

## SMERNICA ATAD III – BOJ PROTI ÚNIKOM NA DANIACH POKRAČUJE<sup>1</sup>

### ATAD III DIRECTIVE – THE FIGHT AGAINST TAX EVASION CONTINUES

*Ladislav Hrabčák<sup>2</sup>*

**Abstrakt:** Boj proti únikom na daniach stále neutícha. Práve naopak, naďalej ide o jednu z výsostne aktuálnych tém a na pôde Európskej únie prebiehajú ďalšie diskusie ohľadom toho, ako zlepšiť výber daní, ktoré sú častokrát objektom mnohých podvodných konaní. Výsledkom týchto pomerne intenzívnych diskusií je aj návrh smernice ATAD III, ktorá v porovnaní s predchádzajúcimi iniciatívami daného druhu, už osobitne cieľi na tzv. schránkové spoločnosti. Cieľom tohto príspevku je poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine de lege ferenda v uvedenej oblasti výskumu. Pri spracúvaní uvedenej problematiky sme použili najmä analýzu, syntézu, metódu historickú a komparatívnu metódu.

**Kľúčové slová:** daňové právo, daňové úniky, štátny rozpočet, schránkové spoločnosti

**Abstract:** The fight against tax evasion continues. On the contrary, it continues to be one of the most topical themes and there are further discussions on the European Union regarding how to improve the collection of taxes, which are often the object of many fraudulent proceedings. The result of these rather intense discussions is also the proposal of the ATAD III Directive, which, compared to previous initiatives of this kind, specifically targets the so-called shell companies. The aim of this paper is to provide an analysis of what entities are referred to as shell companies, including in the context of case law, and in particular an analysis of the proposal of the ATAD III Directive, its position in EU law, including the individual measures it is intended to introduce, together with by offering their own opinion and proposals de lege ferenda in the mentioned field of research. In processing the mentioned issue, we mainly used analysis, synthesis, historical method and comparative method.

---

<sup>1</sup> Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124. Tento príspevok je zároveň výstupom z grantového projektu VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnost' a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“.

<sup>2</sup> JUDr. Ladislav Hrabčák, PhD., Ph. D., výskumný pracovník, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie. Vo svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava najmä na oblasť finančno-právnych a daňovo-právnych aspektov kryptoaktív, zdaňovanie digitálnych služieb a taktiež na problematiku daňových únikov, e-mail: [ladislav.hrabcak@upjs.sk](mailto:ladislav.hrabcak@upjs.sk); ORCID: 0000-0002-4670-3399.

**Key words:** Tax Law, Tax Evasion, State Budgetary, Shell Companies

**JEL kód:** K34

*„Schránkové spoločnosti naďalej ponúkajú  
kriminálnikom jednoduchú príležitosť  
krátiť daňové povinnosti.“*

Valdis Dombrovskis, výkonný podpredseda pre hospodárstvo

## ÚVOD

Svet je aktuálne poznačený mnohými negatívnymi skutočnosťami ako pandémie rôznych nebezpečných nákazlivých ľudských ochorení (osobitne ochorenie COVID-19) či vojnovým konfliktom na Ukrajine. Je pravdou a je aj vcelku pochopiteľné, že niektoré témy šli v dnešných dňoch do úzadia aj v kontexte spomínaných skutočností, avšak, zaiste, nemožno konštatovať, že sa úplne vytratil. Toto konštatovanie platí aj o boji proti únikom na daniach, ktorý neútlak a naďalej pokračuje (Huba, Sábo, Štrkolec, 2016, s. 9).

Boj proti únikom na daniach patrí aj naďalej medzi jednu z výsostne aktuálnych tém a na pôde Európskej únie (ďalej aj ako „EÚ“) prebiehajú ďalšie diskusie ohľadom toho, ako zlepšiť výber daní, ktoré sú častokrát objektom mnohých podvodných konaní. Výsledkom týchto pomerne intenzívnych diskusií je aj návrh smernice ATAD III, ktorá v porovnaní s predchádzajúcimi iniciatívami daného druhu (akými sú smernica ATAD I alebo II), už osobitne cieľi na tzv. schránkové spoločnosti.

Trend klesajúcej medzery na DPH naprieč väčšinou členských štátov EÚ je, samozrejme, žiaducim javom, avšak úniky na daniach sa spájajú aj s oblasťou priamych daní, osobitne s daňou z príjmov. Mnohé medzinárodné spoločnosti, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť na území viacerých štátov, si zriaďujú sídla v takých štátoch, aby to bolo pre nich čo najviac (daňovo) výhodné. Tieto štáty vedecká obec označuje aj ako daňové raje alebo raje bez daní, pretože sa vyznačujú (okrem iného) nízkou, príp. žiadnou mierou daňového zaťaženia (Babčák, 2015, s. 102). Treba zároveň dodať, že vo väčšine prípadov sa za týmto účelom zriaďujú len tzv. schránkové spoločnosti. Príčiny takýchto konaní môžu byť rôzne (napr. Červená, Hučková, 2015, s. 115-127).

