods. 3 **ZoB v znení účinnom od 1. januára 2019 rovnako (zrkadlovo) pre banky a pobočky zahraničných bánk**, ak ide o potenciálne spory z bankových obchodov. Okrem toho v § 93b nový odsek 4 ZoB prevzal rovnako z pôvodnej právnej úpravy v § 93b ods. 3 účinnej do 31. decembra 2018 aj podmienky sprístupňovania, poskytovania, získavania a spracúvania údajov na účely konania, rozhodovania a zdokumentovania činnosti stáleho rozhodcovského súdu o sporoch z bankových obchodov medzi nespotebiteľmi a bankami a pobočkami zahraničných bánk. Podmienky sprístupňovania, poskytovania, získavania a spracúvania údajov na účely alternatívneho riešenia sporov z platobných služieb a jeho zdokumentovania pre SARS ustanovil § 88 ZoPIS doplnením odseku 9 podobným spôsobom ako tam už obsiahnutú právnú úpravu podmienok sprístupňovania, poskytovania, získavania a spracúvania údajov na účely konania, rozhodovania a zdokumentovania činnosti stáleho rozhodcovského súdu o sporoch súvisiacich s poskytovaním platobných služieb.

Týmto spôsobom sa v podstate pôvodná povinnosť poskytovateľa platobnej služby (resp. banky a pobočky zahraničnej banky) alternatívne umožniť rozhodovanie sporu cez súkromnoprávny

že ide o orgán verejnej moci. MASLÁK, M. Nová právna úprava spotrebiteľského rozhodcovského konania, s. 22.

subjekt (rozhodcovský súd) predkladaním návrhu rozhodcovskej zmluvy obmedzila vo vzťahu ku klientovi – nespotebiteľovi na „osvetovú“ činnosť o tom, aké možnosti má v zmysle slovenského právneho poriadku. Aj keď sa môže na prvý pohľad zdať, že stupeň klientskej ochrany je takým rozdielnym zaobchádzaním medzi spotrebiteľmi a nespotebiteľmi vo vzťahu k nespotebiteľom znížený (čo podčiarkuje aj bezplatnosť riešenia sporov z platobných služieb a bankových obchodov pre spotrebiteľov), v prípade voľby rozhodcovského konania nespotebiteľom sa právne vzťahy pri ukončení konania upravujú rozhodcovským rozhodnutím, ktoré je – ako už bolo spomenuté – vymožitelným exekučným titulom.

V nadväznosti na zákonné založenie kompetencie v § 90 ods. 2 ZoPIS v znení účinnom od 1. januára 2019 pre SARS riešiť spory z poskytovaných platobných služieb a spory súvisiace s presunom platobného účtu podľa § 44d ZoPIS bolo potrebné paralelne zmeniť, resp. **doplniť chápanie spotrebiteľa na účely právnej úpravy procesu alternatívneho riešenia spotrebiteľských sporov vyjadrenej v ZoARS**. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) ZoARS sa s účinnosťou od 1. januára 2019 spotrebiteľom rozumie na účely alternatívneho riešenia sporov pred subjektom alternatívneho riešenia sporov podľa § 90 ods. 1 ZoPIS, ak ide o spory súvisiace s presunom platobného účtu aj spotrebiteľ podľa § 44d ods. 5 ZoPIS (*pozri vymedzenie v poznámke pod čiarou k odkazu 14*).

Do ZoARS sa navyše **pre SARS, ktorý je oprávnený riešiť spory medzi spotrebiteľmi a na finančnom trhu dohliadanými subjektmi, doplnila nová právna úprava povinnosti poskytovať informácie a súčinnosť Národnej banke Slovenska** na účely výkonu jej pôsobnosti, právomoci, úloh a činností.²⁰ Tomu zodpovedajúca kompetencia Národnej banky Slovenska má preto **fakticky dosah na všetky SARS**, ktoré budú oprávnené rozhodovať spory z finančných služieb, a **nevzťahuje sa *stricto sensu* len na SARS podľa ZoPIS**. Vyplýva to z podstaty alternatívneho postupu riešenia sporov, keďže nemožno vylúčiť dohodu medzi spotrebiteľom a finančnou inštitúciou o voľbe riešenia sporu pred iným SARS. V kontexte tejto povinnosti možno uviesť, že sa nepristúpilo k zakotveniu novej osobitnej kontrolnej kompetencie Národnej banky Slovenska v zmysle § 26 ZoARS, t. j. aby bola aj orgánom kontroly nad dodržiavaním povinnosti predajcu a tretej strany poskytnúť súčinnosť SARS počas prebiehajúceho riešenia sporu podľa § 15 ods. 2 a 3 ZoARS (najmä poskytnúť vyjadrenie ku skutočnostiam uvedeným v návrhu na začatie alternatívneho riešenia sporu). V tomto prípade zostáva reziduálna pôsobnosť pre výkon tejto kontroly voči finančným inštitúciám u Slovenskej obchodnej inšpekcie.

4 PRECHODNÉ RIEŠENIE NIEKTORÝCH SÚVISIACICH POMEROV

Keďže od 1. januára 2019 zanikla povinnosť mať zriadený stály rozhodcovský súd pre rozhodovanie sporov z platobných služieb, bol naplnený právny predpoklad pre rozhodnutie Slovenskej bankovej asociácie o zrušení jej stáleho rozhodcovského súdu. Poskytovatelia platobných služieb sú v zmysle prechodných ustanovení k úpravám účinným od 1. januára 2019 obsiahnutých v § 101i ods. 1 druhej vete ZoPIS do 28. februára 2019 povinní právne vzťahy, ktoré vznikli pred 1. januárom 2019 a trvajú aj po 31. decembri 2018, zosúladiť s novým znením ZoPIS účinným od 1. januára 2019. Prakticky to znamená, že poskytovatelia platobných služieb musia zabezpečiť pre potenciálny spor z existujúcich zmluvných vzťahov, obsahom ktorých je poskytovanie platobných služieb, vytvorenie inštitúcie, ktorá by ho riešila alternatívne voči súdnemu konaniu, a zabezpečiť podmienky na jej riadnu a včasnú činnosť. Ako bolo spomenuté vyššie v texte, takýmto subjektom je už ako SARS na ministerstve hospodárstva registrovaný *Inštitút alternatívneho riešenia sporov Slovenskej bankovej asociácie*. Ani pri tomto novom subjekte však nedošlo k vyriešeniu spolupodieľania sa na zabezpečení jeho činnosti zo strany ostatných poskytovateľov platobných služieb.

Osobitne je vyjadrená ich povinnosť poskytnúť existujúcim klientom – spotrebiteľom informácie o možnosti alternatívneho riešenia takých sporov prostredníctvom kompetentného SARS (t. j. o využití tejto možnosti podľa voľby spotrebiteľa vrátane jeho výberu konkrétneho SARS), a to do 28. februára 2019. Pre spory, o ktorých sa už konalo pred SRS SBA pred 1. januárom 2019 platí,

²⁰ Takúto kompetenciu ale nemožno chápať ako výkon dohľadu nad činnosťou SARS a nad priebehom jeho postupu pri riešení sporu, pretože by to bolo v rozpore s požiadavkou výkonu dohľadu vo verejnom záujme.

že ich tento stály rozhodcovský súd môže dokončiť podľa predpisov o rozhodcovskom konaní (ZoRozK) a o spotrebiteľskom rozhodcovskom konaní (ZoSpoRozK).

V prípade, ak zriaďovateľ stáleho rozhodcovského súdu, ktorý bol zriadený podľa § 90 až 95 ZoPIS v znení účinnom do 31. decembra 2018 (t. j. Slovenská banková asociácia), zruší tento súd, a zriaďovateľovi zostanú prostriedky nadobudnuté na jeho činnosť, zriaďovateľ musí tieto zostávajúce prostriedky účelovo použiť na činnosť SARS vytvoreného v zmysle § 90 ods. 1 ZoPIS v znení účinnom od 1. januára 2019 (v praxi išlo o príspevky vzbierané od bánk a pobočiek zahraničných bánk). Ak dôjde k zrušeniu stáleho rozhodcovského súdu podľa predchádzajúcej vety, na ďalší postup vo veciach vedených pred týmto súdom sa vzťahujú konkrétne ustanovenia ZoRozK a ZoSpoRozK o postupe vo veciach rozhodcovských konaní pri zrušení stáleho rozhodcovského súdu (korporátne spory) alebo pri zrušení povolenia rozhodovať spotrebiteľské spory zriaďovateľovi (spotrebiteľské spory). Táto situácia je predmetom právnej úpravy prechodných ustanovení v § 101i ods. 3 ZoPIS a je výsledkom uvedenia si potreby zabezpečiť kontinuitu už začatých a stále prebiehajúcich konaní. Pritom **kazuistika prípadu SRS SBA viedla** tvorcov novelizačných článkov, ktorými sa upravili hmotnoprávne a procesnoprávne zákony týkajúce sa zrušenia povinnosti zriadiť SRS SBA, **k nutnosti zaoberať sa aj širšou koreláciou potreby zabezpečiť právne kontinuitu už začatých a prebiehajúcich konaní pred rozhodcovskými súdmi en bloc** podľa ZoRozK a ZoSpoRozK, **resp. zaoberať sa otázkou, čorobiť s prebiehajúcimi konaniami, ak dôjde k zrušeniu rozhodcovského súdu.** (Na absenciu všeobecnej a spoločnej právnej úpravy zabezpečenia možnosti pokračovať v rozhodcovskom konaní a spotrebiteľskom rozhodcovskom konaní poukázal JUDr. Š. Hrčka, PhD. z Národnej banky Slovenska, ktorý navrhol aj normatívne znenie riešenia takýchto situácií).

5 ZABEZPEČENIE KONTINUITY PREBIEHAJÚCICH ROZHODCOVSKÝCH KONANÍ A SPOTREBITEĽSKÝCH ROZHODCOVSKÝCH KONANÍ ZAČATÝCH (NIELEN) PRED SRS SBA

Do 31. decembra 2018 v zákonoch upravujúcich rozhodcovské konanie a spotrebiteľské rozhodcovské konanie úplne absentovala možnosť pokračovania v konaní začatom pred následne zrušeným rozhodcovským súdom. Normotvorca akoby celkom opomenul skutočnosť, že stály rozhodcovský súd môže byť jeho zriaďovateľom zrušený, resp. zrušený z titulu zániku jeho zriaďovateľa. Právna úprava obsahovala iba prechodné ustanovenia vo vzťahu k prelicencovaniu rozhodcovských súdov. Tento stav podľa názoru autora príspevku mohol byť dokonca v rozpore s čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 48 ods. 1 Ústavy SR, teda v rozpore so základným právom každého domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky (rozhodcovskom súde vrátane) a so zásadou, že nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Ako uvádza Vožár, v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR štát umožnil delegáciu súdnej moci zo súdu na nesúdný orgán zložený zo súkromných osôb – rozhodcov. Takouto možnosťou sa však štát nemôže zbaviť svojho pozitívneho záväzku zabezpečiť základné právo na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a právo na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 Dohovoru.²¹

V súvislosti s legislatívnymi prípravami na zrušenie zákonnej povinnosti zriadiť SRS SBA bolo preto potrebné navrhnúť aj všeobecné právne riešenie existujúcich sporov v situácii zániku rozhodcovských súdov zrušením zo strany ich zriaďovateľa. Nejde pritom vonkoncom o výnimočnú skutočnosť. Rozhodcovské súdy sú tvorené ako organizačná súčasť svojho zriaďovateľa, teda vznikajú pri svojom zriaďovateľovi, napríklad rozhodcovský súd Slovenskej advokátskej komory, stály burzový rozhodcovský súd pri burze cenných papierov, rozhodcovský súd pri komoditnej burze a ďalšie, pričom viaceré z nich zriadené nie sú napriek právnej možnosti ich zriadenia (napríklad stály burzový rozhodcovský súd Burza cenných papierov v Bratislave, a. s. nevytvorila).²²

Z hľadiska systematiky **muselo dôjsť k doplneniu spoločných ustanovení** v ZoRozK (konkrétne v § 51 doplnením odsekov 4 až 6) a v ZoSpoRozK (konkrétne v § 71 doplnením odsekov

²¹ VOŽÁR, J. K niektorým teoretickým, legislatívnym a aplikačným problémom rozhodcovského konania v Slovenskej republike, s. 746.

²² ČUNDERLÍK, Ľ. Trhová transparentnosť a zneužívanie kapitálového trhu v korelácii poskytovania investičných služieb, výkonu investičných činností a organizovania regulovaného trhu, s. 34.

3 až 5). Doplnená právna úprava je zrkadlová, čiže principiálne **rovnako upravuje podmienky pre pokračovanie v rozhodcovskom konaní a spotrebiteľskom rozhodcovskom konaní**.

Ak zriaďovateľ stáleho rozhodcovského súdu zruší stály rozhodcovský súd, rozhodcovské konania vedené pred týmto súdom sa

- a) **prerušujú** dňom, ktorým zriaďovateľ v Obchodnom vestníku zverejnil²³ zrušenie stáleho rozhodcovského súdu, a
- b) **zastavujú** sa uplynutím troch mesiacov od tohto zverejnenia zrušenia.

V dôsledku rozhodnutia zriaďovateľa o zrušení stáleho rozhodcovského súdu odo dňa zverejnenia jeho zrušenia **nemožno začať rozhodcovské konanie a nemožno pokračovať v začatom a neskončenom rozhodcovskom konaní** pred týmto súdom. Zrušenie stáleho rozhodcovského súdu pritom nemá vplyv na rozhodcovské rozsudky vydané týmto súdom pred jeho zrušením. **Účinky už podaného návrhu** na začatie rozhodcovského konania a všetkých ďalších úkonov účastníkov rozhodcovského konania **zostávajú zachované, ak do troch mesiacov odo dňa zverejnenia zrušenia stáleho rozhodcovského súdu podá účastník konania žalobu na začatie konania o predmetnom spore na všeobecnom súde alebo ak účastníci konania spoločným vyhlásením do zápisnice pred iným rozhodcovským súdom vyjadria súhlas, že rozhodcovské konanie neskončené pred zrušením stálym rozhodcovským súdom bude ďalej prebiehať pred týmto iným rozhodcovským súdom** podľa jeho pravidiel a za podmienok ustanovených zákonom. Doba trvania zatiaľ prebehnutého rozhodcovského konania, ktorého účastníci využijú uvedený postup, sa nezapočíta do premičacej doby. Ak v rozhodcovskom konaní pred zrušením stálym rozhodcovským súdom nebol vydaný rozhodcovský rozsudok najneskôr ku dňu zrušenia stáleho rozhodcovského súdu, zriaďovateľ zrušeného stáleho rozhodcovského súdu je povinný vrátiť účastníkovi konania zaplatený poplatok do 30 dní, ak o vrátenie poplatku účastník konania požiada v lehote troch mesiacov od zverejnenia zrušenia stáleho rozhodcovského súdu v Obchodnom vestníku.²⁴

Ak by všeobecný súd zrušil rozhodcovský rozsudok vydaný stálym rozhodcovským súdom, ktorý bol medzičasom zrušený a ktorý by inak bol príslušný na nové rozhodcovské konanie a rozhodnutie, na ďalší postup v takejto veci by sa obdobne aplikoval postup ako pri zrušení rozhodcovského súdu, ale s tým, že rozhodným dňom pre začatie plynutia a počítanie lehôt (*na podanie žaloby na všeobecnom súde, alebo na vyjadrenie súhlasu s pokračovaním rozhodcovského konania pred iným rozhodcovským súdom*) je namiesto dňa zverejnenia zrušenia stáleho rozhodcovského súdu deň nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia všeobecného súdu o zrušení rozhodcovského rozsudku stáleho rozhodcovského súdu, ktorý bol medzitým zrušený.

O prerušení, zastavení, možnosti pokračovať v rozhodcovskom konaní pred iným rozhodcovským súdom, o postupe v prípade zrušenia rozhodcovského rozsudku medzitým zrušeného rozhodcovského súdu a o ďalších uvedených súvisiacich skutočnostiach je zriaďovateľ povinný do 15 dní od zrušenia stáleho rozhodcovského súdu preukázateľne písomne informovať účastníkov rozhodcovských konaní neskončených pred týmto súdom.

Rozhodcovská zmluva, na základe ktorej bola založená právomoc stáleho rozhodcovského súdu na rozhodnutie sporu medzi jej účastníkmi a na základe ktorej sa nezačalo žiadne rozhodcovské konanie pred zrušením tohto súdu, stratí platnosť dňom zverejnenia zrušenia stáleho rozhodcovského súdu v Obchodnom vestníku.

V súvislosti s doplnením tejto právnej úpravy sa doplnila aj právna úprava výnimky z povinnosti mlčanlivosti rozhodcu, a to o sprístupnenie informácií orgánom dohľadu, orgánom dozoru alebo orgánom kontroly na účely výkonu ich pôsobnosti podľa osobitných predpisov,

²³ Povinnosť zriaďovateľa podľa § 12 ods. 2 písm. b) ZoRozK a podľa § 13 ods. 1 písm. b) ZoSpoRozK zverejniť v Obchodnom vestníku zrušenie stáleho rozhodcovského súdu bola v predmetných ustanoveniach upravená ešte pred 1. januárom 2019. S účinnosťou od tohto dátumu boli tieto ustanovenia doplnené o povinnosť zverejniť v Obchodnom vestníku aj zrušenie stáleho rozhodcovského súdu, ku ktorému dochádza v dôsledku zrušenia jeho zriaďovateľa. Autor príspevku pri tvorbe legislatívneho návrhu totiž poukázal na skutočnosť, že rozhodcovský súd ako organizačná súčasť svojho zriaďovateľa môže zaniknúť aj zrušením samotného zriaďovateľa a v takom prípade je potrebné vychádzať z rovnakého časového okamihu zverejnenia vo vestníku.

²⁴ Ak účastník konania v žiadosti uvedie číslo bankového účtu, zriaďovateľ je povinný uhradiť vracaný poplatok na tento účet.

napríklad podľa ZoB, ZoPIS alebo zákon č. 747/2004 Z. z. o dohľade nad finančným trhom a o zmene a doplnení niektorých zákonov (v súvislosti s finančným trhom pôjde o Národnú banku Slovenska ako orgán jeho dohľadu). Zároveň sa doplnila aj povinnosť zriaďovateľa poskytovať informácie orgánom dohľadu, orgánom dozoru alebo orgánom kontroly na účely výkonu ich pôsobnosti podľa zmiených osobitných predpisov.

6 ZÁVER

Legislatívna zmena povinnosti zriadiť stály rozhodcovský súd pre rozhodovanie sporov z poskytovania platobných služieb a s ňou súvisiacej povinnosti ponúkať uzavretie rozhodcovskej zmluvy bankami na povinnosť ponúknuť riešenie potenciálneho sporu z platobných služieb prostredníctvom SARS zvoleného klientom banky, ktorý je spotrebiteľom, môže byť z hľadiska zabezpečenia odbornej úrovne ochrany spotrebiteľských záujmov považovaná za dostatočnú v prípade, ak príslušný SARS bude disponovať personálom s odbornosťou porovnateľnou s odbornosťou doterajšieho obsadenia SRS SBA – rozhodcov.²⁵

Súčasne sa príslušnou právnou úpravou v ZoPIS a ZoB vytvorila dvojkoľajnosť v zabezpečení procesu alternatívneho riešenia sporov podľa povahy klienta: zákazník banky, resp. poskytovateľa platobných služieb, ktorý nemá právny status spotrebiteľa, má byť v procese kontraktácie „iba“ informovaný o možnosti rozhodcovského alebo iného mimosúdneho riešenia sporov (do úvahy prichádza ako alternatíva mediácia). V prípade voľby rozhodcovského konania by sa tak pre nespotrebitelov situácia v oblasti alternatívnej mimosúdnej procesnej ochrany ich záujmov pri poskytovaní bankových služieb nemala kvalitatívne meniť (*odhliadnuc od skutočnosti, že SRS SBA so svojím „monopolom“ vo vecnej príslušnosti na rozhodovanie zanikne a klienti si budú môcť teoreticky vyberať medzi viacerými rozhodcovskými súdmi, ktorých kompetentnosť nemusí byť krytá bohatými skúsenosťami rozhodovacej praxe SRS SBA; aj v tomto prípade to bude závisieť najmä od odbornosti rozhodcov, ktorí môžu zo zaniknutého SRS SBA prestúpiť, napríklad do rozhodcovského súdu Slovenskej obchodnej a priemyselnej komory*). Otáznou v tejto súvislosti môže byť ale ochota bánk (poskytovateľov platobných služieb) uzavrieť rozhodcovskú zmluvu po takom informovaní – na rozdiel od alternatívneho riešenia sporov, kde výber možnosti riešiť spor cez SARS zaväzuje aj druhú zmluvnú stranu, aj keď iba s výsledkom vyriešenia sporu vo forme záväznej dohody, ktorá nie je exekučným titulom (*a contrario* – vykonateľný rozhodcovský rozsudok).²⁶

Na druhej strane mediácia ako odborne „najslabšia“ procesná forma mimosúdneho riešenia nebude pravdepodobne vábivou voľbou. O to viac zaujme možnosť zakotvenia povinnej mediácie (ako „predkola“ súdneho konania) v niektorých právnych poriadkoch členských štátov EÚ (konkrétne talianske právo). Súdny dvor EÚ vo väzbe na to konštatoval, že európske právo (smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/11/EÚ z 21. mája 2013 o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov, ktorou sa mení nariadenie (ES) č. 2006/2004 a smernica 2009/22/ES (smernica o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov) nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ustanovuje využitie mediácie pri spotrebiteľských sporoch ako podmienku prípustnosti žaloby týkajúcej sa týchto sporov, pokiaľ taká požiadavka nebráni účastníkom vo výkone ich práva na prístup k súdnemu systému (napríklad neplynutím premlčacej lehoty na podanie žaloby).²⁷ Dobrovoľnosť mediácie nespočíva v slobode strán využiť či nevyužiť tento postup, ale v skutočnosti, že zaň zodpovedajú samotné strany a môžu si ho organizovať podľa vlastnej vôle a kedykoľvek ho ukončiť. Nie je preto dôležité, či má systém mediácie povinný alebo dobrovoľný charakter, ale dôležitou je skutočnosť, aby bolo zachované právo strán na prístup k spravodlivosti.²⁸ V obdobných

²⁵ Alternatívne riešenie sporov prostredníctvom SARS vykazuje rovnako flexibilitu a rýchlosť ako rozhodcovské konanie, pričom predpokladom pre založenie kompetencie SARS je taktiež zmluvný základ ako u rozhodcovského súdu. VOZÁR, J. K niektorým teoretickým, legislatívnym a aplikačným problémom rozhodcovského konania v Slovenskej republike, s. 747.

²⁶ Vykonateľné rozhodnutie vydané v rozhodcovskom konaní mení rozhodcovský súd zo súkromného orgánu na verejný orgán; SARS a mediátor svoju súkromnoprávnú povahu nemenia.

²⁷ Rozsudok Súdného dvora EÚ zo 14. júna 2017 vo veci C-75/16, Livio Menini, Maria Antonia Rampanelli c/a Banco Popolare Società Cooperativa.

²⁸ Tamtiež, body 50 a 51 rozsudku.

intenciách by bolo možné *de lege ferenda* uvažovať aj o povinnom riešení sporu z finančných služieb (vrátane platobných služieb) pred SARS.

Na ostatnom finančnom trhu sú mechanizmy mimosúdneho riešenia sporov v porovnaní so sektorom bankovníctva a platobných služieb na kvalitatívne rozdielnej úrovni, vyplývajúcej najmä z neexistencie monopolu na urovnávanie sporov. Napríklad (až) s účinnosťou od 1. januára 2019 je obchodník s cennými papiermi povinný zabezpečiť možnosť využívania najmenej jedného mechanizmu mimosúdneho riešenia sťažností klientov²⁹ (bez ohľadu na status spotrebiteľa) a sporov pri poskytovaní investičných služieb a zjednanie nápravy v konaniach o sťažnostiach klientov (§ 69 ods. 4 zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 373/2018 Z. z., pričom príkladom odkazuje na mediáciu a spotrebiteľské rozhodcovské konanie).³⁰

Je isté, že únijska snaha smeruje k tomu, že najmä spotrebiteľské spory majú byť odstraňované mimosúdnym spôsobom. Dôvodom nie je nedôvera voči súdnemu rozhodovaniu, ale to, že súdne rozhodovanie najmä spotrebiteľských sporov zaťažuje súdnu sústavu, je pre spoločnosť nákladné a dosiahnutie spravodlivosti vo vzťahu medzi spotrebiteľom a podnikateľom trvá dlhšiu dobu.³¹ Ďalším trendom, azda len národným, je kompenzácia súdnej vymožitelnosti práva prostredníctvom administratívneho sankcionovania, aj keď bez reálneho majetkového prospechu pre spotrebiteľa.

Po účinnosti analyzovanej legislatívnej zmeny súvisiacej s iniciatívou Slovenskej bankovej asociácie možno prísť aj k legislatívnej zmene verejnoprávneho negatívneho vymedzenia predmetu dohľadu nad finančným trhom v § 2 ods. 3 zákona č. 747/2004 Z. z. o dohľade nad finančným trhom a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V jeho zmysle predmetom dohľadu nad dohliadanými subjektmi **nie je rozhodovanie sporov** z právnych vzťahov medzi dohliadanými subjektmi a ich klientmi, **na ktorých prejednávanie a rozhodovanie sú príslušné súdy alebo iné orgány podľa osobitných predpisov** (rozumej rozhodcovské súdy). Keďže SARS ani mediátor spory nerozhoduje, ale ich urovnáva s výsledkom právne záväznej dohody, možno zmienené ustanovenie doplniť popri rozhodovaní aj o *riešenie* sporov, aby bolo jednoznačné, že dohľadu Národnej banky Slovenska nepodlieha aj procesný postup týchto ostatných mimosúdnych riešení konkrétnych sporov, čo by bolo v zrejmom konflikte so zásadou výkonu dohľadu vo verejnom záujme (*dohľadom nemožno riešiť individuálne spory zo zmluvných vzťahov medzi klientmi a finančnými inštitúciami*).

Použitá literatúra:

ČUNDERLÍK, Ľ.: Trhová transparentnosť a zneužívanie kapitálového trhu v korelácii poskytovania investičných služieb, výkonu investičných činností a organizovania regulovaného trhu. Bratislava: Wolters Kluwer SR s. r. o., 2015. 252 s. ISBN 978-80-186-186-8.

HESEKOVÁ, S.: Otázka rozhodcovskej doložky v kontexte neprijateľných podmienok upravených v spotrebiteľských zmluvách. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015. Bratislava: Univerzita Komenského, Právnická fakulta, 2015. ISBN 978-80-7160-411-2.

HUČKOVÁ, R.: Nové mechanizmy uplatňovania práv spotrebiteľov. In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia, 2016, č. 1, s. 46-55.

HUČKOVÁ, R., TREŠČÁKOVÁ, D.: Zákon o rozhodcovskom konaní. Komentár. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer SR s. r. o., 2018. 192 s. ISBN 978-80-8168-922-2.

MASLÁK, M.: Nová právna úprava spotrebiteľského rozhodcovského konania. In: Súkromné právo, 2015, č. 3, s. 18-27.

²⁹ Smernica o alternatívnom riešení spotrebiteľských sporov nepovažuje za takéto riešenie osobité postupy vybavovania sťažností a reklamačné konanie. RABAN, P. Aplikace záměrů EU v oblasti alternativního řešení spotřebitelských sporů v právním prostředí České republiky a Slovenské republiky v posledních letech, s. 49.

³⁰ Premietnutie čl. 75 a recitálu 151 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/65/EÚ z 15. mája 2014 o trhoch s finančnými nástrojmi (tzv. MiFID II).

³¹ RABAN, P. Aplikace záměrů EU v oblasti alternativního řešení spotřebitelských sporů v právním prostředí České republiky a Slovenské republiky v posledních letech, s. 65.

- MOŽEJKO, I. V.: Pod pirátskou vlajkou. Praha: Naše vojsko, s. r. o., 2009. 296 s. ISBN 978-80-206-1027-0.
- PERZYŃSKI, M.: Piráti svetových morí. Bratislava: Perfekt, 2018. 552 s. ISBN 978-80-8046-882-8.
- RABAN, P.: Aplikace záměrů EU v oblasti alternativního řešení spotřebitelských sporů v právním prostředí České republiky a Slovenské republiky v posledních letech. In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia, 2017, č. 1, s. 47-67.
- Rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 14. júna 2017 vo veci C-75/16, Livio Menini, Maria Antonia Rampanelli c/a Banco Popolare Società Cooperativa.
- VOZÁR, J.: K niektorým teoretickým, legislatívnym a aplikačným problémom rozhodcovského konania v Slovenskej republike. In: SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.): Právo, obchod, ekonomika III. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2013. 772 s. ISBN 978-80-8152-056-3.
- ZÁMOŽÍK, J. et al.: Civilné právo procesné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 372 s. ISBN 978-80-7380-417-6.

Kontaktné údaje:

doc. JUDr. Lubomír Čunderlík, PhD.
e-mail: lubomir.cunderlik@flaw.uniba.sk
Katedra finančného práva
Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave
Šafárikovo nám. 6, P.O.BOX 313
810 00 Bratislava 1
Slovensko

ROZHODOVANIE SÚDOV V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Branislav Kováč

VGD SLOVAKIA s. r. o. a FPM EU v Bratislave

Abstract: This contribution is dedicated to the decision making process of the courts in the field of transfer pricing law. In the first part of the contribution the basic definitions in the field of law as well as the sources of law (domestic and international) are explained. The question if the Transfer Pricing Directive of the OECD is legally binding is put into question. The other part of the contribution is dedicated to the Slovak jurisprudence which is very rare. The final part the judgement of the Court of Justice of the EU, which is deemed to be a U-turn, is presented

Abstrakt: Príspevok sa zaoberá rozhodovaním súdov v oblasti práva transferového oceňovania. V prvej časti sú vysvetlené základné pojmy tejto oblasti práva ako aj pramene práva (tuzemské aj zahraničné). Je vysvetlená polemika ohľadne právnej záväznosti Smernice OECD k transferovému oceňovaniu. Ďalšia časť príspevku je venovaná slovenskej judikatúre v tejto oblasti, ktorá je veľmi skromná. V závere príspevku je prezentované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v oblasti transferového oceňovania, ktoré sa dá považovať z prevratné.

Key words: court decisions, transfer pricing, arm's length principle

Kľúčové slová: rozsudky, transferové oceňovanie, princíp nezávislého vzťahu

1 ÚVOD

Téma rozhodovanie súdov v oblasti transferového oceňovania je v SR veľmi nová. Oblasť transferového oceňovania nebola dlhé roky zo strany finančnej správy u daňových subjektov kontrolovaná, nakoľko prioritou bol boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH. Väčšina daňových kontrol bola zacielená práve na túto daň. Po zlepšení výberu DPH sa finančná správa rozhodla aj pod vplyvom projektu OECD s názvom BEPS (Base erosion and profit shifting) začať kontrolovať daňové subjekty, ktoré majú transfery so spriaznenými osobami buď v zahraničí alebo v tuzemsku. Nálezy v rámci daňových kontrol v tejto oblasti budú mať za následok daňové spory, ergo nutnosť rozhodovania všeobecných súdov v SR (krajských súdov a Najvyššieho súdu SR), ktoré rozhodujú o zákonnosti rozhodnutí daňových úradov a Finančného riaditeľstva SR. Cieľom príspevku je priblížiť rozhodovacia prax súdov v tejto oblasti, poukázať na potrebu ustálenia prameňov práva v tejto oblasti, ako aj interpretovať niektoré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ.

2 VÝCHODISKÁ PRE ANALÝZU PRÁVA TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA A ZÁKLADNÉ POJMY

Oblasť transferového oceňovania je v SR regulovaná v zákone o dani z príjmov¹. Ide o veľmi stručné ustanovenia v § 17 a následne § 18 tohto zákona. V § 18 sú vymenované metódy stanovenia „správnej“ ceny medzi závislými osobami.

Právom transferového oceňovania rozumieme systematicky usporiadaný komplex právom upravených pravidiel oceňovania transferov v rámci skupiny závislých osôb.²

Princíp nezávislého vzťahu (tzv. arm's length principle)³ je založený na požiadavke, aby sa transakcie medzi závislými osobami v podmienkach ich obchodných a finančných vzťahov nelíšili od tých, ktoré sú dohadované medzi nezávislými osobami, t. j., aby oceňovanie transakcií medzi

¹ Zákon č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov o dani z príjmov

² KOČIŠ, M. Úvod do práva transferového oceňovania, s. 31.

³ LANG, M. a kol. Fundamentals of Transfer Pricing – A Practical Guide, s. 11 a nasl.

závislými osobami bolo v súlade s oceňovaním transakcií u nezávislých osôb, a to za predpokladu, že sa uskutočňujú za obdobných podmienok a okolností.

Definícia závislých osôb sa nachádza v § 2 zákona o dani z príjmov. **Závislou osobou je:**

1. blízka osoba,
2. ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba alebo subjekt,
3. osoba alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku
4. právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty

Kontrolovaná transakcia je definovaná v ustanovení § 2 písm. ab) zákona o dani z príjmov v z.n.p. ako právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písmen n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom, pričom za kontrolovanú transakciu sa nepovažuje prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaraďenú do obchodného majetku podľa písmena m), a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely; pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu,

Funkčná a riziková analýza je postavená na predpoklade, že každej vykonávanej funkcii prináleží určité riziko z jej vykonávania. Je základom na určenie profilu závislej spoločnosti z pohľadu transferového oceňovania. Zjednodušene povedané rozoznávame tri základné druhy závislých spoločností s ohľadom na rizikový profil spoločností:

- *Spoločnosť s obmedzeným rizikovým profilom (tzv. spoločnosti vykonávajúce rutinné funkcie)*
- *Spoločnosť so stredným rizikovým profilom (tzv. zmiešané spoločnosti)*
- *Spoločnosť s úplným (hlavným) rizikovým profilom (tzv. plnohodnotné spoločnosti)*

3 PRAMENE PRÁVA TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA A ICH ZÁVÄZNOSŤ

Medzi vnútroštátne pramene práva transferového oceňovania zaraďujeme ustanovenia § 2, § 17 ods. 5 a ods. 6, § 18, § 18a zákona o dani z príjmov, usmernenie MF SR č. MF/019153/2018-724 vydané vo Finančnom spravodajcovi č. 34/2018, Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania z decembra 2013 a iné metodické pokyny vydané Finančným riaditeľstvom SR.

Pokiaľ ide o judikatúru NS SR v tejto oblasti, známe sú iba nasledovné rozsudky: Rozsudky NS SR 8Sžf/67/2014 z 19.11.2015 a 8Sžf/15/2015 z 23.02.2017 vo veci Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Medzi zahraničné pramene práva transferového oceňovania zaraďujeme: Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy (v zmysle praxe finančnej správy), Modelová zmluva OECD, Uznesenie Rady zástupcov vlád členských štátov EÚ, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady a zástupcov vlád členských štátov EÚ z 27.6.2006 o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (2006/C 176/01) a judikatúra Súdneho dvora EÚ a vnútroštátna judikatúra jednotlivých štátov (najmä česká judikatúra z dôvodu blízkosti právnych poriadkov, spoločnej histórie a vývoja právnych poriadkov).

Pokiaľ ide o právnu záväznosť jednotlivých prameňov práva, musíme tu postupovať veľmi selektívne. Je nepochybné, že zákon o dani z príjmov je pre daňovníka záväzný. Posledné dve vety § 18 ods. 2 obsahujú povinnosť pre daňovníka viesť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu, pričom nasleduje zmocňovacie ustanovenie pre MF SR o možnosti vydať usmernenie, ktoré stanoví **obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použiteľjé metóde**. MF SR toto zmocňovacie ustanovenie využilo a vydalo na konci roka 2018 nové usmernenie č. MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie. V zmysle **§ 160 ods. 2 zákona o správe daní (daňového poriadku)**⁴ ministerstvo môže vydať metodické usmernenie na zabezpečenie jednotného uplatňovania zákona a osobitných predpisov. Usmernenie potom uverejňuje ministerstvo vo svojom publikačnom orgáne a je pre orgány vykonávajúce správu daní záväzný; tým nie je dotknuté právo daňového subjektu domáhať sa ochrany svojich práv na súde.

Z uvedeného je zrejmé, že **usmernenie nie je záväzným prameňom práva pre daňovníka, je záväzné ide pre správne orgány na úseku daní, teda daňové úrady a Finančné riaditeľstvo**

⁴ Zákon č. 563/2009 v znení neskorších predpisov o správe daní a poplatkov (daňový poriadok)

SR. Môže byť samozrejme pomôckou pre daňové subjekty, ktoré si chcú splniť svoju dokumentačnú povinnosť v zmysle § 17 a násl. zákona o dani z príjmov.

Ešte problematickejšou je záväznosť Smernice OECD o transferovom oceňovaní. Na ňu odkazuje priamo aj **Usmernenie č. MF/019153/2018-724 publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 34/2018**. Toto usmernenie vychádza aj z **Uznesenia Rady a zástupcov vlád členských štátov EÚ, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady z 27. júna 2006 o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (2006/C 176/01)**, ktoré tiež vychádza z pravidiel transferového oceňovania stanovených Smernicou OECD o transferovom oceňovaní. Predmetné Uznesenie Rady je výsledkom pracovnej skupiny Spoločného fóra o transferovom oceňovaní, ktorého členom je aj SR; uvedená pracovná skupina bola zriadená z dôvodu, že transferové oceňovanie a pravidlá môžu mať aj dosah na bezproblémové fungovanie vnútorného trhu - pravidlá ktorých sú obsiahnuté v článkoch Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

V čl. 7 ods. 2 Ústavy SR⁵ odovzdala SR časť svojej suverenity aj orgánom EÚ, aby vydávali všeobecne záväzné právne predpisy pre občanov SR. OECD je ale organizáciou, ktorej takúto legislatívnu právomoc SR neodovzdala, preto majú dokumenty vydané touto organizáciou (aj keď prijaté členskými štátmi OECD) iba **odporúčací, resp. výkladový charakter**. Takýto má teda aj Smernica OECD o transferovom oceňovaní.

Na to reagoval aj NS SR v odôvodnení svojich rozsudkov 8Sžf/67/2014 a 8Sžf/15/2015 zaoberal priamou aplikovateľnosťou Smernice, kde v oboch identicky konštatoval nasledujúce: *„Pokiaľ žalovaný vo veci použil smernicu OECD o transferovom oceňovaní, táto nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda nejedná sa o záväzný prameň práva v zmysle slovenského právneho poriadku; touto smernicou nie sú viazaní adresáti práva ani štátne orgány. V tomto prípade sa nejedná o medzinárodnú zmluvu, ktorou je Slovenská republika viazaná, publikovanú v zbierke zákonov. Rovnaké závery platia aj pre komentár k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý nikdy nebol publikovaný v zbierke zákonov, má nezáväzný odporúčací charakter a môže mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.“*

Odôvodnenosť použitia Smernice OECD o transferovom oceňovaní, ako **výkladového prostriedku** vyplýva aj zo skutočností, že SR je signatárom mnohostranného Viedenského dohovoru o zmluvnom práve (najmä článok 31 ods.2 a ods.3).⁶

Nadväznosť na podklade mnohostranného Viedenského dohovoru o zmluvnom práve je uvedená aj v Pokyne D - 332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňovaniu mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. Nejvyšší správní soud ČR sa nezaoberal priamou aplikovateľnosťou Smernice OECD o transferovom oceňovaní ani jej základných princípov.

Všeobecne teda môžeme skonštatovať, že odbornou verejnosťou prijímaný názor, že **Smernica OECD o transferovom oceňovaní je výkladový prostriedok k právnym predpisom SR o transferovom oceňovaní a nie je pre daňovníka v SR právne záväzná je správna**.

4 SLOVENSKÁ A ČESKÁ JUDIKATÚRA V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Ako sme už spomínali, judikatúra NS SR v oblasti transferového oceňovania je veľmi chudobná, evidujeme iba 2 rozsudky, ktoré ale neriešili hmotnoprávnu stránku stanovenia správnych transferových cien medzi závislými osobami, ale riešili procesnú stránku konania daňových úradov, resp. Finančného riaditeľstva SR.

Ide o nasledovné rozsudky NS SR sp. zn. 8Sžf/67/2014 a sp. zn. 8Sžf/15/2015 Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo SR. V obidvoch kauzách správca dane namietal nepreukázanie skutočne poskytnutých vnútro-skupinových manažérskych služieb.

⁵ Zákon č. 460/1992 Zb. v znení neskorších zmien a doplnení

⁶ Článok 31 ods. 2 Viedenského dohovoru:

Na účely výkladu zmluvy sa okrem textu, včítane preambuly a príloh, celkovou súvislosťou rozumie:

- a) každá dohoda vzťahujúca sa na zmluvu, ku ktorej došlo medzi všetkými stranami v súvislosti s uzavretím zmluvy;
- b) každá listina vyhotovená jednou alebo viacerými stranami v súvislosti s uzavretím zmluvy a prijatá ostatnými stranami ako listina vzťahujúca sa na zmluvu.

Spoločnosť Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o. neposkytla prehľady skutočne poskytnutých služieb a informáciu o tom, v akých oblastiach a objemoch boli tieto služby poskytnuté, výstupy poskytnutých manažérskych služieb, príp. akékoľvek dôkazy preukazujúce reálne poskytovanie fakturovaných služieb, napr. záznamy z rokovaní, elektronická komunikácia atď., zoznam manažérov, ktorí poskytovali tieto služby. Spoločnosť predložila len zmluvu, faktúry a nejasnú kalkuláciu.

V zmysle Rozsudku 8Sžf/67/2014 bol zamietajúci Rozsudok KS SR voči žalobe žalobcu zrušený a vec vrátená FR SR na ďalšie konanie, nakoľko súd nesprávne zistil skutkový stav z dôvodu, že v protokole boli určované výdavky podľa pomôcok (uznané správcom dane do výšky 50 %, ale bolo to odmietnuté zo strany spoločnosti) a v dodatku k protokolu bola neuznaná celá časť s poukazom na § 17ods.5 zákon o dani z príjmov; z toho NS SR odvodil nezákonné rozhodnutie a nezákonný postup žalovaného.

V zmysle Rozsudku 8Sžf/15/2015bol Rozsudok KS SR, ktorým zrušil rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, potvrdený. Aj NS SR skonštatoval nesprávne zistený skutkový stav z dôvodu, že v protokole boli určované výdavky podľa pomôcok (uznané správcom dane do výšky 50 %, ale bolo to odmietnuté zo strany spoločnosti) a v dodatku k protokolu bola opäť neuznaná celá časť s poukazom na § 17ods.5 zákon o dani z príjmov; záver súdu bola teda existencia vady - nezákonný podklad rozhodnutia a nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť.

Správca dane namietal, že žalobca nepreukázal reálne poskytnutie manažérskych služieb spriaznenou osobou. Podľa správcu dane z dokumentov predložených žalobcom nie je zrejmé, či do nákladov na manažérske služby neboli zahrnuté náklady na vykonávanie manažérskych služieb pre skupinu, ktoré neboli využívané žalobcom alebo náklady na poskytovanie iných služieb, ktoré by vôbec neboli manažérskymi službami pre skupinu, ani či v týchto nákladoch nie sú zahrnuté služby tretích strán fakturované so ziskovou prirážkou. Nebolo zrejmé ani to, aké prevádzkové náklady spriaznenej osoby boli do nákladov zahrnuté. Pochybnosť, či do nákladov na služby vstupovala iba pomerná časť nákladov na pracovníkov podľa času, ktorý pracovníci strávili poskytovaním služieb v prospech skupiny alebo či do kalkulácie nákladov boli zahrnuté celkové náklady na pracovníkov, teda aj za čas, ktorý títo pracovníci strávili poskytovaním služieb v prospech akcionárov. Nebolo preukázané, či žalobcovi boli poskytnuté služby aj v oblastiach, ktoré si zabezpečoval sám prostredníctvom svojich oddelení, či služby skupiny boli skutočne využívané aj žalobcom, keďže žalobca nepredložil žiadny konkrétny výstup týchto služieb. Podľa správcu dane nebola preukázaná ani úhrnná výška výdavkov (nákladov) vynaložených na služby spriaznenou v oblastiach vnútorný audit, technologicko – regionálni riaditelia, inžiniering, obchodný rozvoj a kancelária generálneho riaditeľa a tiež, že transferová cena týchto služieb bola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Rozsudok NSS ČR 7 Afs 74/2010 – 81 sa viazal k **prenájmu priestorov. Správca dane** zisťoval obvyklú výšku nájomného (**mieru porovnateľnosti nájomných priestorov**). V priebehu konania zisťoval a dokazoval **obvyklú výšku nájmu** prostredníctvom uzatvorených zmlúv na nebytové priestory príslušného mesta (pri porovnateľnosti bral daňový úrad do úvahy účel nájmu, dĺžku nájmu, že ide o nebytové priestory, či ide o tú istú časť mesta, vek a stav budov, či ide o rekonštruované budovy a pod.).

Bol testovaný aj technický stav budovy znaleckým posudkom z dôvodu, že žalobca odôvodňoval nízke nájomné nevyhovujúcim technickým stavom na odôvodnenie rozdielu od trhovej ceny.

Zisťoval sa stav priestorov v dobe uzatvorenia zmluvy, nepreukázanie stavu nehnuteľnosti v čase prenájomania (fotky nemali časovú pečiatku).

NSS ČR vrátil rozhodnutie ďalšie konanie z dôvodu, že nebol dostatočne zistený a preukázaný porovnateľný trhový priestor na úpravu dohodnutého nájomného žalobcom (v zmysle českej judikatúry v prípade spochybnenia trhovej ceny dokazuje oprávnenosť zmeny správca dane).

Podobne **Rozsudok 8 Afs 80/2007-105** sa týkal **Prenájmu priestorov**, konkrétne zisťovaniu obvyklej výšky nájomného (**miera porovnateľnosti nájomných priestorov**).

Daňový úrad pri svojej úvahe musí zhodnotiť, či daňovníci prevádzkujú rovnakú činnosť (táto požiadavka vyplýva z toho, že ide o špecifické priestory vhodné pre kaviarne, bary a diskotéky); či sú priestory prenájomované v rovnakom čase, ide nájom na rovnaké obdobie, majú obdobný stavebný technický stav, polohu v obci, výmeru priestorov, atď.

Ďalej daňový úrad zohľadňuje, či prenajímateľ poskytuje v rámci nájmu aj služby, resp. zohľadňuje vnútornú porovnateľnú cenu, ak je k dispozícii (tzn. obdobné priestory prenajímané nezávislej osobe).

V rozsudku NSS ČR 5 AFS 194/2015 išlo o uznateľnosť (oprávnenosť) vzniku strát výrobných dcérskej spoločnosti. V tejto kauze výrobná dcérska spoločnosť vyrábala káblové sady a komponenty v mzde pre závislú osobu. Výrobná dcéra si plnila všetky povinnosti vyplývajúce z uzatvorenej Zmluvy o výrobe, čo do množstva a kvality (tzn. nemali byť uplatnené žiadne zľavy, nie je odôvodnená vykázaná strata riadnym neplnením povinnosti zo strany výrobných dcéry)

Pokiaľ ide o funkčnú a rizikovú analýzu, funkcie matky boli nasledujúce: poskytovala materiál na výrobky, určovala špecifikáciu výrobkov, ich kvalitu a termíny dodania, stanovovala množstvo výrobkov, čo sa bude vyrábať (stanovenie objemu produkcie), určovala a zabezpečovala odbyť (celý rozsah **trhového rizika** nesie matka), určovala všetky ostatné podmienky výrobných dcéry.

Pri takomto rozložení funkcií a rizík (stručne povedané, keď takmer všetko okrem vlastnej výroby zabezpečuje matka; **tzv. práca vo mzde**) možno stratu odôvodniť len riadnym neplnením zmluvne dohodnutých rámcov + nízkou efektívnosťou práce (tým, za čo môže reálne výrobná dcéra - čo má vo svojej kompetencii, t.j. čo môže ovplyvniť).