Na tento trend väčšiny veľkých medzinárodných spoločností sa snažia reagovať aj normotvorné orgány na národnej, ale aj úniovej úrovni a tie prijímajú

rôzne právne akty, aby zamedzili tomuto nežiaducemu trendu, ktorý využívajú (či zneužívajú?) už aj fyzické osoby v snahe o ochranu ich majetku a zároveň v snahe o vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v domovských štátoch. Týmto dochádza k výpadkom na príjmovej stránke štátnych rozpočtov, pričom ich rozsah nemožno presne kvantifikovať.

Výsledkom činnosti inštitúcií EÚ už boli viaceré právne akty, ktoré sa či už priamo alebo sprostredkované venovali problematike únikov na daniach (Vartašová, 2020, s. 219). Za míľnik v boji proti daňovým únikom však možno podistým považovať smernicu ATAD I a smernicu ATAD II, ktoré sa venovali predovšetkým oblasti únikov na priamych daniach, i keď toto neplatilo pri všetkých opatreniach, ktoré sa nimi zavádzali (napr. všeobecné pravidlo proti zneužívaniu), pokiaľ hovoríme o ich implementovanom znení vo vnútroštátnych právnych poriadkoch niektorých členských štátov. Najnovšie však EÚ plánuje osobitne adresovať zneužívanie tzv. schránkových spoločností vyššie spomínanou smernicou ATAD III, ktorá však ešte nebola prijatá, no aktuálne už verejnosť disponuje návrhom v podobe, v akej bude s najväčšou pravdepodobnosťou skôr alebo neskôr prijatá.

Na základe toho sme si ako cieľ tohto príspevku stanovili poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine *de lege ferenda* v uvedenej oblasti výskumu.

Literárne zázemie, z ktorého bolo možné čerpať pri spracúvaní uvedenej problematiky, je na veľmi vysokej kvalitatívnej úrovni. Ide predovšetkým o viaceré knižné, ale i časopisecké publikačné výstupy, ktoré sa venovali daňovým únikom vo všeobecnosti, a ktoré vytvorili bohatý základ na nadviazanie v uvedenej oblasti výskumu, pokiaľ ide o schránkové spoločnosti a nástroje, ktoré smerujú k predchádzaniu či eliminácii ich zneužívania.

Pri spracúvaní uvedenej problematiky sme použili najmä analýzu, syntézu, metódu historickú a komparatívnu metódu. Predmetné metódy sme použili vo vzájomnom komplexe tak, aby sme dospeli k ucelenému výstupu.

## 1. SCHRÁNKOVÉ SPOLOČNOSTI A ICH JUDIKATÓRNY ROZMER

Čo je to schránková spoločnosť? Ponímanie týchto spoločností môže byť rôzne a taktiež aj kritériá, ktorých zodpovedanie je zásadné z hľadiska posúdenia tej ktorej entity ako schránkovej spoločnosti. Odpoveď na danú otázku je potrebné nachádzať aj v rámci judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorý sa vo viacerých svojich rozhodnutiach venoval aj tomu, čo je možné považovať za schránkovú spoločnosť a taktiež sa nevyhol formulácii určitých atribútov schránkových spoločností. Preto v ďalšom texte poukážeme aj na vybrané rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré považujeme za východiskové pre objasnenie obsahu tohto pojmu.

Pojem schránková spoločnosť sa zvykne používať v súvislosti s korporáciami, ktorých spoločenská štruktúra je chránená tajomstvom a zároveň aj anonymitou. Terminologicky sa používa v anglicku na ich označenie pojem „*shell company*“. Jedným dychom však treba dodať, že daný pojem nemá žiaden právny základ a vychádza len zo skutočnosti, že na fungovanie takýchto spoločností postačuje sídlo s poštovou schránkou. V mnohých prípadoch sa spája pojem schránková spoločnosť s takými korporáciami, ktoré majú sídla v off-shore daňových jurisdikciách. Je to dané tým, že práve skrytá vlastnícka štruktúra a anonymita sú vlastné pre off-shore. Tieto „výhody“ však poskytujú aj štáty, ktoré nemožno označovať za off-shore v tom pravom slova zmysle. Napokon, aj Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska či viaceré štáty v USA sú veľmi obľúbenými adresami mnohých významných, nadnárodných spoločností. Niektoré východiská v uvedenej oblasti výskumu boli koncipované aj Súdny dvorom EÚ.