Z rozsudku vyplýva, že **odmena výrobných dcérskej spoločnosti** by mala pokrývať všetky nezavinené náklady s pripočítaním ziskovej prirážky. To znamená, všetky takéto náklady je povinná pokryť matka v rámci predajnej ceny prípadne cez tzv. transfer pricing adjustment, **funkcie výrobných dcéry (dcéry)**. Ako dôsledok takéhoto rozloženia funkcií a rizík sa podľa rozsudku **testuje len výška prirážky vzhľadom na nezávislé osoby.**

Máme zato, že práve prípady strát výrobných dcérskej spoločnosti je potrebné hodnotiť veľmi selektívne s ohľadom na všetky okolnosti prípadu. Aj v zmysle Smernice OECD môže v dcérskej spoločnosti vznikáť strata, ktoré môžu byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V bode 1.129 Smernice OECD o transferovom oceňovaní⁷ sú uvedené nasledovné dôvody oprávnenosti vzniku strát (oprávnené dôvody): **začínajúca spoločnosť má vysoké start-up náklady (počiatočné roky), nepriaznivé ekonomické podmienky, neefektívna, iné legitímne dôvody. Za netolerované straty v zmysle Smernice OECD o transferovom oceňovaní sa považujú situácie**, keď závislá spoločnosť má dlhodobú stratu a nemá vyhliadky kedy už končia (straty na neurčito), resp. prípad, keď celá skupina je zisková a vybraná dcérska spoločnosť je stále v strate (kvôli tomu, že vyrába nerentabilné výrobky pre skupinu). Tu Smernica v niektorých prípadoch predpokladá nutnú kompenzáciu zo strany skupiny.

5 JUDIKATÚRA SÚDNEHO DVORA EÚ V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Judikatúra SD EÚ v oblasti transferového oceňovania je veľmi bohatá. Pre tento príspevok sme vybrali jedno z aktuálnych rozhodnutí, ktoré je svojou povahou prevratné. Za takého je považované medzi odbornou verejnosťou.

Ide o prípad **C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG c/a Finanzamt Landau. V kauze išlo o poskytnutie bezodplatnej záruky.** Skutkový stav bol nasledovný: Hornbach – Baumarkt AG prevádzkuje obchody pre domácich majstrov. Táto spoločnosť vlastnila 100 % nepriamy podiel prostredníctvom svojich dcér na dvoch holandských spoločnostiach Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wieringeren BV (ďalej len „zahraničné spoločnosti osoby“). Zahraničné osoby mali záporné vlastné imanie a na svoju prevádzkovú činnosť a otvorenie ďalších obchodov potrebovali úver vo výške spolu cca 25 mil. EUR. Banka poskytujúca úver podmienila poskytnutie úveru poskytnutím záruky zo strany Hornbach – Baumarkt AG. Hornbach – Baumarkt AG poskytla **tiesto záruky a vyhlásenia** voči banke **bezodplatne.**

Nemecký správca dane zaujal postoj, že nezávislé spoločnosti by si za obdobne poskytnuté záruky (t.j. zabezpečenie finančných prostriedkov, nenakladanie s obchodnými podielmi) vypýtali odmenu a zvýšil rozhodnutím zdaniteľné príjmy spoločnosti Hornbach – Baumarkt AG o cca. 38 000 EUR ako predpokladanú odplatu za poskytnuté záruky, nakoľko na strane spoločnosti Hornbach – Baumarkt AG vzniká riziko zo záruky, za ktorú nemá odplatu.

Súdny dvor EÚ formuloval svoje východiská v bodoch 54 a 55 rozsudku takto: „Ak rozvoj činnosti dcérskej spoločnosti závisí od dodatočného kapitálu z dôvodu, že nemá k dispozícii dostatočný vlastný kapitál, obchodné dôvody môžu odôvodniť poskytnutie finančných prostriedkov

⁷ Vid' Smernica OECD o transferovom oceňovaní

materskou spoločnosťou za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné. Navyše treba uviesť, že v prejednávanej veci sa nenamietalo riziko daňového úniku. Nemecká vláda neuviedla ani existenciu čisto vykonštruovanej operácie v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ani úmysel žalobkyne vo veci samej znížiť svoj zdaniteľný zisk v Nemecku.⁸

Súdny dvor EÚ potom rozhodol takto: „Článok 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 54 ZFEÚ) sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej sa príjmy spoločnosti usadenej v jednom členskom štáte, ktorá poskytla spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti, **výhody za podmienok, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by si za rovnakých alebo podobných okolností dojednali vzájomne nezávislé tretie osoby, zohľadnia v takej výške, v akej by boli dosiahnuté, ak by sa uplatnili podmienky dojednané medzi týmito tretími osobami a ktoré by boli predmetom opravy, pričom k takejto oprave zdaniteľných príjmov nedochádza v prípade, že tieto výhody poskytla spoločnosť rezident inej spoločnosti rezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti.** Vnútroštátnemu súdu však prináleží preskúmať, či právna úprava dotknutá vo veci samej umožňuje daňovníkovi rezidentovi preukázať, že podmienky boli dojednané **z obchodných dôvodov**, ktoré vyplývajú z jeho postavenia spoločníka spoločnosti nerezidenta.“

6 ZÁVER

Príspevok ukázal, že rozhodovanie slovenských súdov v oblasti transferového oceňovania je v SR ešte iba v začiatkoch. Je dôležité, aby aj napriek hmotnoprávne veľmi náročnej tematike boli sudcovia s touto oblasťou daňového práva oboznámení a konfrontovaní. Je veľký predpoklad, že v nasledujúcich rokoch bude vzhľadom na pribúdajúci počet kontrol daňových úradov v oblasti transferového oceňovania zvýšený počet prípadov obrany zo strany daňových subjektov vo forme správnych žalôb.

Použitá literatúra:

KOČIŠ, M.: Úvod do práva transferového oceňovania. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. 246 s. ISBN 978-80-8168-226-1.

LANG, M., COTTANI, G., PETRUZZI, R., STORCK, A.: Fundamentals of Transfer Pricing – A Practical Guide, 1. vyd. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2019. 550 s. ISBN 978-90-411-8994-3.

Kontaktné údaje:

Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč
branislav.kovac@vgd.eu

Partner VGD SLOVAKIA s.r.o. a externý doktorand FPM EUBA
Moskovská 13

811 08 Bratislava

SR

⁸ Bod 54 a 55 Rozsudku SD EÚ C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG c/a Finanzamt Landau

NAJNOVĚJŠÍ JUDIKATURA NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČESKÉ REPUBLIKY V OBLASTI DAŇOVÉ KONTROLY

Taťána Špírková

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

Abstract: This contribution is focused on the tax audit from the perspective of the latest Supreme Administrative Court's jurisprudence. The latest Supreme Administrative Court's judgement is connected with the question of whether the unlawful initiation of tax audits led to the illegality of payment assessments issued on its basis. In this contribution, the relevant jurisprudence and legislation is analysed.

Abstrakt: Příspěvek se věnuje nejnovější judikatuře Nejvyššího správního soudu České republiky týkající se povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Ve svém nedávném rozsudku Nejvyšší správní soud České republiky také řešil otázku, zda nezákonné zahájení daňové kontroly má za následek nezákonnost platebních výměrů vydaných na jeho základě. Příspěvek přináší analýzu judikatury ve zvolené oblasti a právní úpravu.

Key words: the tax audit, the additional tax return, Supreme Administrative Court's jurisprudence

Klíčové slova: daňová kontrola, dodatečné daňové přiznání, judikatura Nejvyššího správního soudu

1 ÚVOD

Daňová kontrola je dle důvodové zprávy k daňovému řádu¹ postupem, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.² Chápání daňové kontroly jako postupu bylo podpořeno judikaturou již v době účinnosti předcházející právní úpravy.³ I když existovaly dříve polemiky ohledně jejího možného chápání také jako úkonu či jako řízení svého druhu, mám za to, že její vymezení jako postupu jednoznačně převážilo již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků⁴ a v platné právní úpravě o tomto pojetí nejsou žádné spory. Ostatně daňová kontrola je v daňovém řádu i systematicky zařazena mezi postupy ve správě daní. Základ právní úpravy daňové kontroly pak představují ustanovení § 85 – 88 daňového řádu, ale rovněž velké množství dalších souvisejících ustanovení například §80-84 týkající se místního šetření, ustanovení o zmocnění, stížnosti, institutu delegace a mnohé jiné.

Cíl daňové kontroly v České republice pak koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola je bezesporu postupem, který představuje díky rozsáhlým právům správce daně a jim odpovídajícím povinnostem daňového subjektu, velký zásah do autonomní sféry kontrolovaného. Jedině na základě výsledku daňové kontroly je možné z moci úřední vydat dodatečný platební výměr a tím daň doměřit.

Velkou úlohu při výkladu jednotlivých ustanovení daňové kontroly dle mého názoru sehrává judikatura, a to zejména Nejvyššího správního soudu a také Ústavního soudu. V argumentaci soudů, ať již za doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků nebo daňového řádu, se nachází odkazy na zásady správy daní, které mají vliv na daňovou kontrolu a které umožňují tento důležitý nástroj správce daně správně interpretovat a aplikovat. Tato skutečnost je jasným dokladem jejich

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

² K pojmu postup, daňová kontrola např. PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol. Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc: Nakladatelství UP, 2010, s. 157.

³ např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004, Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

⁴ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

velké interpretační a aplikační důležitosti. Za doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků to byla právě judikatura, která, dalo by se říci, napravovala nejasnosti a mezery zákonného textu. Daňová kontrola byla daňovým řádem převzata z dosavadní právní úpravy a zákonodárce se snažil v souladu s dosavadní judikaturou její vymezení upřesnit a odstranit tehdejší mezery a nejasnosti. V mnoha směrech se to podařilo. Přesto i za doby účinnosti daňového řádu se objevují některé výkladové nejasnosti, které musí být řešeny v rovině judikatury.

Tento příspěvek se zabývá jednou skupinou sporů, které lze označit jako spory o podání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, a to zejména s ohledem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu v této oblasti.

2 SPORY TÝKAJÍCÍ SE VÝZVY K PODÁNÍ DODATEČNÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Tyto spory se dotýkají zahájení daňové kontroly resp. jednoho ze způsobů zahájení daňové kontroly. V těchto sporech jde o předepsání či nepředepsání penále, a to ve výši 20% z částky doměřené daně. Těchto dvacet procent stíhá daňový subjekt samozřejmě pouze v případech, kdy správce daně doměří daň po kontrole a nikoli po podání dodatečného daňového přiznání z jeho strany. V České republice zahájení daňové kontroly má jako jeden z hlavních následků právě nemožnost podat dodatečné daňové přiznání daňovým subjektem.

Na základě judikatury by mělo platit, že před provedením daňové kontroly se vždy upřednostní podání dodatečného daňového přiznání na základě výzvy správce daně. Tato výzva však není vydávána automaticky ve všech případech, ale pouze v situacích dle ustanovení daňového řádu, které díky své konstrukci přinášejí výkladové a aplikační nejasnosti.

Protože v těchto daňových sporech jde o posouzení, zda byla daňová kontrola zahájena zákonně či nikoliv a jaké důsledky z tohoto pro daňový subjekt plynou, je nutné se ještě před analýzou nejnovější judikatury, věnovat alespoň stručně problematice zahájení daňové kontroly a konstrukci problematických ustanovení daňového řádu.

2.1 Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola je systematicky rozdělena na zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti v průběhu daňové kontroly, průběh daňové kontroly a zakončení daňové kontroly.

Ustanovení §87 odst. 1 daňového řádu stanoví následující:

“Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.”⁵

Zahájení daňové kontroly podle výše uvedeného ustanovení je vždy spojeno až s okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Zároveň musí dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít i k faktickému prověřování, resp. připravenosti toto faktické prověřování vykonat; může nastat situace, kdy z důvodů na straně kontrolovaného bude faktické prověřování efektivnější provést později (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.), což bude často věcí vzájemné dohody obou stran. Pokud nebude bezprostředně po zahájení daňové kontroly správce daně pokračovat v její realizaci, musí důvody, proč nepřezkoumává jednotlivé doklady (což může být zapříčiněno důvody na straně daňového subjektu, např. organizací archivu) pečlivě zaprotokolovat.

Důležitá je i poslední věta citovaného ustanovení, která umožňuje správci daně dokončit daňovou kontrolu, pokud v jejím průběhu dojde ke změně místní příslušnosti. Podle zákona o správě daní a poplatků byl správce daně při změně místní příslušnosti oprávněn učinit pouze neodkladné úkony. V takovém případě byl často k provedení (dokončení) kontroly původně příslušný správce daně dožádán. Daňový řád nyní umožňuje dokončit kontrolu původně příslušnému správci daně, i bez využití institutu dožádání, což pokládám za pozitivní moment mající vliv na omezení účelových změn místní příslušnosti ze strany daňového subjektu a praktickou aplikaci zásady hospodárnosti a rychlosti.⁶

⁵ §87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J.: Manuál k daňovému řádu. Praha: Sagit, 2013, s. 269.

V kontextu zahájení daňové kontroly a sporů, které jsou předmětem tohoto příspěvku, je zásadní vztah ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a § 145 odst. 2 daňového řádu, která jsou formulována následovně:

„§ 143 (3) K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

§ 145 (2) Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

Problematiku výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle výše uvedených ustanovení nelze v žádném případě zaměňovat s novým institutem daňového řádu, kterým je tzv. výzva k zahájení daňové kontroly, který má správce daně k dispozici, a to v případě, kdy daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit. Tato výzva je upravená v § 87 odst. 3 daňového řádu a správce daně v takové výzvě stanoví místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly, lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit. Den, který je daňový subjekt povinen sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně tři pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

2.2 Související problematika již dříve řešená judikaturou

Spory ohledně výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nejsou v našem právním prostředí novou záležitostí a výklad výše uvedených ustanovení daňového řádu způsoboval výkladové komplikace také Nejvyššímu správnímu soudu.

Rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu existovala jednak v otázce, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23, vyšel Nejvyšší správní soud důsledně, byť nikoli kategoricky, ze zásady zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu (§ 2 odst. 2 dřívějšího zákona o správě daní a poplatků, nyní § 5 odst. 3 daňového řádu). Uvedl, že přednostně přichází v úvahu právě výzva daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání, k níž je třeba přistoupit vždy, kdy není prima facie zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení, protože by využití výzvy nebylo v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k daňovému subjektu a jeho postoji k plnění daňových povinností, nevýjímaje z toho ani časový faktor, vyžadující volbu postupu ovlivňujícího běh lhůty, pokud je toho třeba.

Oproti tomu v rozsudku ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 98/2013-31, ponechal Nejvyšší správní soud správci daně podstatně větší a konkrétními omezujícími pravidly reflektujícími požadavek zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu prakticky nelimitovaný prostor pro volbu, zda nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, anebo rovnou zahájit daňovou kontrolu.

Uvedený rozpor byl judikaturou vyřešen v rámci Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud stanovil, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo

jinými kroky nepřípustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

Zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu řešilo také další důležitou otázku, na kterou nepanoval v praxi a judikatuře jednotný názor. Otázka spočívala v tom, zda může daňový subjekt, který má za to, že daňová kontrola (její zahájení, průběh, dílčí úkony či samotný fakt, že se vůbec konala) byla nezákonná a na základě zjištění z této daňové kontroly mu byla doměřena daň, tvrzenou nezákonnost kontroly uplatňovat jako důvod nezákonnosti rozhodnutí o doměření daně v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. soudního řádu správního, i když proti nezákonnosti kontroly nebrojil zásahovou žalobou podle § 82 a násl. soudního řádu správního.⁷ V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu již byl vysloven jak právní názor, podle něhož v řízení o žalobě proti rozhodnutí nelze posuzovat zákonnost daňové kontroly, protože tato mohla a měla být napadena žalobou proti nezákonnému zásahu, tak právní názor opačný, podle kterého lze výše uvedené namítat i v řízení o žalobě proti následně vydanému rozhodnutí.

V usnesení rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud dospěl k jednoznačnému názoru, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. soudního řádu správního.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že interpretační problémy provázely podání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání již v minulosti a nebyly to jediné sporné otázky, které interpretaci předmětných ustanovení provází.

2.3 Nejnovější judikatura Nejvyššího správního soudu

Ve druhé polovině minulého roku jsme se dočkali hned dvou zajímavých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

První z těchto rozhodnutí představuje Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky čj. 7 Afs 229/2018 – 29 ze dne 16. srpna 2018.

Pokud finanční úřad důvodně předpokládá, že bude doměřena daň, musí dát daňovému subjektu možnost si svou chybu opravit prostřednictvím výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Typicky jde o případy, kdy lze závěry jedné daňové kontroly vztáhnout na více období. Nejvyšší správní soud dal za pravdu, že správce daně nemůže rovnou zahájit daňovou kontrolu, která s sebou vedle 20% penále nese i větší časovou a administrativní náročnost.

Soud se v tomto rozsudku zabýval případem, kdy správce daně na základě výsledků daňové kontroly vybraných měsíců let 2011 až 2014 zahájil úzce zaměřenou daňovou kontrolu na další, dosud nekontrolovaná období. V první daňové kontrole se finanční úřad neztotožnil s kvalifikací vybraných dodávek zboží z pohledu DPH. Konkrétně panoval spor o to, zda se jednalo o zboží v běžném režimu DPH nebo o zboží podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. Daňový subjekt obchodoval obdobně i v dalších obdobích. Správce daně si nejprve prostřednictvím místního šetření ověřil, o která období se jednalo. Následně na tato období zahájil daňovou kontrolu úzce zaměřenou pouze na sporné dodávky. Soudy obou instancí postup správce daně odmítly. Připomněly, že je potřeba ctít hierarchii postupů dle daňového řádu, ve které má dobrovolná oprava prostřednictvím dodatečného přiznání jednoznačně přednost před daňovou kontrolou. Pokud se správce daně jinak než na základě daňové kontroly daného období dozví, že by měla být doměřena daň, musí vyzvat poplatníka k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud rovnou zahájí daňovou kontrolu, je tato kontrola nezákonná. A nezákonná kontrola jako by nebyla. Nemůže mít tedy ani účinky nového běhu lhůty pro stanovení daně. Soudy rovněž odmítly argumentaci finančního úřadu, který konstruoval možnost zhojit nezákonnost zahájení daňové kontroly tím, že by na jejím konci nestanovil penále. Pro takovou nápravu však daňový řád nedává prostor.⁸

⁷ Zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ NSS: Dodatečné daňové přiznání má přednost před zahájením daňové kontroly. [online]. KMPG Daňové a právní aktuality [cit. 18. 2. 2019]. Dostupný z: <<https://danovky.cz/cs/nss-dodatecne-danove-priznani-ma-prednost-pred-zahajenim-danove-kontroly>>

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření takto předpokládat. Neobstojí ani argument správce daně, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neexistuje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.

Lze shrnout, že pokud finanční úřad důvodně předpokládá, že bude doměřena daň, musí dát daňovému subjektu možnost si svou chybu opravit prostřednictvím výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud rovnou zahájí daňovou kontrolu, je tato kontrola nezákonná. Co pokládám za důležité, zvláště v kontextu dále uvedeného dalšího judikátu Nejvyššího správního soudu, v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci finančního úřadu, který konstruoval možnost zhojit nezákonnost zahájení daňové kontroly tím, že by na jejím konci nestanovil penále.

Nevydal-li proto správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji vydat měl, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem. Dle závěru Nejvyššího správního soudu, krajský soud správně vyhodnotil zahájení a vedení daňové kontroly bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu jako trvajícím nezákonným zásahem, a proto postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovateli zakázal v tomto zásahu pokračovat.

V dalším Rozsudku sp. zn. 6 Afs 61/2018 – 30 ze dne 10. října 2018 se Nejvyšší správní soud podrobněji vyjádřil k tomu, zda nezákonné zahájení daňové kontroly vede automaticky také k nezákonnosti následně vydaných platebních výměrů. V řešeném sporu byl v souladu s předcházejícím rozhodnutím považován začátek daňové kontroly bez vydání výzvy za nezákonný zásah, o tom nebylo ve sporu pochyb. Jak již bylo řečeno, v tomto rozsudku se navíc řešila zákonnost následně vydaných platebních výměrů.

Dle Nejvyššího správního soudu procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li souvztažnost mezi ním a osobami či právy, o kterých je rozhodováno, a to v přímé návaznosti na předmět řízení.

Posouzení vlivu této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí je přitom nutné rozdělit na dvě otázky – zaprvé, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti žalobci, a zadruhé, zda měla vliv na předepsání penále.

K první z těchto otázek Nejvyšší správní soud uvádí, že za podstatné v posuzované věci považuje to, že se pochybení správního orgánu týkalo zvolení procesního postupu, který vedl ke stanovení (doměření) daňové povinnosti stěžovatele, tj. že nebyla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ale byla ihned zahájena daňová kontrola. Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybnuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.

Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs

183/2014 – 55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že „*dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.*“ Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (ex iniuria ius non oritur - z bezprávní právo vzejít nemůže). Bylo proto na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na to, že bylo na místě zrušit napadené rozhodnutí z důvodu nezákonně předepsaného penále, bylo však nutné zabývat se zbývajícími žalobními námitkami týkajícími se vlastní daňové povinnosti žalobce.

Z výše uvedeného je zřejmé, tzn. dle posledního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemusí mít vždy vliv na zákonnost následně vydaných platebních výměrů a to do části platebního výměru, která se týká doměřované daně. K vydáním penále souvisejícím s tímto platebním výměrem se nicméně Nejvyšší správní soud vyjádřil negativně. V této argumentaci lze nicméně vidět rozpor s prvním z uvedených rozhodnutí, ve kterém Nejvyšší správní soud nepřipustil argumentaci finančního úřadu, který konstruoval možnost zhojit nezákonnost zahájení daňové kontroly tím, že by na jejím konci nestanovil penále. V tomto případě však Nejvyšší právní soud zjevnou nezákonnost zahájení daňové kontroly zhojil nevydáním penále a doporučením krajskému soudu, aby přezkoumal další žalobní námitky a zabýval se tedy dodatečným vyměřením daně, které díky nezákonnému zahájení nemusí být automaticky rovněž nezákonné.

Daňové subjekty mají v kontextu současného vývoje judikatury možnost, aby se proti takovému postupu správce daně aktivně bránily ihned po zahájení daňové kontroly zásahovou žalobu, kdy lze podle konstantní judikatury dosáhnout jejího zastavení jakožto nezákonného zásahu. Ve vztahu k uplatnění zásahové žaloby bych chtěla upozornit na poměrně nedávný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42, který zásadním způsobem mění dosavadní správní praxi ve vztahu k uplatňování zásahové žaloby, před jejímž podáním již nebude nezbytné vyčerpat předcházející způsoby ochrany jako je stížnost.

3 ZÁVĚR

Tento příspěvek měl upozornit na déletrvající spory a nejnovější judikaturu v otázce povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Mám za to, že navzdory četné judikатурní snaze není možné úplně konstatovat, že výklad sporných ustanovení nebude dále v praxi činit potíže a nevyvolávat potřebu dalších judikатурních zásahů. Mám za to, že jako koncepčnější se jeví legislativní změna problematických ustanovení přímo v daňovém řádu.

Jako možnou inspiraci bychom mohli použít i právní úpravu Slovenské republiky, kde od 1. 1. 2016 je možné, aby i po zahájení daňové kontroly podaly daňové subjekty dodatečné daňové přiznání, ale pouze ve lhůtě 15 dnů. Dle § 16 odst. 9 daňového řádu Slovenské republiky⁹ tak platí, že dodatečné daňové přiznání není možné podat za zdaňovací období, za které se vykonává daňová kontrola po uplynutí 15 dnů ode dne sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, doručení oznámení o daňové kontrole, doručení rozšíření daňové kontroly na jiné zdaňovací období, kterého by se dodatečné daňové přiznání týkalo, a to až do dne nabytí právní moci rozhodnutí vydaném v doměřovacím řízení, přičemž pokud toto řízení nezačne, tak dodatečné daňové přiznání není možné podat do dne ukončení daňové kontroly. Pokud toto daňové subjekty učiní, tak budou „odměněni“ výhodnější výší pokuty, která bude 7% p.a. oproti 10% p.a. v případě doměření správcem daně, na základě výsledku daňové kontroly. Tuto změnu bezesporu považují za snahu

⁹ Zákon č. 563/ 2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

podpořit zásadu hospodárnosti i součinnosti v rámci právní úpravy daňové kontroly. Jak jsem již popsala výše, situace v České republice je co do zahájení daňové kontroly poněkud rozdílná a daňové subjekty, pokud se jedná o kontrolu předem oznámenou, mají možnost před jejím vlastním zahájením podat dodatečné daňové přiznání se všemi výhodami z toho plynoucími. V tomto ohledu byla do 1. 1. 2016 právní úprava slovenská znatelně přísnější, protože blokovala možnost podat dodatečné daňové přiznání již doručením oznámení o daňové kontrole. S ohledem na znění právní úpravy slovenské však samozřejmě nevznikají takové spory jako v České republice ohledně výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Otázkou je tedy, zda obdobnou úpravu nezvolit také v České republice a ponechat daňovým subjektům možnost podat dodatečné daňové přiznání ještě v nějakém krátkém časovém období po zahájení daňové kontroly pod výhodnější výší penále nebo přeformulovat ustanovení týkající se výzvy k podání dodatečného daňového přiznání s ohledem na nesrovnalosti v praxi.

Použitá literatura:

KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J.: Manuál k daňovému řádu. 2.vyd. Praha: Sagit, 2013. 928 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol.: Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc: Nakladatelství UP, 2010. 195 s. ISBN 978-80-2442-663-1

Kontaktní údaje:

JUDr. Mgr. Taťána Špírková, PhD
tatana.spirkova@upol.cz
Právnická fakulta, Univerzita Palackého v Olomouci
17. listopadu 8
771 11 Olomouc
Česká republika

VÝZNAM EUROKONFORMNÉHO VÝKLADU V OBLASTI DANE Z PRIDANEJ HODNOTY¹

Peter Rakovský

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstract: The significance of erga omnes case law in the current legal system of the Slovak Republic is indisputable. Courts are obliged to respect not only the legislation but also other decisions of the judicial authorities regarding, for example the obligation and interpretation of other legal norms. The application of the euroconform interpretation was dealt with by the Court of Justice of the European Union as well as the national case law. These decisions will be the subject of this article. In addition, the article deals with the principle in dubio mitius.

Abstrakt: Význam súdnych rozhodnutí erga omnes v súčasnom právnom systéme Slovenskej republiky je nespochybniteľný. Súdny sú povinné rešpektovať nie len právne predpisy, ale aj iné rozhodnutia súdnych autorít týkajúce sa napríklad záväznosti a výkladu iných právnych noriem. Aplikáciou eurokonformného výkladu sa zaoberal Súdny dvor Európskej únie, ako aj národná judikatúra. Tieto rozhodnutia budú predmetom tohto článku. Okrem nich sa článok zaoberá aj princípom in dubio mitius.

Key words: value added tax, euroconform interpretation, court, in dubio mitius.

Kľúčové slová: daň z pridanej hodnoty, eurokonformný výklad, súd, in dubio mitius.

ÚVOD

Vzťah štátu a subjektov v ňom pôsobiacich (fyzické a právnické osoby) je na legislatívnej úrovni v oblasti daní postavený na zásadách verejného práva. Okrem iného, je úlohou štátu riadne ho riadiť a určovať daňovým subjektom jasným spôsobom ich práva a povinnosti. Tento článok neposkytuje ucelené poznatky z oblasti eurokonformného výkladu, prejudiciálnych otázok a práva a povinností daňových subjektov vo vzťahu k štátu. Predstavuje podľa autora článku sumár dôležitej judikatúry v tejto oblasti a bude znamenať nastolenie viacerých otázok, ktorým sa plánuje v budúcej vedeckej publikačnej činnosti venovať.

Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky („Ústava“) v článku 20 ods. 1 zakotvuje právo každého vlastníť majetok, ako aj rovnaký zákonný obsah a ochranu vlastníckeho práva všetkých vlastníkov. V článku 59 Ústavy majú svoje ústavné zakotvenie tiež dane a poplatky, ktoré sú rozdelené na štátne a miestne a ktoré možno ukladať len zákonom alebo na základe zákona. Podľa článku 2 ods. 2 a 3 Ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá. Článok 2 ods. 3 Ústavy predstavuje teda medzu, ktorú nemožno interpretovať extenzívnym výkladom tak, že každý si môže priznať ľubovoľné právo, pokiaľ zákon priznanie takého práva nezakazuje. Aj keď to platný právny poriadok výslovne neurčuje, východiskom interpretácie a aplikácie práva aj v tomto prípade musí byť zdravý rozum a na jeho základe vymedzený účel práv, slobôd, právnych inštitútov a všetkých ostatných právnych kategórií. Účelom čl. 2 ods. 3 Ústavy nie je vytvoriť právny základ pre protiprávne správanie. Uplatnením článku 2 odsek 3 Ústavy pri výklade právnej normy možno každému priznať právo, ktoré je implikované v povinnosti výslovne uloženej orgánu verejnej moci.²

¹ Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu APVV-16-0499 s názvom „Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie“

² ŠANTA, J.: Daňová optimalizácia. Dostupné na: http://www.ja.sk/files/Danova_optimalizacia_Santa.pdf

Vzťah štátu a práva predstavuje súhrn vzájomne korelujúcich práv a povinností, pričom ich vzťah možno pre účely tohto článku vymedziť aj judikatúrou. Podľa Najvyššieho súdu Českej republiky „súčasný štát je nutno vnímať ako dôsledok spoločenskej zmlouvy, tzn. konkludentného konsensu spoločnosti o tom, že je racionálna existencia inštitúcie, zaisťujúcej verejné zájmy. Jakkolí má proto štát v rade vzťahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mj. znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž i rovněž řadu práv.

Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy inštituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam funkce státu...“³

Podľa Ústavného súdu Českej republiky: „V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.

Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo in dubio pro libertate je vyjadřováno uplatňovaním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má například podobu pravidla in dubio mitius nebo pravidla in dubio pro reo.“⁴

Svojvôľa štátnej moci ani legislatívnej činnosti nemôže byť bezbrehá, čo dáva pri tvorbe právnych predpisov veľkú váhu na význam, zmysel a pod vplyvom práva Európskej Únie (ďalej aj len „EÚ“) aj na harmonizáciu právnych predpisov. O to dôležitejšie sú tieto vlastnosti vo vzťahu ku normám verejného práva, vzhľadom na ich kogentnosť a povahové vlastnosti odvetví verejného práva. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj len „Ústavný súd“) už v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 z 22. novembra 2007 zdôraznil, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. Aj keď základným účelom daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane, zásada zákonnosti zakotvená v § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ktorú možno považovať za „condicio sine qua non“, je zároveň konštruovaná tak, že v daňovom konaní sa zároveň dbá na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, pričom Ústavný súd zvýraznil, že na základe toho priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov dani nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov týchto osôb, ktoré tieto dane platia. V predmetnom náleze sa ďalej uvádza, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Pokračujúc ďalej, za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané), z čoho ďalej vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní dani podľa zákona, teda pri de facto odňatí časti nadobudnutého vlastníctva sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd a pri pochybnostiach sú povinné postupovať miernejšie – „in dubio mitius“.⁵

Vo vzťahu k európskemu právu ide o tzv. výklad podľa nadradeného práva, kde rozoznáva výklad podľa práva vyššej právnej sily a výklad podľa nadradeného iného právneho poriadku, t. j.

³ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR zo dňa 26.5.2005, sp. zn. 2 Afs 140/2004-155.

⁴ Nález Ústavného súdu ČR zo dňa 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.

⁵ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 11. októbra 2012, sp. zn. II. ÚS 440/2011-44. Obdobne pozri: Rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky to dňa 20. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

eurokonformný výklad a výklad podľa medzinárodného práva (čl. 1 ods. 2 Ústavy).⁶ K eurokonformnému výkladu sa vyjadroval aj Najvyšší súd Českej republiky, ktorý judikoval, že: „tzv. eurokonformní výklad je v daném prípade ve své podstatě variantou teleologického výkladu. Smysl a účel (nejasné) vnitrostátní normy je hledán pomocí obsahově obdobné normy práva evropského, jejíž smysl a účel je, ať již z jakýchkoli důvodů, např. kvůli důkladnějšímu odůvodnění příslušného předpisu v rámci procesu jeho přijímání či s ohledem na existující relevantní judikaturu zejména Soudního dvora Evropských společenství (na rozdíl od chybějící judikatury národní), jasný (či přinejmenším jasnější). Pro uvedený výklad tedy platí stejné pravidlo jako pro „obecný“ výklad teleologický – zásadně nemůže obsah rozhodných právních norem daňového práva korigovat v rozporu s jejich prostým významem v neprospěch plátce DPH. Eurokonformní výklad proto může „posunout“ význam normy vnitrostátního daňového práva oproti jejímu významu zjištěnému jazykovým nebo jiným výkladem pouze v prospěch plátce daně; možnost působení eurokonformního výkladu opačným směrem, tedy v neprospěch daňového subjektu, je vyloučena požadavkem právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, který je, jak již shora ve vztahu k „obecnému“ teleologickému výkladu vyloženo, v daňovém právu obzvláště intenzivní“.⁷ Súdny dvor za eurokonformný výklad smerníc označil taký výklad, pri ktorom sa smernice uznávajú za prameň práva upravujúci právne postavenie fyzických osôb a právnických osôb vtedy, keď týmto subjektom práva zo smernice vyplýva viac práv, resp. väčší rozsah práv, ako priznáva vnútroštátne právo. Uplatnenie smernice je obmedzené na vertikálne vzťahy osoby voči štátu (Pozri prípady: C-14/83, Sabine von Colson and Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen; C-106/89 Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA). Inak povedané, eurokonformný výklad smernice umožňuje uplatniť smernicu v prospech fyzickej osoby alebo právnickej osoby, ale vylučuje uplatnenie smernice v ich neprospech. Túto doktrínu eurokonformného výkladu už uplatnil aj ústavný súd, hoci nevyhoviel sťažnosti v konaní, v ktorom ju uplatnil (Pozri nález II. ÚS 440/2011).

Výklad v rozpore s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva

Povinnosť vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom EÚ sa nazýva nepriamy účinok. Teória rozlišuje nepriamy účinok nápravny, nepriamy účinok určujúci a potvrdzujúci nepriamy účinok.⁸ Z ústavnoprávneho hľadiska je v prvom rade dôležité, aby nešlo o výklad *contra legem*.

Ústavný súd pripomína, že zákaz uloženia povinnosti jednotlivcom je vlastný v prvom rade účinku priamemu. Podľa teórie a judikatúry európskeho práva pri nepriamom účinku je situácia zložitejšia, ale zjednodušene povedané pri ňom platí, že ak národný predpis korektné unesie výklad ovplyvnený smernicou, môže ísť aj v neprospech jednotlivca. Ťažiskom zásahu do pozície jednotlivca je tak národný predpis.⁹ Pri rozhodovaní vo veci, keď sa vychádza z nepriamej aplikácie smernice na účely interpretácie vnútroštátneho práva, umožňuje účastníkovi konania žiadať, aby súdny orgán alebo správny orgán vykladal vnútroštátne právo v súlade s ustanoveniami a cieľmi smernice. Výsledok takéhoto postupu označuje za eurokonformný výklad vnútroštátneho práva. Pri danom pravidle možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora z 13. novembra 1990 vo veci C-106/S9, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA.

Predovšetkým smernica ako akt sekundárneho komunitárneho práva je záväzná pre členský štát, ktorý má zvoliť formy a metódy na dosiahnutie cieľa smernice. Vo vzťahu k jednotlivým individuálnym fyzickým a právnickým osobám smernica nemá priamy účinok. Judikatúra Súdneho dvora síce priznala účinok smernice voči fyzickým a právnickým osobám, avšak s dôrazom, že smernica nemôže priamo ukladať záväzky (napr. ďalšie povinnosti pre priznanie oslobodenia od dane) individuálnym osobám (fyzickým a právnickým) voči štátu, ale je to možné len naopak, teda v prípade, že smernica priznáva fyzickým a právnickým osobám práva voči štátu (vec 41/74, van Duyn). Tzv. nepriamy účinok smernice, má pôvod v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora aj v rozsudku vo veci C-106/89, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA,

⁶ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. C.H.BECK, 2010, s. 172.

⁷ Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 16.10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006-155.

⁸ Bříza, P., Bobek, M.: Vymáhání unijního práva v České republice. In: Bulletin advokacie, č. 12/2001, s. 23 a nasl. Dostupné na internete: <http://www.cak.cz/assets/ba_12_web.pdf

⁹ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 440/2011-44.

prvotne však v rozsudku vo veci C14/83, Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen.

V oboch rozsudkoch Súdneho dvora sa pripúšťa eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, avšak vždy za predpokladu a s dôrazom na to, že eurokonformný výklad smernice je v prospech fyzickej či právnickej osoby vo vzťahu medzi ňou a štátom (resp. štátnymi orgánmi reprezentujúcimi štát). Uvedený nepriamy účinok smernice tak rešpektuje už uvedený princíp, že smernica nemôže priamo ukladať záväzky individuálnym osobám voči štátu a rovnako tak nemožno ani interpretáciu smernice použiť na úkor fyzickej či právnickej osoby v prospech štátu.

Vo veci C-106/89, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA, Súdny dvor priznal účinok smernice a výklad v jej znení spoločnosti La Comercial, v ktorej vnútroštátne právo definovalo dôvod neplatnosti jej existencie (teda status), avšak smernica, ktorá nebola prijatá materským štátom, takýto dôvod *de facto* vylučovala (čím jej priznávala viac práv než vnútroštátny právny poriadok), a tak jej Súdny dvor priznal viac práv a eurokonformnú interpretáciu v jej prospech vo vzťahu k vnútroštátnemu súdu, ktorý o otázke platnosti jej zriadenia či existencie rozhodoval.

Vo veci C-14/83, Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land NordrheinWestfalen, v ktorej rozsudok možno označiť za *precedens* (na tento rozsudok sa odvoláva Súdny dvor aj vo veci C-106/89, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA), Súdny dvor priznal žalobkyniam zo smernice viac práv, resp. väčší rozsah, než priznávalo vnútroštátne právo, a to práve na základe eurokonformného výkladu smernice.

Rozsudky Súdneho dvora deklarujú a potvrdzujú, že eurokonformný výklad vnútroštátneho práva na základe smernice vo vertikálnom smere (teda štát – fyzická, právnická osoba) bol použitý len v prospech fyzickej či právnickej osoby. Nemožno prijať záver, ktorý by sťažovateľom pridával povinnosti doplnenia ďalšej podmienky, resp. povinnosti ukladanej smernicou, čo evokuje priamy účinok smernice v už spomínanom vertikálnom smere (štát – právnická osoba) v neprospech sťažovateľky, ktorý je neprípustný.

Predloženie predbežnej otázky Súdnemu dvoru Európskej Únie

Podľa čl. 267 ods. 1 a 3 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej aj len „ZFEÚ“), ktoré sú v podstatných rysoch zhodné s ustanoveniami čl. 234 ods. 1 a 3 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (ďalej aj len „ZES“), sú sudy členských štátov, proti rozhodnutiu ktorých už niet opravného prostriedku, povinné predložiť Súdnemu dvoru predbežnú (prejudiciálnu) otázku týkajúcu sa výkladu zmlúv alebo platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr EÚ. Je nesporné, že proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu, ak koná o odvolaní vo veciach správneho súdnictva¹⁰, nie je prípustný žiadny ďalší opravný prostriedok¹¹ (ani dovolanie, porovnaj Nález ústavného súdu I. ÚS 286/2010 a II. ÚS 65/2010). Najvyšší súd preto v tomto postavení nepochybne je súdom poslednej inštancie v zmysle čl. 267 ods. 3 ZFEÚ s povinnosťou položiť predbežnú (prejudiciálnu) otázku Súdnemu dvoru.

Účastník konania má totiž za predpokladu, že sú splnené predpoklady uvedené v čl. 267 ods. 3 ZFEÚ, právo na to, aby o otázkach výkladu alebo platnosti práva EÚ rozhodol práve Súdny dvor. Právo, aby o veci rozhodol súd, ktorý je na vydanie daného rozhodnutia aj príslušný, je predovšetkým obsahom práva na zákonného sudcu, ktoré je zaručené v čl. 48 ods. 1 Ústavy a prípadne práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (porovnaj podobne Nález Ústavného súdu zo dňa 3. 7. 2008, sp. zn. IV. ÚS 206/08). Ide hlavne o prípady, ak by sa súd vyhol položeniu (účastníkom nenavrhovanej) prejudiciálnej otázky tak, že by sa vyhol výkladu práva EÚ svojvoľne a na prvý pohľad celkom nesprávne, hoci by sám mal o jeho výklade pochybnosti (pozri napr. Nález Ústavného súdu zo dňa 19.10.2011, sp. zn. IV. ÚS 108/2010, Nález Ústavného súdu zo dňa 3. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 129/2010).

Obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy je okrem práva na prístup k súdu aj právo na meritórne rozhodnutie, ak sú splnené procesné podmienky. Súčasťou práva na meritórne rozhodnutie je aj právo na riadnu (nearbitrárnu, teda svojvoľu nevykazujúcu) interpretáciu právnej normy a právo na riadne odôvodnenie, vyrovnávajúce sa so všetkými podstatnými

¹⁰ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

¹¹ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 1. 10. 2009, sp. zn. IV. ÚS 208/2008.

argumentmi účastníka. Porušenie povinnosti súdu poslednej inštancie predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru tak môže byť posudzované z pohľadu čl. 46 ods. 1 Ústavy aj v prípade, ak by súd nevyhovel návrhu účastníka na jej predloženie bez toho, aby toto nevyhovenie riadne odôvodnil.¹² Povinnosť slovenského súdu predložiť otázku Súdnemu dvoru je pritom v zmysle predmetného čl. 234 ZES bezvýnimčná. Keďže predbežnú otázku môže (a v tomto prípade musí) predložiť len súd.

Výklad práva Únie môže byť (objektívne) značne sporný, čo v zmysle doktríny „*acte claire*“^{13a} dostatočným spôsobom odôvodňuje podanie predbežnej otázky Súdnemu dvoru. Za splnenia podmienok predpokladaných čl. 234 ZES je povinnosťou súdu rozhodujúceho vo veci ako súd, proti ktorého rozhodnutiu nemožno podať vnútroštátny opravný prostriedok, predložiť predbežnú otázku o výklade aktov sekundárneho práva EÚ (nariadení, či smerníc), ak od otázky výkladu týchto aktov, ktorý je výrazne sporným, závisí rozhodnutie vo veci samej. V zmysle čl. 234 ZES nie je na predloženie prejudiciálnej otázky kladená podmienka návrhu, podnetov či nevyhnutnej iniciatívy účastníka konania. Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku je v prípade objektívnej spornosti výkladu aktov sekundárneho práva EÚ povinnosťou na strane súdu. Súd rozhodujúci v poslednej inštancii aplikuje smerom k účastníkovi akty sekundárneho práva EÚ a preto (ale i beztak) je povinný aplikovať právo EÚ (v tomto prípade primárne právo – ZES) i na svoju činnosť a povinnosti mu z neho vyplývajúce – podať prejudiciálnu otázku.

Podľa rozhodnutia ústavného súdu z 9. decembra 2009, sp. zn. III. ÚS 389/09, v ktorom Ústavný súd pripomína, že účastník konania podľa zákonnej úpravy nemá nárok na to, aby vnútroštátny súd prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru. Takýto postup však môže navrhnuť a môže ho ovplyvniť prípadným odvolaním sa proti uzneseniu, ktorým sa o návrhu na prerušenie konania z dôvodu predloženia/nepredloženia prejudiciálnej otázky vyhovelo/nevyhovelo (Pozri aj Nález Ústavného súdu zo dňa 28. júla 2009, sp. zn. III. ÚS 207/09). Súd však môže nepovažovať nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru za zásadné a kvalifikované pochybenie napríklad Najvyššieho súdu, ktoré by podľa jeho názoru nebolo dostatočné na to, aby odôvodňovalo porušenie základného práva sťažovateľa a teda konanie o prejudiciálnej otázke ďalej neinicioval.

ZÁVER

Autor si dal v článku za úlohu predstaviť základné koncepcie a úvahy v súvislosti s eurokonformným výkladom, využitím prejudiciálnej otázky a vzťahu priamej a nepriamej aplikácií smernice v oblasti dane z pridanej hodnoty. Tieto myšlienky podoprel širokým exkurzom slovenskej, českej a európskej judikatúry. Z relevantných ustanovení a judikátov analyzovaných v článku vyplýva povinnosť podať prejudiciálnu otázku na Súdny dvor i v prípade najmenších pochybností ohľadom výkladu európskeho práva, prípadne konať v prípade nesúladu národného práva s právom európskym. Štátne orgány majú právomoc na využívanie eurokonformného výkladu, avšak iba v prospech daňového subjektu. Jednotlivé závery vyplývajúce z článku teda predstavujú mnohé aplikačné problémy, zaujímavé však aj pre právnú vedu a budúci výskum.

Zoznam použitej literatúry:

Právne predpisy:

Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov

Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

Zmluvy o fungovaní Európskej únie

Zmluva o založení Európskeho spoločenstva

¹² Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 11. októbra 2012, sp. zn. II. ÚS 440/2011-44.

¹³ SDEU pre uplatnenie doktríny *Acte clair* stanovil niekoľko podmienok. Tieto podmienky sú tri, a to (1) porovnanie znení aplikovaného predpisu EÚ vo všetkých oficiálnych jazykoch (táto podmienka je však kritizovaná, pretože k dnešnému dňu má Únia 24 oficiálnych jazykov, čo túto podmienku robí *de facto* nespĺniteľnú), (2) akcentácia autonómnych pojmov práva EÚ a (3) špecifický spôsob interpretácie noriem práva EÚ. Viac pozri: Lawportal: Doktrína Acte Clair a její aplikace českými soudy. Dostupné na: <http://www.lawportal.cz/doktrina-acte-clair-a-její-aplikace-ceskými-soudy/>

Rozhodnutia súdov:

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07 z 22. novembra 2007
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. 7. 2008, sp. zn. IV. ÚS 206/08
Nález ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 28. júla 2009, sp. zn. III. ÚS 207/09
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.10.2011, sp. zn. IV. ÚS 108/2010
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 129/2010
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 1. 10. 2009, sp. zn. IV. ÚS 208/2008
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 11. októbra 2012, sp. zn. II. ÚS 440/2011-44
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 440/2011-44
Nález Ústavného súdu Českej republiky zo dňa 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06
Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 11. októbra 2012, sp. zn. II. ÚS 440/2011-44
Rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 9. decembra 2009, sp. zn. III. ÚS 389/09
Rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky to dňa 20. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02
Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 16.10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006-155
Rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR zo dňa 26.5.2005, sp. zn. 2 Afs 140/2004-155
Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-106/89, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA
Rozsudok Súdneho dvora vo veci C14/83, Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen
Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-106/89, Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA
Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-14/83, Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land NordrheinWestfalen

Knižná a elektronická literatúra:

Bříza, P., Bobek, M.: Vymáhání unijního práva v České republice. In: Bulletin advokacie, č. 12/2001, s. 23 a nasl. Dostupné na internete: <http://www.cak.cz/assets/ba_12_web.pdf
Lawportal: Doktrína Acte Clair a její aplikace českými soudy. Dostupné na: <http://www.lawportal.cz/doktrina-acte-clair-a-jeji-aplikace-ceskymi-soudy/>
MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. C.H.BECK, 2010, s. 172.
ŠANTA, J.: Daňová optimalizácia. Dostupné na: http://www.ja-sr.sk/files/Danova_optimalizacia_Santa.pdf

Kontaktné údaje:

Mgr. Peter Rakovský
peter.rakovsky@flaw.uniba.sk
Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
Šafárikovo nám. 6
810 00 Bratislava
Slovenská republika

RIEŠENIE SPOROV V OBLASTI ZDANENIA¹

Andrea Koroncziová

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstrakt: Na dosiahnutie spravodlivejšieho daňového prostredia je potrebné zlepšiť pravidlá týkajúce sa transparentnosti a tiež posilniť opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Zároveň je v záujme spravodlivého daňového systému potrebné zabezpečiť, aby mechanizmy riešenia sporov boli komplexné, účinné a vhodné. Príspevok je postavený na hypotéze, že ak je zabezpečené efektívne riešenie sporov odstraňujúce problémy dvojitého zdanenia, tak tým menej dochádza zo strany daňovníkov k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a k daňovým únikom.