Míľnikom v rozhodovacej činnosti bol rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-196/04 Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas z 12. septembra 2006 ECLI:EU:C:2006:544. Uvedené rozhodnutie má veľký význam v oblasti zdaňovania, a to nie len preto, že sa v ňom Súdny dvor EÚ vyjadril k otázke schránkových spoločností, ale taktiež aj preto, že týmto rozhodnutím bol vytvorený koncept zneužívania práva v oblasti priamych daní v rámci prieskumu / posudzovania súladnosti úpravy CFC pravidiel. V uvedenej oblasti už existuje relatívne bohatá vedecká spisba (napr. Kačaljak, 2016, s. 56-67), ktorá na dané rozhodnutie pravidelne poukazovala.

Na tomto mieste sa však ďalej zameriame práve na precizáciu pojmu „*vyslovene umelé konštrukcie*“, ktorá sa nie až tak sporadicky vyskytuje v judikatúre tohto medzinárodného súdneho orgánu. Súdny dvor EÚ v tejto

súvislosti uviedol, že môže ísť o prípady fiktívneho usadenia bez reálnej hospodárskej činnosti na území daného štátu, pričom príkladmo dodáva, že môže ísť o dcérske spoločnosti typu „poštového priečinka“ alebo „krycej clony“. Poukazuje sa teda priamo na prípady schránkových spoločností, ktorých využívanie je v súčasnosti veľmi obľúbené a využívané najmä zo strany nadnárodných spoločností, ako sme už aj vyššie uviedli. Formulácia týchto kritérií Súdny dvor EÚ môže mať, a podľa nášho názoru aj má, veľký význam v aplikačnej praxi a nadviazalo sa naň v ďalších jeho rozhodnutiach.

Ďalším významným rozhodnutím bol rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-504/16 Deister Holding z 20. decembra 2017 ECLI:EU:C:2017:1009. V rámci prejudiciálneho konania, ktoré vyústilo do spomínaného rozhodnutia, Súdny dvor EÚ posudzoval možný rozpor medzi nemeckými Anti-treaty shopping pravidlami (pre účely refundácie zrážkovej dane z dividend) z roku 2007 s čl. 1 ods. 2 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (označovaná ako smernica matka-dcéra) a čl. 49 Zmluvy o fungovaní EÚ. Ako Deverová ďalej uvádza, sporné bolo predovšetkým ustanovenie týkajúce sa požiadavky na vykonávanie „aktívnej podnikateľskej činnosti“, pričom záverom si kladie aj legitímnu otázku, či takúto požiadavku možno naplniť v prípade holdingovej spoločnosti (Deverová, 2022, s. 21).

Vyslovená obava autorky spočíva v tom, že práve pri holdingových spoločnostiach častokrát absentuje prvok označovaný ako „substance“, čo predstavuje skutočnú ekonomickú aktivitu. Práve holdingové spoločnosti sú zväčša tie subjekty, ktoré len spravujú aktíva a skutočnú ekonomickú aktivitu vykonávajú dcérske spoločnosti. Preto je potrebné formulovať aj veľmi citlivo kritéria pre posudzovanie schránkových spoločností, pretože aj návrh smernice ATAD III má „sankcionovať“ takéto subjekty (viď nižšie).

V tejto súvislosti má preto aj význam zmienené rozhodnutie, keďže práve v ňom Súdny dvor EÚ dospel k záveru, citujeme: „*Okolnosť, že hospodárska činnosť materskej spoločnosti nerezidenta spočíva v správe aktív jej dcérskych spoločností alebo že príjmy tejto materskej spoločnosti pochádzajú len z tejto správy aktív, sama osebe neznamená, že ide o čisto umelú konštrukciu bez akejkoľvek hospodárskej reality* (Súdny dvor EÚ, 2017, bod 72).“ Bol tak judikovaný ďalší limit majúci nezanedbateľný význam pre aplikačnú prax.

Z ďalších má význam rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-6/16 Egiom a Enka zo 7. septembra 2017 ECLI:EU:C:2017:641. Súdny dvor EÚ v ňom

opätovne pripomínal, že „(...) na to, aby bolo možné konštatovať, že cieľom určitej vnútroštátnej právnej úpravy je zamedziť daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu, jej osobitným cieľom musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytváraní vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej podstaty, ktorých účelom je neoprávnene dosiahnuť daňovú výhodu (Súdny dvor EÚ, 2017a, bod 30).“ Aj tu teda došlo k nadviazaniu na skoršie vyslovené závery ako tomu bolo vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas.

Súdny dvor EÚ sa v danom prípade stotožnil s návrhom generálnej advokátky, ktorá uviedla, že samotná skutočnosť, že spoločnosť so sídlom v Únii priamo či nepriamo kontrolujú rezidenti tretích štátov neznamena automaticky existenciu vyslovene umelej konštrukcie zbavenej hospodárskej podstaty, ktorá bola vytvorená len na účely dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody. Toto kritérium je podstatné aj z pohľadu posudzovania schránkových spoločností.