Kľúčové slová: riešenie daňových sporov, procedúra vzájomnej dohody – MAP, hodnotenie Slovenskej republiky zo strany OECD, arbitráž

Abstract: With a view to creating a fairer tax environment, rules on transparency need to be enhanced and anti-avoidance measures need to be strengthened. At the same time, in the spirit of a fair taxation system, it is necessary to ensure that mechanisms for dispute resolution are comprehensive, effective and sustainable. The paper works with hypothesis that if effective dispute resolution addressing the problems of double taxation is in place, the less tax avoidance and tax evasion may occur.

Keywords: solving tax disputes, mutual agreement procedure, peer review process of the Slovak Republic by OECD, arbitration

1 ÚVOD

Riešenie sporov v oblasti zdanenia má za cieľ odstrániť problém dvojitého zdanenia, resp. potenciálu zdanenia, ktoré je v rozpore so zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Príspevok je postavený na hypotéze, že ak je zabezpečené efektívne riešenie sporov odstraňujúce problémy dvojitého zdanenia, tak tým menej dochádza zo strany daňovníkov k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a k daňovým únikom. Zabezpečenie komplexnosti, vhodnosti a efektívnosti riešenia sporov v oblasti daní má zabezpečiť spravodlivejší daňový systém. Riešeniu sporov v daňovej oblasti sa venuje OECD vo svojom Akčnom pláne proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (Akcia 14), ako aj EÚ v rámci Arbitrážnej konvencie² a aj v rámci novo prijatej smernice Rady o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia v Európskej únii³ (ďalej len „smernica o riešení sporov“), ktorú boli členské štáty povinné transponovať do vnútroštátneho právneho poriadku do 30. júna 2019. Slovenská republika tak urobila zákonom č. 11/2019 Z. z., z 5. decembra 2018, ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2019. Okrem toho si spory dvojitého zdanenia riešia štáty medzi sebou najmä bilaterálnymi zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. Cieľom príspevku bude aj objasniť ako je tento inštitút zakotvený v hore uvedených právnych aktoch (BEPS Plán, Konvencia, Smernica, Zákon), a ako bola Slovenská republika hodnotená pri „peer review“ procese uskutočneným OECD v oblasti riešenia sporov procedúrou vzájomnej dohody.

2 RIEŠENIE SPOROV PODĽA ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA V SÚVISLOSTI S AKCIOU 14 BEPS PLÁNU

Štáty za účelom zamedzenia dvojitého zdanenia uzatvárajú medzi sebou bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia podľa modelovej zmluvy OECD alebo modelovej zmluvy OSN. Avšak aj pri praktickom uplatňovaní predmetných zmlúv môže dôjsť k dvojitému zdaneniu, a

¹ „Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu VEGA 1/0581/18 s názvom „Daňový únik a vyhýbanie sa daňovej povinnosti a informatizácia verejnej správy.“

² Dohovor č. 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade úpravy zisku medzi združenými podnikmi

³ Smernica Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii

to z viacerých dôvodov. Napr. v dôsledku odlišného výkladu ustanovení zmluvy, odlišnej interpretácie podmienok ustanovených v zmluve. V praxi ide najčastejšie o ustanovenia týkajúce sa pravidiel rozhraničovania daňovej rezidencie, vzniku a existencie stálej prevádzkarne a prísudzovania ziskov stálej prevádzkarni, odlišnej kategorizácie príjmov, rozličných definícií subjektov a pod.⁴ Samotné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia však v sebe obsahujú ustanovenie, ktoré umožňuje kompetentným orgánom štátov priamo sa kontaktovať, bez potreby diplomatickej cesty za účelom riešenia sporov dvojitého zdanenia v rámci procedúry vzájomnej dohody (tzv. Mutual Agreement Procedure, t.j. MAP). Procedúra vzájomnej dohody je upravená najčastejšie v ustanovení článku 25 bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia⁵. Článok 25 obsahuje podľa modelovej zmluvy OECD 5 odsekov, ktoré jednotlivé štáty zakotvujú do svojich bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

2.1. Akcia 14 BEPS Plánu

Cieľom Akcie 14 BEPS Plánu je zefektívniť mechanizmy riešenia sporov v daňovej oblasti. Finálna správa k Akcii 14 BEPS Plánu bola prijatá v októbri 2015. Za účelom zefektívnenia riešenia sporov hodnotí OECD právny a administratívny rámec konkrétneho štátu v rámci 4 oblastí:

1. prevencia sporov,
2. dostupnosť a prístup k procedúre vzájomnej dohody,
3. riešenie sporov procedúrou vzájomnej dohody,
4. implementácia dohôd dosiahnutých v rámci procedúry vzájomnej dohody.

Za týmto účelom sa krajiny OECD dohodli na „peer review“ procese (procesе hodnotenia) implementácie tejto Akcie 14 a ako aj oznamovaní štatistík týkajúcich sa prípadov riešených procedúrou vzájomnej dohody. Proces hodnotenia sa započal v roku 2016 a do roku 2021 má byť vyhodnotených 79 jurisdikcií. Hodnotenie pozostáva z dvoch fáz. V rámci prvej fázy je hodnotená implementácia opatrení zakotvených v Akcii 14 a v prípade, že štát nespĺňa v plnom rozsahu opatrenia Akcie 14, tak pracovná skupina OECD uloží štátu odporúčania na dosiahnutie súladu s Akciou 14. Vyhodnotenie splnenia odporúčaní je predmetom druhej fázy⁶.

2.2. Hodnotenie Slovenskej republiky

V súčasnosti bolo vyhodnotených 51 jurisdikcií, pričom sa im v rámci prvej fázy uložilo zhruba 1000 odporúčaní na zosúladienie ich právneho a administratívneho rámca s požiadavkami Akcie 14 BEPS Plánu. V rámci skupiny štátov č. 5 bola hodnotená aj Slovenská republika⁷. Zároveň niektoré štáty už sú hodnotené z pozície 2 fázy – napr. Belgicko, Kanada, Spojené štáty americké, Švajčiarsko, Veľká Británia a pod.

⁴ Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020525/2017-724 k postupom v rámci procedúry vzájomnej dohody

⁵ Je to najčastejšie v článku 25, lebo väčšina bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia postupuje podľa modelovej zmluvy OECD, kde je procedúra vzájomnej dohody upravená práve v článku 25. Aj keby štáty postupovali a vytvárali svoje bilaterálne zmluvy podľa modelovej zmluvy OSN, je potrebné povedať, že modelová zmluva OSN do veľkej miery preberá štruktúru modelovej zmluvy OECD.

⁶ Druhá fáza hodnotenia splnenia odporúčaní daných Slovenskej republike na zosúladienie s Akciou 14 BEPS Plánu bola naplánovaná na október 2019.

⁷ Spolu so Slovenskou republikou boli hodnotené v rovnakom čase aj: Turecko, Slovinsko, Rumunsko, Island, Maďarsko, Grécko, Estónsko. Ich hodnotiaci proces sa začal 10. apríla 2018 a finálne správy z hodnotenia boli schvaľované zo strany OECD v 19. októbri 2018. Teda aj finálna správa týkajúca sa Slovenskej republiky

2.2.1. Všeobecné hodnotenie Slovenskej republiky

Slovenská republika má pomerne rozsiahlu sieť zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia⁸ a má zakotvený právny aj administratívny rámec procedúry vzájomnej dohody. Má malý počet sporov riešených procedúrou vzájomnej dohody, s malým počtom novopribúdajúcich sporov. K 31.12.2017 ich mala 31⁹, z toho 45% sporov sa týkalo transferového oceňovania, a k 31.12.2018 ich mala 37. OECD skonštatovalo, že Slovenská republika vo všeobecnosti spĺňa všetky požiadavky Akcie 14 BEPS Plánu a kde existujú určité nedostatky, OECD jej uložila odporúčanie a Slovenská republika pracuje na ich odstránení. OECD zistila, že všetky zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia okrem jednej obsahujú ustanovenie o procedúre vzájomnej dohody a v prípade jednej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je finálnym štádiom procedúry vzájomnej dohody Arbitráž¹⁰. Zmluvná sieť Slovenskej republiky je vo veľkej miere konzistentná s minimálnym štandardom zakotveným v Akcii 14. Aby bola plne v súlade s požiadavkami Akcie 14 musí pozmeniť a aktualizovať významný počet svojich zmlúv. Slovenská republika však podpísala a ratifikovala MLI¹¹, prostredníctvom ktorého určitá časť daňových zmlúv bude modifikovaná tak, aby spĺňala požiadavky minimálneho štandardu Akcie 14 BEPS Plánu. V prípade daňových zmlúv, ktoré nebudú modifikované MLI, sa Slovenská republika zaviazala uskutočniť zmeny a doplnenia na bilaterálnej báze za účelom splnenia všetkých požiadaviek Minimálneho štandardu Akcie 14. Vo všeobecnosti kompetentný orgán Slovenskej republiky (Ministerstvo financií SR) vyriešil spory procedúrou vzájomnej dohody v časovom rámci do 24 mesiacov (priemer v sledovanom období od 1.1. 2016 do 30.4.2018 predstavoval 16,96 mesiacov). Okrem toho, že Slovenská republika má zakotvený článok 25 vo svojich zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, je signatárskym štátom aj Arbitrážnej konvencie, ktorá rieši spory dvojitého zdanenia v prípade transferového oceňovania a spory ohľadne prisúdenia ziskov stálymi prevádzkarňami medzi členskými štátmi EÚ práve procedúrou vzájomnej dohody, prípadne aj arbitrážou a implementovala aj smernicu o riešení sporov.

2.2.2. Konkrétne hodnotenie procedúry vzájomnej dohody¹²

V rámci konkrétneho hodnotenia procedúry vzájomnej dohody (MAP) sa sústredím len na ustanovenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia zakotvené v čl. 25. Síce správa z „peer review“ (hodnotiaceho) procesu obsahuje aj iné hodnotiace kritériá, avšak vzhľadom na limitovaný

⁸ K 1.1.2019 má Slovenská republika 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, vid': file:///C:/Users/Andrea/Downloads/Zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia%20(5).pdf

⁹ Počet MAP prípadov k 31.12.2017 sa zvýšil o 30% oproti počtu prípadov k 1.1.2016. IN: OECD (2019), Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Slovak Republic (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264309890-en>

¹⁰ Ide o zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia so Švajčiarskom, v zbierke zákonov pod č. 127/1998 Z.z., ktorá bola zmenená protokolom, v zbierke zákonov pod č. 224/2012 Z.z.

¹¹ MLI (Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narúšania základov dane a presunov zisku súvisiacich s daňovými zmluvami) je mnohostranným zmluvným nástrojom, ktorý predstavuje Akciu 15 v rámci BEPS Plánu. Prostredníctvom neho je možné zmeniť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle zakotvenia vybraných opatrení BEPS plánu bez potreby bilaterálnej negóciácie. Slovenská republika sa stala signatárom MLI dňa 7.6.2017. Prezident ratifikoval MLI 30. júla 2018, pričom ratifikačná listina spolu s finálnou pozíciou SR (zoznamom výhrad a oznámení) k MLI bola uložená u depozitára dňa 20. septembra 2018. MLI nadobudol platnosť pre Slovenskú republiku 1.1.2019 a bol zverejnený v Zbierke zákonov pod číslom 339/2018 Z.z. K novembru 2019 sa prostredníctvom MLI vo vzťahu k Slovenskej republike zmenilo 15 bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia s uvedenými zmluvnými partnermi: Austrália, Fínsko, Francúzsko, Gruzínsko, Izrael, Írsko, Japonsko, Litva, Malta, Poľsko, Rakúsko, Singapur, Slovinsko, Spojené kráľovstvo, Srbsko.

¹² OECD (2019), Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Slovak Republic (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264309890-en>

rozsah príspevku, ako aj z hľadiska prehľadnosti a štruktúrovanosti príspevku je tento postup najvhodnejší.

A. Prevencia sporov

Článok 25 ods. 3 prvá veta modelovej zmluvy OECD: „Príslušné orgány zmluvných štátov sa budú usilovať vyriešiť vzájomnou dohodou všetky prípadné ťažkosti alebo pochybnosti, ktoré môžu vzniknúť v súvislosti s výkladom alebo uplatňovaním tejto zmluvy.“ Bod [A1] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.

Uvedené ustanovenie vyzýva kompetentné orgány štátov, aby sa snažili vyriešiť spory v daňovej oblasti majúce skôr všeobecný charakter výkladu alebo uplatňovania zmluvy a to vzájomnou dohodou, čím by daňovník nemusel podať žiadosť o procedúru vzájomnej dohody a čím by sa predchádzalo vzniku budúcich sporov a čo by malo viesť ku konzistentnej aplikácii zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

66 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu v čl. 25 od. 3 prvá veta. 4 zmluvy¹³ neobsahujú ekvivalentné ustanovenie:

1 zmluva neobsahuje vôbec ustanovenie ekvivalentné čl. 25 ods. 3 prvá veta.

2 zmluvy neobsahujú pojem „interpretácia“ a

1 zmluva neobsahuje pojmy „pochybnosti“ a ani pojem „interpretácia“.

Zmluva, ktorá vôbec neobsahuje ekvivalent čl. 25 ods. 3 prvej vety, neumožňuje daňovníkovi požiadať o procedúru vzájomnej dohody, keďže kompetentný orgán na to nemá žiadne iné splnomocnenie a na začatie tejto procedúry sa vyžaduje splnomocnenie v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. Avšak je potrebné povedať, že 3 z týchto 4 zmlúv Slovenská republika síce uviedla ako pokryté daňové zmluvy v rámci MLI, avšak len pri jednej z týchto 3 zmlúv notifikovala, že chýba predmetné ustanovenie a preto len 1 zmluva bude modifikovaná MLI tak, aby obsahovala ustanovenie čl. 25 ods. 3 prvá veta.¹⁴ Ostatné 3 zmluvy sa Slovenská republika zaviazala modifikovať bilaterálnou cestou tak, aby obsahovali čl. 25 ods. 1 prvú vetu a spĺňali tak požiadavky Akcie 14 BEPS Plánu.

B. Dostupnosť a prístup k procedúre vzájomnej dohody

Čl. 25 ods. 1 prvá veta modelovej zmluvy OECD: „Ak sa osoba domnieva, že opatrenia jedného alebo oboch zmluvných štátov vedú alebo povedú u nej k zdaneniu, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, môže nezávisle od opravných prostriedkov, ktoré poskytujú vnútroštátne právne predpisy týchto štátov, predložiť svoj prípad príslušnému orgánu zmluvného štátu, ktorého je rezidentom, alebo ak sa na prípad vzťahuje článok 24 odsek 1, orgánu toho zmluvného štátu, ktorého je občanom/štátnym príslušníkom. Prípad sa musí predložiť do troch rokov od prvého oznámenia opatrenia vedúceho k zdaneniu, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy.“ Bod [B1] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.

52 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 1 prvá veta v znení pred prijatím finálnej správy k Akcii 14 BEPS Plánu. Po prijatí finálnej správy k Akcii 14 BEPS Plánu čl. 25 ods. 1 prvá veta umožňoval daňovníkovi predložiť svoj prípad príslušnému orgánu oboch štátov, teda nie len štátu, ktorého je rezidentom, ale aj ktorého je štátnym príslušníkom/ občanom.

18 zvyšných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je možné kategorizovať nasledovne:

1 zmluva – obsahuje znenie, podľa ktorého daňovník síce môže nezávisle od opravných prostriedkov predložiť svoj prípad príslušnému orgánu zmluvného štátu, avšak od daňovníka sa tiež vyžaduje, aby využil opravné prostriedky súčasne s podaním žiadosti o MAP.

¹³ Ide o tieto 4 zmluvy: Austrália, Francúzsko, Taliansko, Mongolsko

¹⁴ Len zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s Francúzskom bude modifikovaná MLI.

1 zmluva – obsahuje znenie, podľa ktorého daňovník môže predložiť svoj prípad len príslušnému orgánu zmluvného štátu, ktorého je rezidentom; zároveň vyžaduje dvojité zdanenie namiesto zdanenia, ktoré nie je v súlade so zmluvou a okrem týchto nedostatkov daňovník nemôže predložiť prípad príslušnému orgánu zmluvného štátu nezávisle od opravných prostriedkov zmluvných štátov.

1 zmluva – neobsahuje vôbec ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 1 prvej vety.

15 zmlúv – obsahuje znenie, podľa ktorého daňovník môže predložiť svoj prípad len príslušnému orgánu toho zmluvného štátu, ktorého je rezidentom, a teda nemôže predložiť prípad príslušnému orgánu toho zmluvného štátu, ktorého je štátnym príslušníkom/občanom. Z toho však 13 zmlúv je v súlade s čl. 25 ods. 1 prvou vetou, keďže 1 zmluva neobsahuje článok o rovnakom zaobchádzaní (o nediskriminácii) a v 12 zmluvách sa ustanovenie o rovnakom zaobchádzaní vzťahuje len štátnych príslušníkov/občanov, ktorí sú zároveň rezidentmi jedného zo zmluvných štátov. Preto je logické umožniť predloženie MAP žiadosti tomu zmluvnému štátu, ktorého je daňovník rezidentom.

5 zmlúv¹⁵, ktoré nie sú v súlade s čl. 25 ods. 1 prvou vetou, nebudú modifikované MLI, keďže Slovenská republika si v tejto súvislosti uplatnila výhradu a rezervovala si právo použiť verziu znenia čl. 25 ods. 1 prvej vety v znení pred prijatím záverečnej správy k Akcii 14 BEPS Plánu.

Vo všetkých okrem 2 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia môže daňovník predložiť prípad príslušnému orgánu zmluvného štátu nezávisle od opravných prostriedkov zmluvných štátov a 1 zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia vôbec neobsahuje predmetné ustanovenie. Vo vzťahu ku konečnému rozhodnutiu súdu, voči ktorému sa nie je možné už podať odvolanie, Slovenská republika potvrdila, že poskytne daňovníkovi prístup k riešeniu sporu procedúrou vzájomnej dohody. Avšak Ministerstvo financií SR ako kompetentný orgán je viazaný konečným rozhodnutím súdu a nemôže sa od neho odchyliť a preto začne procedúru vzájomnej dohody len aby umožnila zmluvnému partnerovi uskutočniť korešpondujúcu úpravu.

Čl. 25 ods. 1 druhá veta modelovej zmluvy OECD: „Prípad sa musí predložiť do troch rokov od prvého oznámenia opatrenia vedúceho k zdaneniu, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy.“ Bod [B1] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.

50 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 1 druhá veta, ktoré umožňuje daňovníkovi predložiť žiadosť o MAP do 3 rokov od prvej notifikácie opatrenia, ktoré vedie k zdaneniu nesúladného s ustanoveniami zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Zvyšných 20 zmlúv možno kategorizovať nasledovne:

14 zmlúv – neobsahuje ustanovenie o čase predloženia žiadosti o MAP. Avšak v prípade absencie tohto ustanovenia Slovenská republika uviedla, že napriek tomu sa bude uplatňovať 3 ročná lehota na predloženie žiadosti o MAP, čo vyplýva aj z bodu 3.1.3. Metodického usmernenia MF SR o procedúre vzájomnej dohody,¹⁶ a tým pádom je toto ustanovenie v súlade s Akciou 14 BEPS Plánu.

1 zmluva¹⁷ – obsahuje ustanovenie, ktoré umožňuje predložiť žiadosť o MAP do 4 rokov.

4 zmluvy¹⁸ - obsahujú ustanovenie, ktoré umožňuje predložiť žiadosť o MAP do 2 rokov. 3 z týchto 4 zmlúv budú modifikované MLI, aby boli v súlade s Akciou 14 BEPS Plánu.

1 zmluva¹⁹ – obsahuje ustanovenie, ktoré odkazuje na ustanovenie vnútroštátneho práva ohľadne lehoty predloženia žiadosti o MAP, keďže táto lehota by mohla byť kratšie ako sú 3 roky, preto toto ustanovenie nie je v súlade s čl. 25 ods. 1 druhou vetou a tým pádom ani s Akciou 14 BEPS Plánu. Táto zmluva nebude modifikovaná MLI.

¹⁵ Ide o týchto 5 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia: s Japonskom, Talianskom, Mongolskom, Holandskom, Srí Lankou

¹⁶ Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020525/2017-724 k postupom v rámci procedúry vzájomnej dohody

¹⁷ Ide o zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Austráliou

¹⁸ Ide o zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Kanadou, Etiópiou, Talianskom a Ruskom. Z toho len zmluva s Etiópiou nebude modifikovaná MLI.

¹⁹ Ide o zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Tureckom

Čl. 25 ods. 3 druhá veta modelovej zmluvy OECD: „S cieľom zamedziť dvojité zdanenie môžu príslušné orgány zmluvných štátov spoločne konzultovať aj v prípadoch, ktoré táto zmluva neupravuje.“ *Bod [B7] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.*

59 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 3 druhej vety. 6²⁰ zo zvyšných 11 zmlúv bude modifikovaných MLI. Zvyšných 5 sa SR bude snažiť dať do súladu s Akciou 14 BEPS Plánu prostredníctvom bilaterálnych rokovaní s príslušnými štátmi.

C. Riešenie prípadov MAP

Čl. 25 ods. 2 prvá veta modelovej zmluvy OECD: „Ak príslušný orgán považuje námietku za oprávnenú, pričom sám nie je schopný dosiahnuť uspokojivé riešenie, bude sa usilovať prípad vyriešiť dohodou s príslušným orgánom druhého zmluvného štátu tak, aby sa vylúčilo zdanenie, ktoré nie je v súlade s touto zmluvou.“ *Bod [C1] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.*

68 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 2 prvej vety. 2 zmluvy²¹ o zamedzení dvojitého zdanenia nie sú v súlade s čl. 25 ods. 2 prvou vetou: 1 zmluva vôbec neobsahuje predmetné ustanovenie a 1 zmluva neobsahuje frázu: „Ak príslušný orgán považuje námietku za oprávnenú, pričom sám nie je schopný dosiahnuť uspokojivé riešenie, bude sa usilovať prípad vyriešiť dohodou.“ Ani jedna však nebude modifikovaná MLI za účelom dosiahnutia súladu s Akciou 14 BEPS Plánu, pretože len jednu z nich zaradila medzi pokryté daňové zmluvy, ale neuviedla, že daná zmluva neobsahuje predmetný článok.

D. Implementácia dohôd dosiahnutých v rámci procedúry vzájomnej dohody

Čl. 25 ods. 2 druhá veta alebo alternatívne ustanovenia čl. 9 ods. 1 alebo čl. 7 ods. 2 modelovej zmluvy OECD *Bod [D3] v rámci hodnotenia Akcie 14 BEPS Plánu OECD.*

Štáty by mali do svojich bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zakotviť čl. 25 ods. 2 druhú vetu: „Ak sa dosiahne dohoda prostredníctvom MAP, bude sa plniť/implementovať bez ohľadu na prípadné lehoty ustanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch zmluvných štátov.“, alebo alternatívne, ak by nemali zakotvený čl. 25 ods. 2 druhú vetu, požiadavky minimálneho štandardu Akcie 14 BEPS Plánu by boli splnené aj v prípade, ak by v zmluve boli zakotvené ustanovenia čl. 9 ods. 1 alebo čl. 7 ods. 2, ktoré by určili čas, počas ktorého Zmluvná strana môže urobiť úpravu základu dane, aby sa predišlo oneskorených úpravám, v dôsledku čoho by následne oslobodenie podľa MAP nebolo dostupné.

Slovenská republika uviedla, že ak zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neobsahuje ustanovenie čl. 25 ods. 2 druhú vetu, bude plniť dohodu a implementovať ju bez ohľadu na prípadné lehoty ustanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch zmluvných štátov. Zároveň však SR uviedla, že právny poriadok Slovenskej republiky obsahuje ustanovenie, ktoré zakotvuje časovú lehotu zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (ak sa jedná o úpravu, ktorou sa zvyšuje základ dane a daňová povinnosť daňovníka).²² V tomto prípade je povinný podať daňové dodatočné

²⁰ Ide o týchto 6 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia: s Austráliou, Írskom, Talianskom, Belgickom, Portugalskom a Veľkou Britániou, ktoré budú modifikované MLI. Zvyšných 5 zmlúv, ktoré sa Slovenská republika pokúsi dať do súladu na základe bilaterálnych dohôd sú: Brazília, Moldavsko, Mongolsko, Tunisko, Vietnam.

²¹ Ide o zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Mongolskom a Srí Lankou.

²² Podľa § 69 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. „Pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná, možno vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov1) najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na

daňové priznanie. Ak z dosiahnutej dohody vyplýva riešenie, ktoré mení (znižuje) daňovú povinnosť daňovníka v Slovenskej republike, daňovník je oprávnený podať dodatočné daňové priznanie, ktoré odráža výsledok dohody medzi príslušnými orgánmi bez časového obmedzenia, ak príslušná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neurčuje inak. V danom prípade, daňovník nie je viazaný lehotou uvedenou v § 69 ods. 5 daňového poriadku.

34 zo 70 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu zakotvenému v čl. 25 ods. 2 druhej vete. 1 zmluva neobsahuje ustanovenie ekvivalentné čl. 25 ods. 2 druhej vety, ale v čl. 25 obsahuje také ustanovenie, ktoré určuje čas na uskutočnenie primárnej úpravy.

25 zmlúv vôbec neobsahuje ustanovenie ekvivalentné ustanoveniu čl. 25 ods. 2 druhej vety a ani alternatívne ustanovenia čl. 9 ods. 1 a čl. 7 ods. 2, ktoré by stanovili čas na uskutočnenie primárnej úpravy.

11 zvyšných zmlúv možno kategorizovať nasledovne:

1 zmluva neobsahuje ustanovenie čl. 25 ods. 2 druhú vetu, ale obsahuje len alternatívne ustanovenie čl. 9 ods. 1 určujúce čas na uskutočnenie korešpondujúcej úpravy, ale nie alternatívne ustanovenie v čl. 7 ods. 2.

1 zmluva obsahuje ustanovenie čl. 25 ods. 2 druhú vetu, ktoré však vo svojom znení uvádza, že dohoda dosiahnutá prostredníctvom MAP sa musí plniť/implementovať do 10 rokov od konca fiškálneho roka, ktorého sa dohoda týka. Preto nie je v súlade s čl. 25 ods. 2 druhá veta.

9 zmlúv síce obsahuje ustanovenie čl. 25 ods. 2 druhú vetu, avšak v týchto prípadoch sa dohoda dosiahnutá prostredníctvom MAP musí plniť v rámci časového limitu ustanoveného národným právnym poriadkom, čiže nie bez ohľadu na prípadné lehoty ustanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch zmluvných štátov a preto to nie je v súlade s čl. 25 ods. 2 druhá veta.

Celkovo 36 zmlúv²³ neobsahuje Akciu 14 BEPS plánu požadované ustanovenie a nie je v súlade s minimálnym štandardom zakotveným v Akcii 14 BEPS Plánu. Z toho 32 zmlúv Slovenská republika uviedla ako zmluvy pokryté v rámci MLI, avšak len 28 zmlúv notifikovala ako zmluvy neobsahujúce predmetné ustanovenia. Z 28 zmluvných partnerov, 5 štátov/zmluvných partnerov nie je signatárom MLI a 2 štáty neuviedli zmluvu so Slovenskou republikou ako pokrytú daňovú zmluvu. Z vyššie uvedeného vyplýva, že 21 zmlúv bude modifikovaných MLI tak, aby obsahovali ustanovenia spĺňajúce požiadavky Akcie 14 BEPS Plánu. Zvyšných 15 zmlúv sa SR bude snažiť dať do súladu s Akciou 14 BEPS Plánu prostredníctvom bilaterálnych rokovaní s príslušnými štátmi.

3 MAP ŠTATISTIKA

Slovenská republika sa považuje za krajinu s malým počtom tzv. MAP prípadov, t.j. prípadov, v rámci ktorých sa uplatňuje procedúra vzájomnej dohody. Na začiatku roka 2016 Slovenská republika mala 24 MAP prípadov (9 prípadov týkajúcich sa transferového oceňovania a 15 ostatných prípadov) a na konci roka 2017 31 MAP prípadov (14 prípadov týkajúcich sa transferového oceňovania (45%) a 17 ostatných prípadov (55%)). Priemerný čas na vyriešenie prípadu procedúrou vzájomnej dohody bola 16,96 mesiacov (11,69 mesiacov – čas na vyriešenie prípadu týkajúceho sa transferového oceňovania a 32,75 mesiacov – čas na vyriešenie ostatných

uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov;1) v tých prípadoch sa nepoužijú ustanovenia odsekov 1 a 2.“

²³ Ide o tieto zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia: s Belgickom, Bieloruskom, Bosnou a Hercegovinou, Brazíliou, Cyprom, Českou republikou, Dánskom, Etiópiou, Fínskom, Francúzskom, Nemeckom, Gréckom, Islandom, Indonéziou, Iránom, Írskom, Talianskom, Japonskom, Kóreou, Líbyou, Mexikom, Mongolskom, Čiernou horou, Holandskom, Nigériou, Nórskom, Poľskom, Rumunskom, Srbskom, Španielskom, Srí Lankou, Švédskom, Tureckom, Ukrajinou, Veľkou Britániou. V zmluve so Švajčiarskom je zakotvené len ustanovenie čl. 9 ods. 1.

prípadoch).²⁴ Na začiatku roka 2018 mala 31 prípadov (13 prípadov ohľadne transferového oceňovania a 18 ostatných prípadov) a na konci roka 2018 mala 37 prípadov (16 prípadov ohľadne transferového oceňovania a 21 ostatných prípadov). T.j. v priebehu roka 2018 Slovenská republika uzavrela 2 ostatné prípady a 1 prípad týkajúci sa transferového oceňovania.²⁵ V porovnaní napr. s Nemeckom (cca. 1200 MAP prípadov), USA (cca. 1000 MAP prípadov), Francúzskom (cca. 900 MAP prípadov) a pod. má Slovenská republika skutočne malý počet MAP prípadov.²⁶

4 PRÁVNÝ ZÁKLAD ZAČATIA PROCEDÚRY VZÁJOMNEJ DOHODY

Riešenie sporov procedúrou vzájomnej dohody upravuje **čl. 25 modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia**, ktorého ustanovenia sme uviedli v predchádzajúcich kapitolách.

Okrem zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je ďalším právnym nástrojom riešenia sporov dvojitého zdanenia **Dohovor č. 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade úpravy zisku medzi združenými podnikmi (ďalej len „Arbitrážna konvencia“)**. V zmysle čl. 6 ods. 2 Arbitrážnej konvencie „*Ak orgán preukáže, že podanie je opodstatnené, a ak sám nedokáže dospieť k uspokojivému riešeniu, príslušný orgán sa bude usilovať o vyriešenie prípadu vzájomnou dohodou s príslušným orgánom druhého dotknutého zmluvného štátu s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu na základe zásad ustanovených v článku 4. Každá dosiahnutá vzájomná dohoda sa vykoná bez ohľadu na lehoty stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi dotknutých zmluvných štátov.*“ Ak však príslušné orgány nedospejú do dvoch rokov odo dňa predloženia prípadu jednému z príslušných orgánov k vzájomnej dohode, príslušné orgány zriadia poradnú komisiu – arbitrážnu komisiu, oprávnenú predložiť stanovisko o zamedzení dvojitého zdanenia²⁷. Predmetná konvencia sa však vzťahuje len na úpravu ziskov pridružených podnikov, čiže len na prípady transferového oceňovania a prisudzovania ziskov stálej prevádzkarni. Keďže ide o dohovor prijatý na úrovni EÚ, vzťahuje sa len na riešenie prípadov medzi členskými štátmi EÚ.

Smernica Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii (Ú. v. EÚ L 265, 14. 10. 2017) (smernica o riešení sporov)

Smernica o riešení sporov bola prijatá 10. októbra 2017 a členské štáty ju museli implementovať do vnútroštátneho právneho poriadku do 30. júna 2019. Smernica bola prijatá v dôsledku toho, že nie vždy efektívne a nie vždy včas bolo možné vyriešiť spor týkajúci sa rozdielneho výkladu a uplatňovania ustanovení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo Arbitrážnej konvencie, najmä spor vedúci k dvojitému zdaneniu v dôsledku tohto rozdielneho výkladu a uplatňovania. Z uvedeného dôvodu bolo potrebné zabezpečiť, aby boli mechanizmy riešenia sporov efektívne, účinné, včasné, spravodlivé, komplexné, vhodné a transparentné. Zlepšený mechanizmus v podobe smernice nadväzuje už na existujúce systémy riešenia sporov prijaté v rámci EÚ vrátane arbitrážnej konvencie. Smernica sa vzťahuje na všetky spory dvojitého zdanenia, teda umožňuje využiť arbitráž nie len na spory v oblasti transferového oceňovania a prisudzovania ziskov stálej prevádzkarni, ako je to v prípade Arbitrážnej konvencie. Za účelom včasného vyriešenia prípadu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty. Sťažnosť ohľadne prípadu dvojitého zdanenia alebo vedúceho k dvojitému zdaneniu sa musí podať príslušným orgánom do 3 rokov od prvého oznámenia o úkone,

²⁴ OECD (2019), Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Slovak Republic (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264309890-en>, str. 10

²⁵ OECD MAP STATISTICS, dostupné: <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-slovak-republic.pdf>

²⁶ Pre porovnanie: Česká republika mala v roku 2018 cca. 53 MAP prípadov, Poľsko – cca. 140 MAP prípadov, Maďarsko – cca. 20 MAP prípadov a Rakúsko – cca. 311 MAP prípadov. Dostupné na: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics>

²⁷ Čl. 7 ods. 1 Arbitrážnej konvencie. Podľa čl. 7 ods. 2 arbitrážnej konvencie „predloženie veci poradnej komisii nebráni zmluvnému štátu, aby vo vzťahu k tej istej záležitosti začal alebo naďalej viedol súdne konania alebo správne konania o sankciách.“

ktorý vedie alebo povedie k dvojitému zdaneniu. Podľa čl. 4 ods. 1 smernice o riešení sporov „v prípade, že príslušné orgány dotknutých členských štátov akceptujú sťažnosť, pokúsia sa o vyriešenie spornej otázky vzájomnou dohodou do dvoch rokov od posledného oznámenia rozhodnutia jedného z členských štátov o akceptovaní sťažnosti.“ A ak príslušné orgány akceptovali sťažnosť, ale nedosiahli dohodu o tom, ako vyriešiť spor vzájomnou dohodou, alebo sťažnosť bola odmietnutá aspoň jedným príslušným orgánom dotknutého štátu, ale nie všetkými, tak na žiadosť dotknutej osoby príslušné orgány dotknutých členských štátov zriadia poradnú komisiu (arbitrážnu).²⁸ Namiesto poradnej komisie sa príslušné orgány dotknutých štátov môžu dohodnúť na zriadení komisie pre alternatívne riešenie sporov, ktorá namiesto poradnej komisie predloží stanovisko príslušným orgánom členských štátov.²⁹ Poradná komisia do 6 mesiacov od svojho zriadenia rozhodne, či akceptuje sťažnosť dotknutej osoby alebo nie.³⁰ Ak áno, do 6 mesiacov (v prípade potreby možno predĺžiť lehoty o ďalšie 3 mesiace) od svojho zriadenia predloží svoje stanovisko príslušným orgánom dotknutých členských štátov. Do 6 mesiacov od predloženia stanoviska poradnej komisie sa príslušné orgány dohodnú na riešení sporu, pričom môžu prijať rozhodnutie, ktoré sa odchyľuje od stanoviska poradnej komisie. Smernica EÚ sa vzťahuje len na členské štáty a preto ňou možno riešiť len spory dvojitého zdanenia vzniknuté medzi členskými štátmi EÚ.

Smernica bola transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. 11/2019 Z.z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia.

Smernica o riešení sporov a teda aj zákon sa použijú na „konania začaté na základe žiadostí o zamedzenie dvojitého zdanenia podaných po 30. júni 2019 za zdaňovacie obdobie začínajúce po 31. decembri 2017, ak sa ministerstvo financií a príslušný orgán členského štátu, ktorého sa sporná otázka týka, nedohodnú inak.“³¹

V podmienkach Slovenskej republiky sa konanie o zamedzení dvojitého zdanenia podľa smernice, podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia aj podľa Arbitrážnej konvencie začína na žiadosť dotknutého daňového subjektu podanú Ministerstvu financií SR ako kompetentného orgánu Slovenskej republiky. Podrobnosti k procedúre vzájomnej dohody upravuje metodické usmernenie Ministerstva financií SR.³²

5 ZÁVER

Spory dvojitého zdanenia je možné riešiť vzájomnou dohodou príslušných orgánov dotknutých členských štátov. Procedúru vzájomnej dohody je možné iniciovať na základe podania žiadosti kompetentnému orgánu (v prípade SR je to Ministerstvo financií SR) v situácii keď už došlo k dvojitému zdaneniu alebo hrozí dvojité zdanenie, alebo nesprávna aplikácia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, Arbitrážnej konvencie alebo smernice. Je potrebné spomenúť, že ak príslušné orgány dotknutých štátov nevyriešia spor procedúrou vzájomnej dohody, daňovník nemá právny nárok na vyriešenie sporu dohodou, okrem situácie, kedy môže využiť právny inštitút arbitráže a podať žiadosť o zriadenie poradnej komisie. Do prijatia smernice možnosť arbitráže existovala len v prípade, že bola priamo zakotvená v bilaterálnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia (v prípade SR je to len v zmluve so Švajčiarskom), alebo ak išlo o prípad transferového oceňovania a prisudzovania ziskov stálej prevádzkarni, ktorý riešila Arbitrážna konvencia (len medzi členskými štátmi EÚ). Od 1.7.2019 sa daňovníkovi dáva možnosť obrátiť sa na poradnú komisiu a tak vyriešiť spor arbitrážou. Avšak keďže ide o smernicu, je to opätovne obmedzené len na spory medzi členskými štátmi EÚ, tak ako je to aj pri Arbitrážnej konvencii.

²⁸ Čl. 6 ods. 1 smernice o riešení sporov

²⁹ Čl. 10 ods. 1 smernice o riešení sporov

³⁰ Čl. 6 ods. 2 smernice o riešení sporov

³¹ § 35 zákona č. 11/2019 Z.z.

³² Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020525/2017-724 k postupom v rámci procedúry vzájomnej dohody

Pri riešení sporov procedúrou vzájomnej dohody sa príslušné orgány členských štátov majú usilovať dosiahnuť dohodu, nie je to ich povinnosť dosiahnuť dohodu. Veľa krát sa členské štáty nemienia vzdať svojich nárokov, (keďže dane predstavujú hlavný príjem do štátneho rozpočtu a v určitom prípade za účelom odstránenia dvojitého zdanenia by niektorý štát bol povinný vrátiť už raz vybranú daň), a tak dvojité zdanenie pretrváva. Túto situáciu je možné vyriešiť len zriadením poradnej komisie, teda prostredníctvom arbitráže. Z uvedeného dôvodu bol tento právny inštitút zakotvený aj do smernice, ktorá musela byť transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu.

Použitá literatúra

1. Dohovor č. 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade úpravy zisku medzi združenými podnikmi
2. Smernica Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii
3. Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov zisku súvisiacich s daňovými zmluvami
4. OECD modelová zmluva
5. OECD (2019), Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Slovak Republic (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264309890-en>
6. Zákon č. 11/2019 Z.z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia
7. Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
8. Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020525/2017-724 k postupom v rámci procedúry vzájomnej dohody

Kontaktné údaje

Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.
andrea.koroncziova@flaw.uniba.sk
Univerzita Komenského v Bratislave
Právnická fakulta
Šafárikovo nám. č. 6
810 00 Bratislava
Slovenská republika

VYVAŽOVÁNÍ ZÁJMŮ VE SPORECH S DAŇOVĚPRÁVNÍM PRVKEM – JE TO MOŽNÉ?

Zdenka Papoušková

Univerzita Palackého v Olomouci Právnická fakulta

Abstract: This article is an analysis to answer the question: is it possible to balance interests between tax authorities and tax subjects? Is this the role of courts?

Abstrakt: Tento příspěvek je analýzou, která odpovídá na otázku: Je možné vyvažovat zájmy správců daní a daňových subjektů? Je to role soudů?

Key words: financial law, tax law, tax authority, tax subject, financial arbiter, court

Klíčové slová: finanční právo, daňové právo, správce daně, daňový subjekt, finanční arbit, soud

1 ÚVOD

V České republice se této problematice podle mně dostupných informací nikdo odborně nevěnuje. Protože je finanční právo velmi rozsáhlý právní obor a možných finančněprávních prvků ve sporech velké množství, rozhodla jsem se pro, podle mého názoru, komplikovanější daňovou linii. Na základě analýzy názvu sekce této vědecké konference odpovím na otázku, zda je opravdu možné, resp. očekávatelné, popř. žádoucí, aby byly ve sporech s finančněprávním, resp. daňověprávním prvkem vyvažovány zájmy stran, resp. jednoho ze subjektů.

2 UVEDENÍ DO OBLASTI SPORŮ S FINANČNĚPRÁVNÍM PRVKEM

Jak jsem již uvedla, mám za to, že sporů s finančněprávním prvkem je celá řada. Vycházím především z rozhodovací pravomoci finančního arbitra, který je má zákonem výslovně vymezeny. Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o finančním arbitrovi¹, cituji:

K rozhodování sporu spadajícího jinak do pravomoci českých soudů je příslušný též finanční arbitř (dále jen „arbitř“), jedná-li se o spor mezi spotřebitelem a

- a) poskytovatelem platebních služeb při nabízení a poskytování platebních služeb,*
- b) vydavatelem elektronických peněz při vydávání a zpětné výměně elektronických peněz,*
- c) věřitelem nebo zprostředkovatelem při nabízení, poskytování nebo zprostředkování spotřebitelského úvěru nebo jiného úvěru, zápůjčky, či obdobné finanční služby,*
- d) osobou obhospodařující nebo provádějící administraci fondu kolektivního investování nebo nabízející investice do fondu kolektivního investování nebo srovnatelného zahraničního investičního fondu při obhospodařování nebo provádění administrace fondu kolektivního investování nebo nabízení investic do fondu kolektivního investování nebo srovnatelného zahraničního investičního fondu,*
- e) pojistitelem nebo pojišťovacím zprostředkovatelem při distribuci životního pojištění nebo při výkonu práv a plnění povinností ze životního pojištění,*
- f) osobou provozující směnárenskou činnost při provádění směnárenského obchodu,*
- g) stavební spořitelnou nebo zprostředkovatelem při nabízení, poskytování nebo zprostředkování stavebního spoření,*
- h) osobou poskytující investiční služby při poskytování investičních služeb,*
- i) osobou, která vede jiný než platební účet, při vedení tohoto účtu,*
- j) příjemcem jednorázového vkladu při přijímání nebo vracení tohoto vkladu.“*

¹ Zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, ve znění pozdějších předpisů

V rámci správy daní, kedy správce daně vždy vystupuje v nadřazeném postavení, v základní rovině uplatňování subjektivních práv, spory ale nenalezneme. Proti platebnímu výměru lze použít opravné či dozorčí prostředky. Teprve v momentě, kdy jsou tyto nástroje vyčerpány (je rozhodnuto nikoli v souladu s představou daňového subjektu), lze přejít do roviny správního soudnictví, kde již o sporu vlastně hovořit lze.

Z fáze, kdy jedna z osob zúčastněných na správě daní vystupovala, jak již bylo řečeno, v nadřazeném postavení, se ocitáme v prostředí, kdy o dané záležitosti rozhoduje příslušný soud a subjekty jsou si v takovém řízení rovny. Nechci v rámci svého příspěvku opakovat základní poučky, nicméně se domnívám, že na tomto místě vzniká otázka. Může a má soud vyvažovat zájmy stran ve sporu?

Zatímco hlavním cílem správy daní je podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu² *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, účel správního soudnictví je sice komplikovanější, ale zjednodušeně řečeno, jiný.

Správní soudnictví je pronikáním veřejné správy tradičními metodami soudnictví, je judicializací správy. Justiční metody, které se používaly k nalézání práva v soudních sporech, především civilních, byly do značné míry použitelnými i v některých vztazích mezi mocí veřejnou a jednotlivcem. Metody pronikly nejen do aktivní veřejné správy, ale ovlivnily i chod činnosti institucí zřízených pro kontrolu správy.³ Jiný pohled na správní soudnictví má Hoetzel, který spatřuje účel správního soudnictví v tom, aby občanovi poskytl ochranu proti úřadům, je zařízením zaručujícím „dobré aplikování norem veřejného práva.“⁴ Odlišně je správní soudnictví viděno očima Macura, který za správné pojetí tohoto institutu považuje „soudnictví v plném slova smyslu, jehož organizace, povaha a metody činnosti nejsou modifikovány správními prvky. Podstata a funkce soudnictví, které se v průběhu historického vývoje konstituovalo jako optimální forma právní ochrany subjektivních práv, jsou vnitřně jednotné. Správní soudnictví vyjadřuje pouze zvláštní zaměření tohoto druhu soudnictví na řešení sporů vznikajících v oblastech správně právních vztahů v souvislosti s rozhodováním správních orgánů.“⁵ Svou představu o správním soudnictví formuloval dále také Mazanec: „Za nejpřijatelnější definici považujeme tu, která vymezuje správní soudnictví jeho funkcí jako jeden z nástrojů k nastolení a udržení rovnováhy mezi mocí soudní a mocí výkonnou a do značné míry také mezi mocí soudní a mocí zákonodárnou.“⁶

Správní soudnictví v moderním pojetí plní roli garanta zákonnosti rozhodnutí dotýkajících se subjektivních práv v oblasti moci exekutivní či justiční. Ve své postmoderní podobě je chápáno jako supervize mimoaplikačních správních aktů či je jakýmsi prostředkem vybalancování moci soudní, výkonné a zákonodárné. S ohledem na pojmovou mnohoznačnost správního soudnictví se základní význam samotného pojmu podle Mikuleho názoru rozděluje na chápání správního soudnictví jednak coby soudní kontroly správy a také jako nalézání práva ve věcech správních.⁷

Mám za to, že pro účely tohoto příspěvku zapadá Hoetzelova definice, a to zejména poznatek o poskytnutí ochrany soudem, jakožto zařízením zaručujícím „dobré aplikování norem veřejného práva“, občanovi proti úřadům, doplněné o Mikuleho „nalézání práva ve věcech správních.“

3 PŘÍSTUP ŘEŠITELŮ SPORŮ S FINANČNĚPRÁVNÍM PRVKEM

Finanční arbitr podle ustanovení § 12 odst.1 zákona o finančním arbitrovi rozhoduje podle svého nejlepšího vědomí a svědomí, nestranně, spravedlivě a bez průtahů a pouze na základě skutečností zjištěných v souladu s tímto zákonem a zvláštními právními předpisy. Podle ustanovení § 12 odst. 3 zákona o finančním arbitrovi není finanční arbitr vázán návrhem a aktivně opatřuje

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³ Pítrová, L., Pomahač, R. Evropské správní soudnictví. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 1998, s. 21-22.

⁴ Hoetzel, J. : Československé správní právo. Část všeobecná. 2. vydání. Praha, 1937, s. 403-404.

⁵ Macur, J. Správní soudnictví. Brno: Univerzita J.E. Purkyně v Brně, 1986, s. 124.

⁶ Mazanec, M. Správní soudnictví. Praha, 1996, s. 14.

⁷ viz pozn. 3

důkazy; při svém rozhodování vychází ze skutkového stavu věci a volně hodnotí shromážděné důkazy.

Ve správním soudnictví poskytují krajské soudy a Nejvyšší správní soud ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob v řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů, kterou doplňuje ochrana před nečinností správních orgánů a před nezákonnými zásahy, pokyny a donuceními správních orgánů. Krajské soudy krom toho rozhodují některé spory ve věcech voleb a místního referenda.

Zatímco tedy správce daně postupuje především v zájmu státu, někdy až přehnaně (viz dále), soud, podle výše uvedeného, je povinen zvážit okolnosti daného případu a rozhodnout nestranně a psravedlivě. Lze tedy na této úrovni opravdu hovořit o možnosti/nutnosti vyvažování zájmů? Není úkolem soudu zájmy posoudit a na základě zhodnocení důkazů při respektování základních zásad kauzu rozhodnout?