Z uvedeného je zrejmé, že samotná judikatúra nám neponúka jednoznačnú odpoveď na vyššie položenú otázku – čo je schránková spoločnosť? – ale určite vnáša o niečo viac svetla, pokiaľ ide o posudzovania entít, ktoré vykazujú znaky schránkových spoločností a kladie zároveň určité požiadavky na právnu úpravu, ktorá ich musí reflektovať na to, aby bola súladná s právom EÚ a nenaštrbovala tak slobody, ktoré sú ním garantované v rámci jednotného vnútorného trhu.

Na to, aby nejaká spoločnosť nepoživala prívlastok „schránková“, musí mať „substance“, teda musí vykonávať skutočnú ekonomickú (hospodársku) činnosť. Spĺňa však toto kritérium spoločnosť, ktorá nemá žiadnych zamestnancov, príp. nemá žiadne materiálne – technické vybavenie? Podľa nášho názoru možno odpovedať na uvedenú otázku kladne, a to aj s oporou o judikatúru Súdneho dvora EÚ. Už ako aj bolo uvedené, tak holdingové spoločnosti môžu byť spoločnosťami o jednej osobe a môžu byť zakladané len za správou aktív, pričom tú skutočnú hospodársku činnosť môžu vykonávať dcérske spoločnosti. Z judikatúry možno teda vyabstrahovať nasledovné závery:

1. schránková spoločnosť je aj spoločnosť typu „poštového priečinka“ alebo „krycej clony“,
2. spoločnosť zriadená za účelom správy aktív môže byť, no nemusí byť posúdená ako schránková spoločnosť,
3. vždy, v každom jednotlivom prípade, je potrebné skúmať, či konkrétna entita nebola vytvorená za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody.

Načrtnuté otázky budú musieť príslušné daňové authority posudzovať veľmi individuálne, v medziach vnútroštátnej, ale i úniovej legislatívy, a to aj ohľadom na judikované skutočnosti vo vyššie spomínaných rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ.

## 2. BOJ PROTI ÚNIKOM NA DANIACH V EURÓPSKEJ ÚNII

Na úrovni EÚ, ale aj na úrovni jednotlivých členských štátov sa aktuálne riešia viaceré veľmi aktuálne témy, medzi ktoré patrí sanácia ekonomických, ale aj sociálnych následkov pandémie ochorenia COVID-19, ktoré veľmi intenzívne sužuje štáty už niekoľko rokov, ďalej je to vysoká miera inflácie veľmi úzko súvisiaca s kompenzačnými mechanizmami využitými štátmi v predchádzajúcom období a s vojnou na Ukrajine, ale taktiež je to aj téma únikov na daniach, osobitne boj proti zneužívaniu schránkových spoločností.

Právny základ na boj proti únikom na daniach možno hľadať už v primárnom práve EÚ, ktoré v čl. 325 Zmluvy o fungovaní EÚ obsahuje ustanovenia nesúce názov „*Boj proti podvodom*“. V rámci daného článku sa deklaruje, že EÚ a jej členské štáty bojujú proti podvodom a akýmkoľvek iným protiprávnym konaniam, ktoré poškodzujú finančné záujmy EÚ (Popovič, 2018, s. 84). Okrem toho čl. 325 Zmluvy o fungovaní EÚ ustanovuje v podstate záväzok pre členské štáty EÚ smerujúci k prijímaniu opatrení, a to nie len na národnej, ale aj európskej úrovni, na odradenie od praktík, ktorými sa poškodzujú (okrem iného) aj finančné záujmy EÚ.

Sprvoti sa boj proti únikom na daniach zameriaval prioritne na oblasť nepriamych daní s dôrazom na DPH, s ktorou sa viažu viaceré problémy (Štrkolec, 2013, s. 398-409), ale určité iniciatívy možno badať aj pri spotrebných daniach (Čakoci a kol., 2019, s. 97). Až v poslednom období možno identifikovať aj snahy o zamedzenie únikov na priamych daniach. Túto skutočnosť hodnotíme určite negatívne, keďže aj to naštrbuje verejnú mienku vo vzťahu k tomu, či politické garnitúry mali (a aj majú) reálny záujem na tom, aby došlo k zníženiu počtu takýchto konaní, na ktoré doplácajú koniec koncov tí bežní daňovníci, ktorí si plnia riadne a včas svoje peňažné, ale aj nepeňažné povinnosti im plynúce z príslušných daňovo-právnych predpisov.