Jak je v zákoně o finančním arbitrovi vymezeno (viz výše), uvedené spory rozhodují rovněž obecné soudy v České republice. Kromě výčtu možných konkrétních sporů ale bezesporu dohledáme i jiné případy sporů s finančněprávním prvkem. Tato výšeč ovšem není obsahem mého příspěvku, proto nebudu rozebírat soudní řízení a přístup soudů jako takový.

Je ale podle mého názoru, mou povinností, zařadit na toto místo i variantu ústavní stížnosti, resp. rozhodování Ústavním soudem ČR. Byť z jiného úhlu pohledu, ale myslím, že se shodneme, i na této úrovni o spor jde a v řadě případů s finančně, resp. daňověprávním prvkem.

K přístupu Ústavního soudu vybírám z Usnesení Ústavního soudu IV.ÚS 1856/2016 ze dne 23. 3. 2017: *„Podle článku 83 Ústavy je Ústavní soud soudním orgánem ochrany ústavnosti. Ústavní soud není součástí soustavy obecných soudů, a není proto oprávněn přezkoumávat jejich právní či skutkové závěry, nejde-li o otázky ústavněprávního významu. V řízení o ústavních stížnostech [ve smyslu článku 87 odst. 1 písm. d) Ústavy, § 72 a násl. zákona o Ústavním soudu] se Ústavní soud omezuje na posouzení, zda rozhodnutími orgánů veřejné moci nebo postupem předcházejícím jejich vydání nebyla porušena ústavně zaručená základní práva a svobody. Pouze v takovém případě by byl Ústavní soud oprávněn využít své kasační pravomoci a zasáhnout do rozhodovací činnosti správních soudů. V oblasti veřejné správy se cítí být Ústavní soud oprávněn k výkladu norem podústavního práva pouze tehdy, jestliže by aplikace podústavního práva byla důsledkem interpretace, která by extrémně vybočila z kautel zakotvených v hlavě páté Listiny, a tudíž by ji bylo možné kvalifikovat jako aplikaci práva mající za následek porušení základních práv a svobod (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. října 2002 sp. zn. III. ÚS 173/02, či ze dne 6. listopadu 2003 sp. zn. IV. ÚS 239/03, jež jsou veřejnosti dostupné, stejně jako ostatní rozhodnutí Ústavního soudu, na stránce <http://nalus.usoud.cz/>).“⁸*

Sice poměrně stručně, ale v uvedeném textu jsem připomněla smysl a účel řízení, jehož předmětem jsou spory s daňověprávním prvkem. Mám za to, že nyní je na místě uvést konkrétní příklad, záležitost, která se v poslední době v ČR otevřela a na které lze, podle mého názoru, demonstrovat přístup v určité daňové záležitosti jednotlivých institucí v souladu s jejich posláním.

4 ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ Z PERSPEKTIVY PŘÍSTUPU JEDNOTLIVÝCH ČLÁNKŮ ZÚČASTNĚNÝCH NA ROZHODOVÁNÍ

Provedenou analýzu zde aplikuji na jednotlivé, řekněme, fáze postavení subjektů při řešení uplatnění institutu zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 daňového řádu. Předdesílám, že zcela souhlasím s názorem, že zajišťovací příkaz představuje v rukou správce daně velmi účinný nástroj pro dosažení cíle správy daní (viz výše). Na druhou stranu jeho neuváženou aplikací je možné závažným způsobem paralyzovat či nevratně ekonomicky zlikvidovat adresáty tohoto správního rozhodnutí.⁹ A to je právě, podle mého názoru, ta situace, o kterou jde.

Podle daňového řádu, resp. podle jeho § 167 odst. 1, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

⁸ Dohledatelné např. <http://kraken.slv.cz/IV.US1856/16>

⁹ Dohledatelné např. na <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus>

Zákonná úprava samotného institutu a podmínek vydání zajišťovacích příkazů je v daňovém řádu upravena poměrně stručně, což primárně umožňuje správci daně rychle a flexibilně reagovat na měnící se trh a nové metody, které daňové subjekty využívají k porušování či obcházení svých daňových povinností. Přílišná volnost a flexibilita v tomto ohledu s sebou ovšem přináší riziko svévole a zneužití tohoto institutu. Extenzivním výkladem § 167 daňového řádu dochází k neuváženému vydávání zajišťovacích příkazů správci daně v neodůvodněných případech, či v případech, kdy je na místě v souladu s principem přiměřenosti použití mírnějších nástrojů.¹⁰ Smyslem a účelem ustanovení § 167 daňového řádu je zajistit řádnou a efektivní správu daní, avšak za současného šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Mimo jiné i z těchto důvodů NSS vydal řadu rozhodnutí, ve kterých blíže upřesňuje podstatu, zákonné předpoklady pro vydání a přezkum zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu.

Dle NSS je správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu povinen rozvést konkrétní důvody, proč pokládá vybrání daně za ohrožené, a řádně je specifikovat a odůvodnit¹¹. Tyto konkrétní důvody je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke specifickým okolnostem daného případu, přičemž by bylo velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k vyšší dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Iucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčící o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k vyšší dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit, je dostatečným důvodem pro případné vydání zajišťovacího příkazu. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu však musí být přesvědčivě popsány již v zajišťovacím příkazu.¹²

V souladu se zmiňovaným principem přiměřenosti NSS také rozhodl, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Je-li tedy přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. Intenzita okamžitého zásahu správce daně do základního práva užívat majetek musí být přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.¹³

Zajišťovací příkaz dle § 167 daňového řádu je účinným nástrojem správce daně pro řádnou správu daní, jehož existence v rámci daňového řádu má své místo a opodstatnění. Extenzivním výkladem § 167 daňového řádu však správce daně tohoto institutu v neprospěch daňových subjektů zneužívá.¹⁴

¹⁰ K povinnosti postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti blíže BAXA, J. a kol.: *Daňový řád - komentář*, Wolters Kluwer, Praha, 2011, s. 1018: „V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3) volí správce daně při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nepostačí, bude-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy, ale musí obsahovat podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou.“

¹¹ Rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008–9 a rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015–35.

¹² Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014–31 a obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010–139.

¹³ Rozsudek NSS ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90.

¹⁴ Dohledatelné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus#poz3>

Protože rok 2018 byl bohatý na „kauzy neoprávněně vydaných zajišťovacích příkazů“, přičemž Ministerstvo financí ke konci roku vracelo kolem 41 mil. Kč¹⁵, stalo se toto téma velmi aktuálním. Vyjádřil se k němu v rámci případu firmy Vyrtých i soudce Nejvyššího správního soudu ČR Karel Šimka v rozhovoru pro časopis Právní rádce. V něm, mimo jiné, jako otázka a odpověď zaznělo:

Vyčítá se mu to, že jak on, tak finanční správa do sporu zavedli presumpci viny. Vlastně říkají: "Nevíme jestli se podvod udál a protože to nevíme, tak bylo na něm, ať nám to dokáže,". Přenesli důkazní břemeno na podnikatele.

To je samozřejmě velmi správný postřeh. Jak říkám, judikatura soudního dvora i NSS v zásadě v té obecné rovině nemá pochyb o tom, jak je důkazní břemeno rozděleno. Daňový subjekt musí prokázat, že zdanitelné plnění přijal a že ho zaplatil. Pokud toto nastalo a nebylo o tom pochyb, tak musí daňová správa prokázat, že se domluvil s ostatními na podvodu. Nebo sice o ničem nevěděl, ale byl neobezřetný a nerozpoznal, že to může být podvod.

Podstatné je to, že městský soud a finanční správa si situaci ulehčily v tom smyslu, že snesly soubor dílčích faktů, z podstatné části nesesedících, protože řekli zpětně "divejte, z toho obchodního rejstříku plyne, že ty firmy byly propojené". Neuvědomily si při tom jednu důležitou věc: Podstatné je to, co ten člověk věděl nebo mohl a měl vědět v okamžiku, kdy ten tu transakci udělal. Pak soud i finanční správa kumulovaly jednotlivé dílčí úvahy, které byly příliš přísné vůči daňovému subjektu. Nestačilo výběrové řízení, velmi přísně posuzovali to, jak tu technologii přebíral a tak dále. Je to taková šedá zóna, kde to někdo vidí tak a někdo zase jinak. Navíc vzhledem k tomu, že městští soudci nic podobného jako podnikání neprovozují, je otázka, jak to dokážou posoudit.¹⁶

5 ZÁVĚR NA ZÁVĚR

Z uvedeného textu, byť se problematikou zabývá skutečně stručně, vyplývá dost podstatného, abych na závěr mohla učit závěr, resp. abych odpověděla na v Úvodu položenou otázku, zda je opravdu možné, resp. očekávatelné, popř. žádoucí, aby byly ve sporech s finančněprávním, resp. daňověprávním prvkem vyvažovány zájmy stran, resp. jednoho ze subjektů.

Zatímco z postupu správce daně vyplývá někdy až přehnaná tendence splnit účel správy daní, což je v případě zajišťovacích příkazů již evidentní, role soudů v následných sporech je opravdu jiná.

Dovolím si shrnout v základních bodech:

1. Proces před správcem daně není a nemůže být sporem a přestože není účelem mého příspěvku analyzovat jeho přístup, závěr, který z výše uvedeného vyplývá je jediný: Postup před správcem daně je podkladem pro případný spor. Při zneužití zajišťovacího příkazu o tom není pochyb. Správce daně sice k uplatnění tohoto institutu využívá možnosti mu dané daňovým řádem, nicméně evidentně nevyvažuje zájmy daňového subjektu. Osobně to příkládám, řekněme, honbě za splněním účelu správy daní.
2. Fáze v rámci správního soudnictví, jak jsem uvedla, za spor považovat již musíme. Z teoretického vymezení postupu soudů vyplývá, že soud je povinen postupovat individuálně ve vztahu ke specifickým okolnostem daného případu.

Tvrdím tedy, že v soudním řízení nelze vyvažovat zájmy stran, ty jsou si před soudem rovny. K určitému vyvažování zájmů má, podle mého názoru, docházet již u správce daně, a to ve smyslu souladu jeho postupu s naplněním účelu správy daní, ale zároveň za současného šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

¹⁵ Blíže viz např. https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/zajistovaci-prikazy-financni-sprava-martin-janecek-ministerstvo-financi_1811210600_tec

¹⁶ Blíže viz <https://pravniciradce.ihned.cz/c1-66049360-nejde-o-zadnou-revoluci-zajistovaci-prikazy-v-ohrozeni-nejsou-mini-o-rozhodnuti-karel-simka>

Odpoveď na položenou otázku proto zní následovně: Není opravdu možné, resp. očekávatelné a ani žádoucí, aby byly ve sporech s daňověprávním prvkem vyvažovány zájmy stran, resp. jednoho ze subjektů. Je nezbytně nutné, aby soud ve sporu přihlédl k okolnostem případu a rozhodl, jednoduše řečeno, spravedlivě.

Použité zdroje:

- BAXA, J. a kol.: Daňový řád - komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, s. 1018
HOETZEL, J. : Československé správní právo. Část všeobecná. 2. vydání. Praha, 1937, s. 403-404
MACUR, J. Správní soudnictví. Brno: Univerzita J.E. Purkyně v Brně, 1986, s. 124
MAZANEC, M. Správní soudnictví. Praha, 1996, s. 14.
PÍTROVÁ, L., POMAHAČ, R. Evropské správní soudnictví. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 1998, s. 21-22
Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, ve znění pozdějších předpisů
Rozsudek NSS ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90
Rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008–9
Rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35.
Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014–31
Rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010–139
<https://pravniciradce.ihned.cz/c1-66049360-nejde-o-zadnou-revoluci-zajistovaci-prikazy-v-ohrozeni-nejsou-mini-o-rozhodnuti-karel-simka>
https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/zajistovaci-prikazy-financni-sprava-martin-janecek-ministerstvo-financi_1811210600_tec
<https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus#pozn3>
<http://kraken.slv.cz/IV.US1856/16>
<https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus>

Kontaktné údaje:

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.
zdenka.papouskova@upol.cz
Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta
Tř. 17. listopadu 6
779 00 Olomouc
Česká republika

SOUDCOVSKÁ ETIKA V ČESKÉ REPUBLICE – AKTUÁLNÍ VÝZVY¹

Jana Nováková

Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta a Nejvyšší soud České republiky

Abstract: Proper understanding of topic of judicial ethics represents one of the challenges always present in czech justice and legal order. Both public and academic discussion on the given subject arise every time a real-world case appears and reveals the fragility of the current system and the major consequences resulting from breaking the elementary judicial principles. This essay is some sort of a reaction to public events at the end of the year 2018 when media and academics debated over the question of executive power influencing judicial power and how much destructive such actions may be. This paper will include a brief look at judicial ethics in the Czech Republic (by pointing out to the most fundamental ethical norms) as well as an analysis of possible results of executive power involving into judicial matters.

Abstrakt: Řádné uchopení problematiky soudcovské etiky představuje jednu ze (stále) aktuálních výzev, kterým česká justice i český právní řád čelí. Veřejná i akademická diskuze na dané téma se nejvíce rozproudí v souvislosti s reálnými případy, které poukážou na křehkost stávajícího systému i na závažné následky, které by mohly porušením elementárních principů soudnictví vzniknout. Předložený příspěvek je do jisté míry také reakcí na události na poli českého veřejného života na sklonku roku 2018, kdy byla intenzivně médii i akademickou obcí řešena otázka, zda může moc výkonná zasahovat do složky moci soudní a zda (popř. jak moc) je takové jednání destruktivního charakteru. Příspěvek se bude nejprve stručně zabývat pojetím soudcovské etiky v České republice a jejím normativně-etickým zakotvením, v druhé části bude přistoupeno k analýze možného ovlivňování moci soudní mocí výkonnou.

Key words: judicial ethics, judicial independence, separation of powers, judiciary, judicial branch, executive branch

Klíčové slová: soudcovská etika, nezávislost soudnictví, dělba moci, podstata soudnictví, moc soudní, moc výkonná

1 ÚVOD

Soudcovská etika představuje imanentní součást každého justičního systému na národní i mezinárodní úrovni, neboť kromě normativních pravidel právní povahy, kterými jsou soudci při své rozhodovací činnosti vázáni, jsou nezbytná doprovodná (sekundární) obecnější pravidla, jak by soudce z titulu své profese měl vystupovat, popř. jakým způsobem jednat a chovat se. V České republice je však (alespoň prozatím) této problematice věnováno relativně málo pozornosti, zejména na akademické úrovni, protože akademických prací vskutku pomálu. Naopak pozitivním trendem se zdá se být stále rostoucí snaha o výuku profesní etiky na právnických fakultách. Téma soudcovské profesní etiky se tak dostává do popředí zájmu zejména v doprovodu aktuálních kauz, kterým česká justice (popř. česká politická scéna nebo obecněji veřejný život) čelí.

I předkládaný příspěvek byl do jisté míry iniciován nedávnými událostmi v českém veřejném prostoru, totiž „kauzou“ týkající se (potenciálního) ovlivňování soudců mocí výkonnou, jež byla řešena na konci roku 2018 a na počátku roku 2019. Příspěvek nejprve stručně pojedná o soudcovské etice v České republice obecně, dále potom blíže a detailněji analyzuje jednotlivé (prvotní i druhotné) otázky, jež v souvislosti s touto kauzou vyvstávají. Cílem proto nebude podat

¹ Príspevok bol súčasťou sekcie Princípy správanía sa v justičnom prostredí – príležitosti a prekážky, v rámci ktorej sa prezentovali najmä diskusné príspevky, ktoré neboli spracované do publikácie zborníka. Z tohto dôvodu je príspevok prezentovaný ako súčasť sekcie finančného práva.

exaktní pojednání o (předchozím i současném) stavu soudcovské etiky v České republice, ale spíše upozornit na určité jednotlivosti, které mohou být pro čtenáře se zájmem o tuto oblast zajímavé a které si jistě do budoucna zaslouží více pozornosti (ať už v rovině akademické či přímo v rovině institucionální, tj. soudci samotnými).

2 SOUDCOVSKÁ ETIKA A JEJÍ NORMATIVNÍ ZAKOTVENÍ

2.1 K pojmu soudcovské etiky

Před analýzou současných etických pravidel a kodexů je nejprve potřeba se (alespoň krátce) zastavit u samotného pojmu soudcovská etika. Z etymologického hlediska je předně potřeba rozlišit etiku, morálku a popř. také mravnost, přičemž výraz etika pochází z řeckého slova *éthos* značící původně místo pastvy či ustájení hospodářských zvířat. Ve vztahu k člověku znamená *éthos* místo bydlení, „určené společenstvím nebo původem, a pokud také všechno, co je obyčejem a mravem v rámci společného bydlení“². Etika³ jakožto filozofická disciplína⁴, bývá definována prostřednictvím svého objektu zkoumání, kterým je morálka; specifická etiky pak spočívá ve snaze formulovat cíle našeho jednání jako ideje o tom, co je (má být) dobré a zlé, tj. v podobě ideálů a principů jednání v našem životě.⁵ V jiném pojetí lze etiku charakterizovat jako soubor norem, resp. pravidel chování, jež jsou interiorizovány jednotlivcem (popř. celou společností) a ovlivňují naše chování z pocitu, že dané jednání je správné.⁶

Soudcovská etika poté představuje jednu z profesních etik, přičemž profesní etikou „se rozumí jedna ze součástí aplikované etiky, která reflektuje etické aspekty pohledů a problémů vznikajících v rámci určitých povolání. Profesní etika se věnuje etickým normám a hodnotám a taktéž povinnosti jejich dodržování v konkrétní profesi. To znamená, že profesní etiky spadají do skupin deontologických etik“⁷. Jinými slovy, v rámci soudcovské etiky dochází k zúžení oblasti zájmu na pravidla chování konkrétní skupiny individuů vykonávající konkrétní povolání - soudcovské profese. Přídavným jménem aplikovaná je myšleno soustředění se na konkrétní (reálné) jednání soudců při jejich každodenní rozhodovací činnosti, popř. také mimo ni.⁸

V širším pohledu se totiž soudcovská etika zajímá nejen o jednání a chování soudců přímo související s jednáním v soudní síni, nýbrž také o jejich jednání v soukromém životě. Soudce je osobou veřejného života, jenž by měl jednat určitým způsobem i mimo soudní budovu (viz níže uvedené jednotlivé zásady kodexu, které se explicitně vztahují k soukromé sféře soudce, členů jeho rodiny i společné domácnosti). Zařazením do etik, jež jsou svojí povahou deontologické, indikuje stanovení fixních (pevně daných a neměnných) pravidel chování, na základě kterých by všichni členové soudcovského stavu měly své jednání zakládat.⁹ Výše uvedené však neznamená, že by

² ANZENBACHER, A. Úvod do etiky, s. 17.

³ Termín etika – jakožto učení o mravnosti - zavedl jako první Aristoteles ve svém díle Etika Níkomachova. Srov. ARISTOTELÉS. Etika Níkomachova, s. 25 a násl. Pro účely příspěvku je představena toliko obecnější definice etiky, pro preciznější vymezení je zapotřebí věnovat se jednotlivým představitelům a jejich pojetí etiky. Srov. např. CRISP, R. The Oxford handbook of the history of ethics, s. 1 a násl.

⁴ Etiku se tradičně dále dělí na etiku deskriptivní etiku, normativní etiku, meta-etiku, aplikovanou etiku, popř. další dílčí disciplíny.

⁵ KON, I. Etický slovník, s. 52 a násl.

⁶ Obsah a rozsah pojmu etiky však (opět) záleží primárně na dějinném období, popř. samotném autorovi. Srov. např. REMIŠOVÁ, A. Dejiny etického myslenia v Európe a USA, s. 728 a násl.

⁷ JANOTOVÁ, H. Profesní etika, s. 17.

⁸ V této souvislosti není bez zajímavosti připomenout subjektivní charakter morálních principů a pravidel, z čehož plyne do jisté míry potřeba otevřeného sdělení, na základě jakých etických pravidel je v profesionální praxi postupováno. K tomu více VADÍKOVÁ, K. M. Svedomie a aplikovanie etiky v profesionálnej praxi. In: Aplikovaná etika a profesionálna prax, s. 121.

⁹ Tato pravidla by měla být univerzálně aplikovatelná bez ohledu na případné důsledky v individuálních případech – deontologická etika se zpravidla staví do „protikladu“ k etikám utilitarismu, jež finální posouzení, zda je něco „správné“ či „nesprávné“ odvozují zejména na dopadech a důsledcích určitého jednání. Pro srovnání jednotlivých aspektů viz NESVADBA, P. Filosofie a etika, s. 197.

v normách nemohly byť zahrnuté i hodnotovú založené princípy či zásady, čohož profesní etika, zejména ta soudcovská, přirozeně využívá.

2.2 Soudcovské kodexy

Jednotlivá etická pravidla chování soudců se v naprosté většině soustřeďují do etických kodexů, jež představují jejich primární zdroj. V České republice je to etický kodex s názvem *Etické zásady chování soudce*¹⁰ vytvořený Soudcovskou unií České republiky (dále jen „SU ČR“), přijatý na 15. Shromáždění sekcí zástupců sekcí SU ČR v roce 2005. Kodex byl vytvořen na základě návrhu kodexu chování soudců v roce 2001 v Bangalore (známý zejména jako tzv. „*Bangalorské principy*“¹¹), jež byl přijatý o rok později skupinou justičních odborníků usilujících o posílení etiky v soudnictví a který byl podroben přezkumu na zasedání zástupců vysokých soudních orgánů konaného v Haagu – vše pod záštitou Organizace spojených národů.¹²

Podoba ani obsah českého kodexu se nijak nevyvíká kodexům jiných států či soudních těles v rámci mezinárodních (či evropských) institucí. Kodex SU ČR obsahuje preambuli, ve které jsou objasněny primární důvody, na základě kterých bylo k přijetí kodexu přistoupeno. Jedná se především o obecně vymezené postuláty směřující k vyzdvížení potřeby zajistit řádné fungování justice a celé soudní složky moci v rámci demokraticky fungujícího právního řádu moderního státu, jež ctí základní lidská práva a svobody, stejně jako mezinárodní závazky plynoucí v této oblasti pro soudní moc. Již v samotné preambuli je deklarováno, že níže vymezená pravidla představují (toliko) zásady, jejichž úkolem je sloužit soudcům jako vodítko „*poskytnout soudnictví rámeček a interpretační základ pro úpravu chování soudců*“.¹³ Jako takové proto vycházejí z předpokladu, že zde v současném českém právním systému jsou soudci za svou profesní činnost primárně a přednostně odpovědní prostřednictvím právních norem, které jejich jednání normují (tj. jsou za své chování odpovědní nezávislému a nestrannému orgánu), tudíž funkce etických norem je „pouze“ sekundární, mající na úlohu stávající systém doplnit.

Proto je nutno uvědomit si všechna případná negativa spojená ze skutečností, že v těchto kodexech jsou „pouze“ pravidla mající povahu etickou, tj. právně nezávaznou. Přestože jsou myslitelné i varianty, že by kodexy disponovaly právní závazností (což je zpravidla docíleno tím, že etický kodex je přijat formou zákona nebo je přijatý na základě zákona, např. formou prováděcího předpisu), jedná se o varianty méně obvyklé.¹⁴ Jelikož se však jedná o pravidla natolik zásadní a svoji povahou nezpochybnitelná a nutně potřebná pro zajištění řádného fungování justice, je většina z nich zakotvena do právních norem, které soudce zavazují již nikoli „pouze“ eticky, ale také právně, a to se všemi důsledky, třeba i v podobě kárného řízení. Kárná odpovědnost je stěžejním pilířem dohledu nad řádným výkonem soudcovského povolání – v českém právním řádu upravena zejména zákonem č. 7/2002 Sb., o řízení ve věcech soudců, státních zástupců a exekutorů, ve znění pozdějších předpisů. Nejobecnější princípy jako nezávislost soudnictví jsou upraveny normami ústavního práva, mající svojí reflexi mimo jiné v právech všech účastníků soudního řízení na spravedlivý proces (a jim obdobná práva daná hlavou pátou Listiny základních práv a svobod).¹⁵ Je však pravdou, že výše nastíněná dualita – v určitém rozsahu totožných principů – vznáší otázku efektivity a potřebnosti zakotvení v této překrývající se podobě.

¹⁰ *Etické zásady chování soudce*, Soudcovská unie České republiky, 2005. Dostupné na: <http://www.soudci.cz/o-nas/eticke-zasady-chovani-soudce.html>.

¹¹ *The Bangalore Principles of Judicial Conduct*. Organizace spojených národů, 2002. Dostupné na: https://www.unodc.org/pdf/crime/corruption/judicial_group/Bangalore_principles.pdf.

¹² Komentář k výše zmíněným principům viz *Commentary on the Bangalore Principles of Judicial Conduct*, Organizace spojených národů, 2007. Dostupné na: https://www.unodc.org/res/ji/import/international_standards/commentary_on_the_bangalore_principles_of_judicial_conduct/bangalore_principles_english.pdf.

¹³ *Etické zásady chování soudce*, dostupné na <http://www.soudci.cz/o-nas/eticke-zasady-chovani-soudce.html>.

¹⁴ K různým variantám povahy závaznosti etických kodexů srov. ŠTIČKA, M. Aplikace etických postupů v soudním systému ČR, s. 6.

¹⁵ Pro více informací srov. WAGNEROVÁ E., a kol. Listina základních práv a svobod: komentář, s. 737 a násl. nebo BAHÝL'OVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Milan PODHRÁZKÝ, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. Ústava České republiky: komentář, s. 982 a násl.

Co se týče samotného obsahu Etického kodexu, ten je rozdělen (kromě výše zmíněné preambule) na šest dílčích částí, které představují samostatné podkategorie vážící se vždy k určitému stěžejnímu principu. Těmito principy jsou nezávislost, nestrannost, bezúhonnost, důstojnost, rovnost a odbornost. Dané jednotlivé subkategorie jsou následně konkretizovány dvěma až pěti zásadami, které – přestože mají stále dosti obecnou povahu a svými formulacemi připomínají spíše obecné floskule nežli konkrétní pravidla – vymezují základní mantinely, v nichž by se mělo veškeré soudcovské jednání pohybovat. Pro názornost a vzhledem ke skutečnosti, že se jedná prozatím o jediný kodex vztahující se k českému výkonu soudní moci, jsou jeho jednotlivé zásady uvedeny v následující tabulce.

Etické zásady chování soudce	
Jednotlivé části kodexu	Dílčí zásady
Preambule	
I. Nezávislost	<p>I.1 - vykonávání funkce nezávisle na základě vlastního hodnocení skutečnosti a svědomitého výkladu a aplikace zákona, nepodléhá žádným vlivům, zájmům, zásahům, výhrůžkám apod.</p> <p>I.2 - podpora kontroly plnění soudcovských povinností směřující k podpoře důvěry veřejnosti v soudnictví</p>
II. Nestrannost	<p>II.1 - výkon funkce nestranně, nezaujatě a bez předsudků</p> <p>II.2 - neohrožování důvěry laické i odborné veřejnosti v jeho nestrannost (ve výkonu funkce i v osobním životě), vyvarování se chování vedoucí k jeho vyloučení z věci</p> <p>II.3 – zdržení se projevů, které by mohly vznést pochybnost o jeho nestrannosti (v projednávaných i ostatních věcech), se zástupci médií jedná otevřeně</p>
III. Bezúhonnost	<p>III.1 – nesnižování vážnosti soudcovského stavu (profesní i soukromý život)</p> <p>III.2 – důležitý samotný výkon spravedlnosti, ale i skutečnost, aby soudcova rozhodnutí byla veřejností vnímána jako spravedlivá</p> <p>III.3 – oprávnění zakládat a být členem sdružení pro soudce nebo zastupující jejich zájmy</p> <p>III.4 – soudce (či jeho podřízený nebo člen společné domácnosti) nepřijímá dary (jiná plnění) vzbuzující obavu z jeho nestrannosti</p> <p>III.5 – odpovědné vystupování při správě vlastního majetku a uzavírání pouze závazků, jejichž plnění není na újmu řádnému výkonu profese</p>
IV. Důstojnost	<p>IV.1 – vyvarování se všech druhů nevhodného vystupování, které by se tak veřejnosti mohly jevit</p> <p>IV.2 – v řízení zachovávání důstojnosti a pořádku, zdvořilé, korektní a trpělivé chování k osobám účastnícím se řízení</p> <p>IV.3 – zdvořilé a korektní vystupování k zaměstnancům soudu</p> <p>IV.4 – vstřícnost a zdvořilost v jednání se zástupci médií</p>
V. Rovnost	V.1 – vyvarování se projevů diskriminace, stejný přístup ke

	každému V.2 – zabraňovanie zamestnancům soudu v diskriminaci osob účastnících se na řízení
VI. Odbornost	VI.1 – přednost soudcovských povinností před jinými profesními činnostmi VI.2 – ustavičné prohlubování svých odborných znalostí, sledování vývoje mezinárodního práva VI.3 – prohlubování dalších kvalit a schopností důležitých pro řádný výkon soudcovské profese VI.4 – plnění všech svých povinností podle svého nejlepšího vědomí a svědomí

Tabulka 1: Etické zásady chování soudce – přehled jednotlivých zásad

Jak bylo naznačeno výše, lze obsah kodexu rozdělit na dva druhy povinností – čistě pracovní vztahující se přímo a bezprostředně na jednání soudce v soudní síni, popř. při vyhotovování rozhodnutí, druhou skupinou jsou pak pravidla vnější, která by měl soudce dodržovat při jednání mimo jeho profesní část dne. Pravidla v kodexech dle podle kritéria subjektu rozdělit přímo na účastníky věci, a dále na širokou veřejnost, jež v té které věci účastníky není.

3 POTENCIALITA OVLIVŇOVÁNÍ MOCI SOUDNÍ MOCÍ VÝKONNOU

Následující část příspěvku se již bude zabývat kauzou, která v českém prostředí rezonovala na konci roku 2018 a začátku roku 2019, totiž kauzou možného ovlivňování moci soudní mocí výkonnou. Na začátku je nutno (znovu) konstatovat, že kauza bude analyzována čistě z hlediska akademického zájmu o problematiku soudcovské etiky, potažmo v širším kontextu dělby moci a systému tzv. brzd a rovnováh v rámci stávajícího rozdělení pravomoci dané Ústavou České republiky (popř. ústavním pořádkem). Níže popsaný skutkový stav bude vylíčený podle informací dostupných ve veřejných sdělovacích prostředcích se snahou o objektivní vylíčení událostí (bez jakékoli aspirace na následné subjektivní hodnocení).

Je důležité si uvědomit, že daný případ přitom neposkytne pouze závěry, zda moc výkonná zasáhla do moci soudní (popř. v jaké intenzitě a s jakými důsledky), ale také nabídne prostor k zamyšlení set, jakým způsobem by soudci měli na jednotlivé situace reagovat, aby nedošlo (popř. v budoucnu již nedocházelo) k porušování etických pravidel jejich profese.

3.1 Skutkové okolnosti dění koncem roku 2018/ začátkem roku 2019

Koncem minulého roku vyšla v jednom z českých periodik reportáž o kancléři prezidenta České republiky, který se měl dle závěrů tam uvedených dopustit ovlivňování (nejen) vrcholných představitelů české justice tím, že prostřednictvím telefonických hovorů i osobních schůzek měl konkrétním soudcům sdělovat stanovisko prezidenta republiky, jaké by mělo být rozhodnutí v té které věci aktuálně řešené před českými soudy. Podle vyjádření některých představitelů se jednalo o nepřípustné zasahování do nezávislosti české justice, kancelář prezidenta republiky se následně vyjádřila, že účelem bylo pouze informování soudců o stanoviscích, postupech a postojích prezidenta republiky.

3.2 Analýza z hlediska soudcovské etiky

Nazíráno prizmatem soudcovské etiky, nastalou situaci lze analyzovat několika způsoby prostřednictvím různých aspektů, na které bude kladen důraz. Pro výsledné určení, zda došlo k porušení nezávislosti soudnictví (popř. i jiných principů), bude relevantní rozlišit atributy (postavení, pravomoci, funkce) osoby, která se daného jednání dopustila. Je-li již primárně zúženo pole pozornosti na představitele pouze moci výkonné, je na místě uvažovat o prezidentu republiky, kancléři prezidenta republiky, předsedovi vlády, jednotlivých ministrech, popř. dalších osobách, které jsou nadány veřejnou mocí a které spadají pod moc výkonnou (pracovníci na ministerstvech apod.).

V posuzovaném prípade rozhovory vedl kancléř prezidenta republiky, čímž vyvstává otázka především jeho pravomoci k takovéto činnosti. Podle zákona č. 114/1993 Sb., o kanceláři prezidenta republiky, ve znění pozdějších předpisů, je kancléř v čele kanceláře co by rozpočtové organizace se samostatnou kapitolou ve státním rozpočtu České republiky. Kancléř zajišťuje obstarávání věcí spojených a) s výkonem pravomocí prezidenta republiky stanovených Ústavou České republiky, ústavními zákony a zákony, b) s protokolárními povinnostmi a veřejnou činností prezidenta republiky, a dále c) vyplácí rentu a víceúčelovou paušální náhradu bývalému prezidentu republiky (viz § 2 odst. 1 a 2 zákona o kanceláři republiky). Při takto obecně formulovaných pravomocích a povinnostech kanceláře a kancléře je myslitelná toliko možnost, že pro legitimitu vedení rozhovorů se soudci by tato činnost měla být podřaditelná pod první z vymezených okruhů činnosti, tj. jednání spojené s výkonem pravomocí prezidenta republiky. Ústava České republiky však žádné pravomoci související s možností výměny informací o dosud nerozhodnutých případech mezi představiteli moci soudní a prezidentem prezidentovi nedává, a to ani v náznu.¹⁶

Naopak, v souvislosti s principem dělby moci a nezasahováním jednotlivých složek do činnosti složek ostatních (s výjimkou případů tzv. brzda a rovnováha) by bylo možno konstatovat, že takový stav je nežádoucí a potenciálně (velmi) nebezpečný. Přestože totiž dělba moci může být primárně vnímána jako princip zajišťující demokracii, spočívá její hlavní význam v zajištění existence a pokračování právního státu tím, že mezi jednotlivé složky rozděluje úkoly při tvorbě a aplikaci práva a zajišťuje tak určitou rovnováhu.¹⁷ Nezávislost soudnictví na ostatních složkách moci je přitom pro fungování justice, aby mohla při rozhodování soudních sporů zajistit adekvátní výsledek v souladu nejen s mezinárodními požadavky na ni kladené, nezbytná a určující.¹⁸ Dalo by se tedy uzavřít, že ústavní pořádek české republiky explicitně nestanoví pravomoc (možnost) prezidentu republiky (natož pak jeho kancléři) promlouvat se soudci o probíhajících kauzách. S přihlédnutím k obecným zásadám a principům fungování demokratického právního státu je potom tato možnost představitelná tím méně. Co se týče rozdílů ve skutečnosti, zda rozhovory činí samotný prezident nebo jeho kancléř, lze uvést, že pokud není dovoditelná možnost prezidenta, tím méně je pak legitimní oprávnění kancléře (či dokonce jiných představitelů moci výkonné, na které lze vztáhnout všechny závěry výše uvedené, neb ani jim Ústava žádné pravomoci v této oblasti nepodává).

Dalším hlediskem je typ (druh, podstata) případu, o který se jedná, resp. o kterém se jednalo. Největší zastoupení podle původní reportáže v předmětném periodiku měly kauzy s politickým podtextem, resp. takové, které byly pro představitele hlavy státu důležité z hlediska jeho osobních politických názorů či zájmů. Mělo se jednat např. o případ návrhu na zrušení části tzv. služebního zákona¹⁹, proti kterému měl prezident republiky od počátku výhrady, o novelizovaném zákonu o střetu zájmů²⁰, jenž omezil možnosti podnikání předsedy vlády (prezidentova koaličního partnera), nebo o rozhodnutí v případě vydání ruského hackera do USA (který byl podezřelý z krádeže dat na rozličných sociálních sítích, místo jeho vydání do Ruska, kde mělo být obnoveno řízení o spáchání poměrně dávného spáchaného přestupku). Zde lze relativně s jistotou konstatovat, že pokud se jedná o kauzu, ve které jsou dohledatelné spojitosti s politickou orientací, resp. je zájem o konkrétní kauzy politicky motivován, je nasnadě závěr o nevhodnosti daného jednání. Přestože je přirozené, že prezident je součástí politického prostředí země (popř. aktérem na mezinárodní scéně), je účelová konverzace o výsledku kauz, které jsou s jeho politickou profilací nejvíce a nejužší spjaty, stěžejní přijatelné.

Další, dosti problematickou, rovinou jsou případy související přímo s minulým jednáním prezidenta, popř. jeho kancléře tak, jak tomu bylo v případě zájmu kancléře prezidenta o případ, ve kterém se projednával potenciálně protizákonný postup při zadávání veřejné zakázky týkající se Lesní správy v Lánech, jež je pod správou právě kancléře prezidenta. Pro zachování zdání nezávislosti veřejnosti je žádoucí, aby kauzy, ve kterých jsou osobně zainteresovány vedoucí

¹⁶ Srov. hlavu třetí Ústavy České republiky (čl. 54-66), kde jsou pravomoci prezidenta vymezeny.

¹⁷ TOMOSZEK, M. Dělbba moci. Sborník příspěvků sekce ústavního práva přednesených na mezinárodní vědecké konferenci Olomoucké právnické dny, s. 249.

¹⁸ V případě zájmu o vztah nezávislosti justice a dělby moci viz HAPLA, M. Dělbba moci a nezávislost justice, s. 45 a násl.

¹⁹ Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Zákon č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů.

představitelé moci výkonné, nebyly se soudci diskutovány, zvláště jedná-li se o kauzu, ve které bylo podezření na porušení norem zadávání veřejných zakázek.

Třetím kritériem, jemuž by měla být při každém hodnocení věnována pozornost, je rozlišení účelu a podstaty rozhovoru. Jinými slovy je nutné zohlednit, zda účelem schůzky byl rozhovor o chtěném výsledku ve věci, tj. jakým věcným způsobem (a s jakým výsledkem) má být ve věci rozhodnuto, nebo zda se jednalo „pouze“ o vyjádření subjektivního postoje ke skutečnosti, že v dané věci doposud rozhodnutí nepadlo. Každá varianta je opět přinejmenším problematická, avšak z jiného důvodu. Zatímco v případě snahy o ovlivnění konečného rozhodnutí není takové jednání ani legitimní ani ospravedlnitelné, druhá možnost se zdá se být v tomto ohledu méně kontroverzní (pokud je vyjádřena opravdu jenom nelibost o dosavadním nevyřízení věci). I v tomto případě však takové vyjádření vyvolává tlak na justici, který - v případě jeho vysoké intenzity - není žádoucí.

Jakýmsi spojovacím článkem již výše uvedených kritérií je parametr čtvrtý, který vyjadřuje vztah představitel moci výkonné ke konkrétnímu případu. Jak již bylo naznačeno výše, jestliže se posuzovaný případ týká věci, se kterou je moc výkonná (nebo jeho jednotlivý představitel) prokazatelně spojen, je naprosto nepatřičné a dělbě moci odporující sjednávat si individuální schůzky se soudci s úmyslem dané kauzy na nich probírat. Pokud by představitel moci výkonné byl zároveň stranou sporu (účastníkem řízení, popř. jinou osobou ve věci participující), lze vyjádření svých názorů provést prostřednictvím procesních institutů, které jsou zajištěny procesními předpisy upravující konkrétní druh soudního řízení. Nehledě na postavení či účastenství, lze do jisté míry svá subjektivní přesvědčení vyjádřit také prostřednictvím médií, prostřednictvím kterých bude informována také veřejnost. Avšak individuální soukromé schůzky pouze s určitými soudci vzbuzují nadměru velké pochybnosti o úmyslu iniciátora setkání, o stále připomínané hrozbě zasahování do nezávislosti justice nemluvě.

Poslední kategorií, jež má na posouzení stěžejní význam, je sám oslovený subjekt. Jistě bude daleko méně kontroverzní, bude-li rozhovor veden se soudcem, který dotčenou kauzu nebude moci nijak ovlivnit. Intenzita bude naopak stoupat tím více, čím více bude přibývat vliv soudce na výsledné rozhodnutí, např. pokud by se jednalo o soudce, co by člena příslušného soudního senátu, jež věc posuzuje, popř. člena kolegia či pléna. V těchto případech bude záležet na konkrétních okolnostech, např. celkového počtu členů, kvora nutného pro přijetí rozhodnutí apod. Přírozeně nejproblematictější (a patrně nejčastější) variantou budou případy rozhovoru přímo se soudcem zpravodajem, tj. tím, kterému je předmětná věc předložena ke zpracování a k rozhodnutí. Soudce zpravodaj má – podle příslušných procesních předpisů – zpravidla možnost věc věcně neprojednat, bude-li vykazovat takové vady, které podle právních norem brání k jejímu projednání. Přestože, zejména u vrcholných soudů, jako je Ústavní soud, Nejvyšší soud či Nejvyšší správní soud, věc nelze věcně projednat „samo-soudcovsky“, nýbrž je k tomu zapotřebí alespoň většiny členů konkrétního soudního tělesa, má soudce zpravodaj vliv na konečnou formulaci jednotlivých argumentů. Opět lze proto uzavřít, že schůzka se soudcem zpravodajem by měla být vyloučena. Jistě (nepatrné) nuance lze spatřovat také v tom, zda se jedná o soudce soudu prvního stupně, který v kauze rozhoduje s tím, že je zde možnost dalších (opravných) prostředků a přezkumných mechanismů, oproti soudci např. Ústavního soudu, který jednak rozhoduje zpravidla ty nejzásadnější (nejvíce politicky / hodnotově zaměřené kauzy), jehož verdikt bývá zároveň jen těžko zvrátitelný.

Kritérium	Možnosti
Oslovující osoba (subjekt)	1) kancléř prezidenta republiky 2) prezident republiky 3) předseda vlády, popř. ministr 4) jiný představitel moci výkonné
Typ kauzy	1) politická otázka (popř. hodnotová otázka) 2) právní otázka 3) osobní prospěch / trafiky 4) jiná
Podstata rozhovoru	1) sdělení o věcném rozhodnutí 2) vyjádření se k nerozhodnutí ve věci

	3) jiné
Vztah ke kauze	1) je stranou sporu / účastníkem řízení 2) není stranou sporu / účastníkem řízení
Oslovený subjekt	1) soudce vrcholného soudu (US, NS, NSS) 2) soudce obecného soudu 3) funkcionář soudu (obecného, vrcholného) 4) soudce zpravodaj 5) soudce v senátu, kolegiu, plénu

Tabulka 2: Přehled kritérií a jejich potenciálních variací

3.3 Dílčí závěry

Posouzení, zda ten který představitel moci výkonné jednal na základě pravomoci svěřené mu ústavním pořádkem, nebo zda se již jednalo o nepřípustné zasahování do moci soudní, je pouze první částí problému. V druhé fázi je totiž důležité se ptát, jakým (adekvátním) způsobem by měli na vzniklou situaci reagovat a) jednotlivý oslovení soudci, b) soudcovský stav jako celek. I zde však nelze přijmout paušální doporučení o adekvátním (správném) řešení, jež by bylo aplikovatelné na všechny potenciální případy, které by mohly v budoucnu nastat. Stejně jako nelze vždy dopředu určit zamýšlený obsah schůzky, popř. telefonátu, již v prvotních fázích komunikace (např. při jejím sjednávání). Dá se však uzavřít, že míra opatrnosti či pečlivosti bude v těchto případech na místě a ku prospěchu věci, již s odkazem na princip uvedený v etickém kodexu, že soudce by měl vykonávat všechny své povinnosti s nejlepším vědomím a svědomím. V případě pochybností je jistotou nabízené setkání neuskutečnit, případně opustit téma / jednání, jestliže dojde k probírání jednotlivých kauz, které již podle soudcova zdání hraničí, popř. přesahují přípustnou hranici.

4 ZÁVĚR

Soudcovská etika je v současnosti v České republice stále ještě vyvíjející se disciplínou. Přestože je výše nastíněná kauza kontroverzní a mnohými chápána jako politická, z čistě akademického hlediska je příhodná pro hlubší analýzu problému ovlivňování soudců jinými složkami moci. Při detailnějším pohledu lze dospět k závěru, že v každém jednotlivém případě bude záležet na konkrétních okolnostech, na jejichž základě bude teprve možno dospět ke konečnému závěru, zda určité jednání již zasahovalo (popř. v jaké míře) do soudcovské nezávislosti, a také, jak v tom kterém případě měl soudce (nejen) podle etických norem jednat.

Cílem předloženého příspěvku bylo demonstrovat právě onu nestálou a rozostřenou hranici, jejíž načrtnutí by mělo následovat teprve po důkladném a pečlivém zvážení všech relevantních okolností. Zároveň budiž tento relativně stručný příspěvek dalším dílem do skládačky, na jejímž konci bude celkový (snad soudržný) obraz toho, jak by k problematice soudcovské etiky mělo být v České republice přistupováno. Nebude-li možno okolnosti každého případu objektivně posoudit, např. z nedostatku zdrojů poskytnutých veřejnosti, je nutno důvěru vložít v soudce či další představitele (funkcionáře) soudní moci, kteří dokáží posoudit nejlépe, co již jejich nezávislé a nestranné rozhodování ohrožuje.

Použitá literatura:

ANZENBACHER, Aron. Úvod do etiky. Praha: nakladatelství Zvon, 1994, 292 s. ISBN 80-7113-111-3.

Aplikovaná etika a profesionální prax. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2011, 309 s. ISBN 978-80-557-0217-9.

ARISTOTELÉS. Etika Nikomachova. Praha: Rezek, 2009, 291 s. ISBN 80-901796-7-3.

BAHÝLOVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Milan PODHRÁZKÝ, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. Ústava České republiky: komentář. Praha: Linde, 2010, 1533 s. ISBN 978-80-7201-814-7.

CRISP, Roger. The Oxford handbook of the history of ethics. Oxford: Oxford University Press, 2013, 897 s. ISBN 978-0-19-874440-5.

HAPLA, Martin. Dělna moci a nezávislost justice. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017. 95 s. ISBN 987-80-210-8478-0.

JANOTOVÁ, Helena, Karel SCHELLE a Ilona SCHELLEOVÁ. Profesionální etika. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. 96 s. ISBN 80-86861-42-2.

KON, Igor' Semenovič. Etický slovník. Bratislava: Pravda, 1978, 284 s. ISBN 75-059-78.

NESVADBA, Petr. Filosofie a etika. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006, 331 s. ISBN 80-86898-92-X.

TOMOSZEK, Maxim. Dělna moci jako podstatná náležitost demokratického právního státu. In: JIRÁSEK, Jiří (ed.). Dělna moci. Sborník příspěvků sekce ústavního práva přednesených na mezinárodní vědecké konferenci Olomoucké právnické dny, 2014, 285 s. ISBN 987-80-87382-42-4.

REMIŠOVÁ, Anna. Dejiny etického myslenia v Európe a USA. Bratislava: Kalligram, 2008, 894 s. ISBN 978-80-8101-103-0.

ŠTIČKA, Michal. Aplikace etických postupů v soudním systému ČR, 14 s. Dostupné zde: http://transint.xred.cz/doc/evs_justice.pdf.

WAGNEROVÁ, Eliška, a kol. Listina základních práv a svobod: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 906 s. ISBN 978-80-7357-750-6.

Kontaktné údaje:

Mgr. Jana Nováková

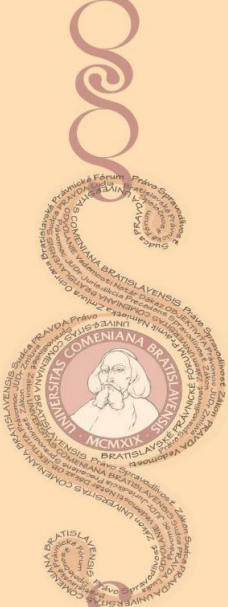
novakova.jana@mail.muni.cz, jana.novakova@nsoud.cz

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Veveří 158/70

611 80 Brno

Česká republika



BRATISLAVA LEGAL FORUM
BRATISLAVSKÉ PRÁVNICKÉ FÓRUM

2019