Kvalitatívny posun v boji proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam v oblasti priameho zdaňovania nastal na úrovni EÚ až v roku 2012, od ktorého boli prijaté mnohé iniciatívy (legislatívnej, ale i nelegislatívnej povahy), ktoré sa týkali vyhýbania daňovým povinnostiam všeobecne alebo konkrétne tzv. agresívnemu daňovému plánovaniu. Schránkovým spoločnostiam

však nebola venovaná väčšia pozornosť ani po tomto míľniku z pohľadu boja proti únikom na daniach. Ten by mal nastať až v súvislosti s prijatím avizovanej smernice ATAD III (viď nižšie).

Prvým z prelomových aktov prijatých na úniovej úrovni bolo Odporúčanie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ). Tento právny akt, aj napriek tomu, že nebol právne záväzným, mal veľký význam z pohľadu ďalšieho legislatívneho vývoja, ktorý až nakoniec vyústil do prijatia smerníc ATAD I a II. V rámci neho Komisia odporúčala členským štátom prijať všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, ktoré následne (už v záväznej podobe) nachádza svoje vyjadrenie v smernici ATAD I.

Azda najvýznamnejší krok v boji proti daňovým únikom predstavuje na úrovni EÚ „*Balíček opatrení proti daňovým únikom*“ (označovaný aj ako ATAP z angl. slov. *Anti Tax Avoidance Package*) predstavený Európskou komisiou 28. januára 2016. Vo vzťahu k nemu sa autor Dourado vyjadril, že ide tu o určitú odpoveď EÚ na OECD BEPS z roku 2015 (Dourado, 2017, s. 440 – 446), a vo veľkej miere z neho aj vychádza. V rámci balíka boli obsiahnuté viaceré akty či už legislatívnej alebo nelegislatívnej povahy, pričom pre potreby nášho výskumu ďalej zameriame svoju pozornosť na smernicu ATAD I a II, práve na ktoré má nadviazať návrh smernice ATAD III adresujúci zneužívanie tzv. schrámkových spoločností.

Smernica ATAD I bola prijatá v pomerne krátkom časovom horizonte (konkrétne 6 mesiacov), čo len potvrdzuje to, čo sme už na viacerých miestach tohto príspevku zdôrazňovali, že boj proti únikom na daniach je veľmi aktuálnou problematikou. Niektorí autori hovoria aj o tom, že ide o pozoruhodnú skutočnosť vzhľadom na relatívne dlhé legislatívne procesy v rámci EÚ (Radvan, 2016, s. 57). Smernica ATAD I bola vo veľmi krátkej dobe novelizovaná a doplnená smernicou ATAD II, pokiaľ ide o problematiku hybridných nesúládov. Tento krok hodnotíme negatívne a sme zástancami toho, že už smernica ATAD I mala obsahovať komplexnú úpravu uvedených otázok. Ani tieto nepremyslené a urýchlené kroky zo strany EÚ neprispievajú ku kvalite daňového zákonodarstva.

To isté možno konštatovať aj pokiaľ hovoríme o smernici ATAD III, ktorej bude venovaná centrálna pozornosť v ďalších častiach tohto príspevku. Z uvedeného je však zrejmé, že EÚ neplánuje zachovať *status quo* v oblasti boja proti únikom na daniach a naďalej plánuje prijímať rôzne právne akty v záujme zamedzenia praktík, ktorými dochádza k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.



Nadalej si však možno položiť otázku, či sa týmito krokmi len nezastiera reálny úmysel a dlhodobý cieľ EÚ o harmonizáciu korporátnej dane naprieč krajinami EÚ (Bonk, 2017, s. 868). Harmonizácia daní v niektorých oblastiach však má svoje opodstatnenie (Bujňáková, 2013, s. 27-47).

### **3. SMERNICA ATAD III – NÁSTROJ NA ZAMEDZENIE ZNEUŽÍVANIA SCHRÁNKOVÝCH SPOLOČNOSTÍ A REFLEXIA V PRÁVNÝCH PORIADKOCH**

Dňa 22. decembra 2021 bol zo strany Komisie publikovaný návrh smernice upravujúcej pravidlá proti zneužívaniu tzv. schránkových spoločností na daňové účely, ktorú vedecká a odborná komunita označuje ako smernicu ATAD III, čomu zodpovedá aj pojmoslovie používané v rámci predostretého príspevku. Okrem stanovenia určitých minimálnych štandardov, pokiaľ ide o boj proti zneužívaniu schránkových spoločností, návrh obsahuje aj ďalšie zmeny, a to konkrétne ak hovoríme o úprave smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, ktorá umožňuje automatickú výmenu informácií o rizikových spoločnostiach.

Ako sa vo viacerých dokumentoch vypracovaných príslušnými inštitúciami EÚ deklaruje, tak hlavným cieľom navrhovanej smernice ATAD III je zabránenie zneužívaniu schránkových spoločností, teda spoločností, ktoré sú bez dostatočnej ekonomickej reality (v rámci tohto príspevku používame aj označenie substance). Je pravdou, že práve takéto spoločnosti (ak nehovoríme o holdingových spoločnostiach, ktorých účelom je výlučne správa aktív), prispievajú ku škodlivej daňovej optimalizácii.

Návrh smernice ATAD III sa má sprvoti vzťahovať len na spoločnosti sídliace na území EÚ. Ako však Európska komisia dodáva, tak v nadväznosti na smernicu ATAD III by mal byť predstavený ďalší návrh legislatívneho aktu, ktorý bude adresovať aj spoločnosti nesúce takýto prívlastok mimo štátov EÚ, teda v rámci tretích krajín. Zamýšľané znenie smernice ATAD III tak bude mať diskriminačný charakter, pretože bude znevýhodňovať spoločnosti sídliace na území niektorého členského štátu EÚ. Jedným dychom zároveň treba dodať, že väčšina štátov, ktoré sú označované za daňové raje, a ktoré vytvárajú živnú pôdu pre schránkové spoločnosti, sa nachádza práve mimo rámca krajín tvoriacich EÚ.

Taktiež musíme aj v tomto kontexte zopakovať to, čo sme uviedli pri smerniciach ATAD I a II, že aj tu sa už pri samotnom návrhu legislatívneho aktu EÚ ani len nepohráva s myšlienkou hneď prijať komplexnú právnu úpravu a ešte

pred prijatím návrhu smernice ATAD III sa už diskutuje o jej novelizácii a rozšírení pôsobnosti na ďalšie subjekty, príp. aj o ďalších iných zmenách. Takéto kroky sú neprijateľné a dochádza tu len k javu, ktorý sa v právnej teórii označuje ako hypertrofia (zmnožovanie) právnych aktov. Aj na túto skutočnosť musí vedecká obec dôsledne a razantne poukazovať v záujme skvalitňovania daňovej normotvorby.

Pokiaľ ide o predmet úpravy navrhovanej smernice ATAD III, tak tu je potrebné započat' a pristaviť sa pri tzv. oznamujúcich subjektoch, resp. podnikoch, čo je pojem zaužívaný v legislatíve EÚ a majúci odlišný obsah s ponímaním podniku v kontexte zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov. Návrh definuje podnik ako každý subjekt vykonávajúci hospodársku činnosť, bez ohľadu na jeho právnu formu, ktorý je daňovým rezidentom v členskom štáte. V dôvodovej správe k návrhu smernice ATAD III sa na margo toho ešte dodáva, že ten sa vzťahuje aj na právne štruktúry ako „partnerstvá“, ktoré sa považujú za rezidentov na daňové účely v členskom štáte.

Smernica ATAD III má so sebou priniesť aj tzv. test ekonomickej podstaty, čomu zodpovedá aj jej štruktúrne usporiadanie odrážajúce logickú postupnosť krokov pri vyhodnocovaní ekonomickej podstaty. Test sa zakladá na 7 krokoch, a to podniky, ktoré podliehajú oznamovaniu, ďalej oznamovanie s možnosťou oslobodenia od danej povinnosti pre chýbajúce dôvody daňovej povahy, domnienka chýbajúcej minimálnej ekonomickej podstaty, možnosť vyvrátenia domnienky, daňové dôsledky a konečne automatická výmena informácií formou sprístupnenia údajov v centrálnom registri ako aj potenciálna žiadosť na vykonanie daňovej kontroly.

Pokiaľ ide o prvý krok testovania ekonomickej podstaty, tak návrh rozlišuje podniky na tie, pri ktorých hrozí zneužívanie práva v dôsledku nedostatočnej ekonomickej podstaty a ďalej na tie podniky, v prípade ktorých hrozí iba malé riziko. Rizikové podniky sú také, ktoré naplňajú vstupné kritéria ustanovené v čl. 6 ods. 1 smernice ATAD III, a to konkrétne:

1. viac ako 75 % výnosov dosiahnutých podnikom za predchádzajúce dva daňové roky je relevantným príjmom (relevantným príjmom sú v kontexte navrhovanej úpravy úroky, licenčné poplatky, dividendy a pod.),
2. viac ako 60 % z rozhodných príjmov bolo dosiahnutých alebo vyplatených v rámci cezhraničných transakcií alebo viac ako 60 % majetku, z ktorého

plynú rozhodné príjmy, sa nachádzalo v posledných dvoch zdaňovacích obdobiach v zahraničí,

3. v predchádzajúcich dvoch zdaňovacích obdobiach mal podnik externe zabezpečené vykonávanie správy každodenných činností a rozhodovanie o dôležitých funkciách.

Na to, aby sa na nejaký subjekt hľadelo ako na „rizikový“, musí dôjsť k naplneniu všetkých vyššie uvedených kritérií, pretože tie sú formulované kumulatívne. V prípade, ak by nejaký subjekt naplnil len niektoré kritérium, príp. ak by nenaplnil žiadne z nich, tak navrhovaná smernica ATAD III nebude mať naň žiadne právne dopady. Dôvodová správa k navrhovanému právnomu aktu označuje takéto subjekty ako nízkorizikové prípady a zároveň sa v tejto súvislosti dodáva, že týmto sa dosiahne to, že zdroje sa môžu sústrediť na najrizikovejšie prípady, t. j. tie, ktoré vykazujú všetky príslušné znaky, a teda spĺňajú vstupné kritériá.

Na strane druhej tu máme aj takú skupinu subjektov / podnikov, ktoré sa automaticky považujú za nízkorizikové, a to aj za predpokladu, ak by spĺňali vyššie popísané vstupné kritériá ustanovené smernicou ATAD III. Bude sa jednať napr. o emitentov cenných papierov obchodovaných na burze, regulované finančné spoločnosti, ďalej podniky, ktorých hlavná činnosť spočíva v držbe akcií v prevádzkových podnikoch v tom istom členskom štáte, pričom ich konečný užívatelia výhod sú takisto rezidentmi na daňové účely a iné. Vidíme teda, že holdingy, resp. holdingové spoločnosti nemusia byť za splnenia určitých podmienok vyhodnotené ako rizikové subjekty. Ako negatívum však považujeme to, že posledná zmienená výluka sa viaže na splnenie podmienky daňovej rezidencie v tom istom členskom štáte.

Subjekty, ktoré sú pre naplnenie vstupných kritérií vyhodnotené ako rizikové, musia plniť oznamovaciu povinnosť. Tá bude plnená deklarováním určitých skutočností v rámci daňového priznania, ktoré budú musieť, samozrejme, aj riadne preukázať a zdokladovať. Konkrétne sa bude jednať o skutočnosti, ktoré majú preukázať naplnenie minimálnych požiadaviek na ekonomickú aktivitu. Pôjde o preukázanie toho, že daná spoločnosť má v členskom vlastné priestory alebo priestory, ktoré môže výhradne využívať, ďalej preukázanie vlastného bankového účtu v EÚ, a konečne preukázanie aj toho, že aspoň jeden konateľ (alebo iný člen štatutárneho orgánu) oznamujúcej spoločnosti vykonávajúci riadne rozhodovacie činnosti alebo väčšina zamestnancov takéhoto subjektu sú daňovými rezidentmi v danom členskom štáte alebo v takej vzdialenosti, aby nebol narušený výkon činností.

Samotná deklarácia v daňovom priznaní nebude postačovať a oznamujúci subjekt bude povinný preukázať ním tvrdené skutočnosti príslušnému správcovi dane. V prípade, ak si subjekt svoje povinnosti nesplní, tak návrh smernice ATAD III dokonca predpokladá možnosť uloženia sankcie za nesplnenie povinnosti, a to až vo výške 5 % z obratu takejto spoločnosti za dané zdaňovacie obdobie. Percentuálne vyjadrenie sankcie môže pôsobiť odstrašujúco pre subjekty a primäť ich tak k riadnemu a včasnému plneniu aj takýchto nepeňažných povinností, ktoré majú nezanedbateľný význam v snahe o zamedzenie zneužívania schránkových spoločností.

Preukázanie uvedených skutočností zo strany oznamujúceho subjektu vedie k záveru o tom, že takýto subjekt má v príslušnom zdaňovacom období dostatočnú ekonomickú aktivitu (teda substance). Aj v prípade, ak niektorá z minimálnych požiadaviek nie je naplnená, tak oznamujúca spoločnosť môže pochybnosti daňovej správy o svojej ekonomickej aktivite stále vyvrátiť predložením ďalších podkladov. Pôjde najmä o dokumenty podporujúce komerčné dôvody pre založenie spoločnosti, informácie o zamestnancoch, informácie o organizačnej štruktúre a ďalšie (Chlebec, 2022).

Ďalej z predmetného návrhu vyplýva možnosť oznamujúcich spoločností, požiadať príslušný orgán daňovej správy o udelenie výnimky spod daných povinností. Pôjde o situácie, kedy oznamujúca spoločnosť preukáže, že jej začlenenie v rámci určitej štruktúry nemá za následok zníženie daňovej povinnosti skupiny alebo skutočných vlastníkov. Rozhodnutie príslušného orgánu, ktorým bola udelená takáto výnimka, je platné na príslušné zdaňovacie obdobie s možnosťou prolongácie až na ďalších 5 zdaňovacích obdobiach, a to za predpokladu, že nedošlo k žiadnym faktickým alebo právnym zmenám k oznamujúcemu subjektu, skupine alebo skutočným vlastníkom.

Nemej významné sú aj daňové následky v prípade nesplnenia minimálneho štandardu stanoveného návrhom smernice ATAD III na ekonomickú aktivitu. Ak stanovené požiadavky oznamujúci subjekt nesplní a ani následne sa mu nepodarí vyvrátiť pochybnosti tým, že predloží príslušnej daňovej autorite ďalšie dôkazné prostriedky, tak na to sa viaže odopretie výhod plynúcich zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a nemožnosť aplikácie oslobodenia od dane, pokiaľ ide o dividendy, úrok a licenčné poplatky podľa príslušných právnych aktov EÚ. Okrem toho platí, že orgány daňovej správy budú oprávnené takémuto subjektu nevydať potvrdenie o daňovej rezidencii alebo ho síce vydajú, ale s poznámkou o tom, že takýto subjekt nemá nárok na príslušné daňové výhody.

Už ako bolo aj úvodom v tejto časti príspevku uvedené, tak návrh smernice ATAD III obsahuje aj ustanovenia, ktorým sa menia a dopĺňajú ustanovenia smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (známa aj pod označením DAC). Pre šírku uvedenej problematiky (automatická výmena informácií a daňová kontrola) sa jej z dôvodu obmedzeného rozsahu predmetného článku nebudeme bližšie venovať.

Návrh smernice ATAD III predpokladá v rámci svojich ustanovení, že do vnútroštátneho právneho poriadku má byť transponovaná najneskôr do 30. júna 2023 a účinnosť majú príslušné ustanovenia nadobudnúť najneskôr od 1. januára 2024. Obdobne, ako tomu bolo pri smerniciach ATAD I a II, tak aj tu sa predpokladá, že členské štáty majú informovať Komisiu ohľadom vykonávania smernice, čo je nevyhnutný prvok v rámci procesu monitorovania a hodnotenia prijatých opatrení. Informačnú povinnosť má však aj Európska komisia samotná vo vzťahu k Európskemu parlamentu a Rade, a to v podobe správ o uplatňovaní smernice ATAD III. Časový interval na predkladanie správ je stanovený na 5 rokov počnúc 1. januárom 2024.

## ZÁVER

Boj proti únikom na daniach naďalej pokračuje. Uvedené platí aj napriek tomu, že aktuálne svetom lomcujú mnohé iné témy, ktoré dostávajú aj viacej mediálneho priestoru, a preto v spoločnosti väčšmi rezonujú. Cieľom tohto príspevku bolo poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine de lege ferenda v uvedenej oblasti výskumu.

Z uvedeného dôvodu sme sa v počiatočných stadiách tohto príspevku zamerali na to, čo možno rozumieť pod schránkovou spoločnosťou v rámci vedeckej komunity, ale taktiež sme poukázali aj na to, ako poníma tieto entity judikatúra Súdneho dvora EÚ. Z nej vyplýva zásadná skutočnosť, že aj také subjekty, ktoré sa na prvý pohľad môžu javiť ako schránkové spoločnosti, môžu mať ekonomické opodstatnenie, a teda majú substance, čo je rozhodným prvkom, resp. kritériom pre vyhodnocovanie týchto otázok.

Ďalej sme poukázali na to, že v boji proti únikom na daniach sa snaží presadzovať razantným spôsobom EÚ, i keď v určitých momentoch sme prejavili

pochybnosti o skutočnom záujme tohto medzinárodného integračného zoskupenie, resp. jeho čelných predstaviteľov o riešenie daného problému. Toto konštatovanie neplatí len vo vzťahu ku už prijatým právnym aktom ako sú smernica ATAD I a II, ale taktiež aj vo vzťahu ku návrhu smernice ATAD III, ktorej sme venovali centrálnu pozornosť.

Návrh smernice ATAD III sa má spočiatku vzťahovať len na spoločnosti v rámci EÚ. Európska komisia však dodáva, že v nadväznosti na smernicu ATAD III by mal byť predstavený ďalší návrh legislatívneho aktu, ktorý bude adresovať aj spoločnosti nesúce takýto prívlastok mimo štátov EÚ, teda v rámci tretích krajín. Sme toho názoru, že zamýšľané znenie smernice ATAD III tak bude mať diskriminačný charakter, pretože bude znevýhodňovať spoločnosti z dôvodu ich sídla na území členského štátu EÚ. Jedným dychom však treba dodať, že väčšina štátov, ktoré sú označované za daňové raje, a ktoré vytvárajú živnú pôdu pre schránkové spoločnosti, sa nachádza práve mimo rámca krajín tvoriacich EÚ.

Zastávame postoj, že EÚ by sa mala snažiť o dosiahnutie konsenzu na komplexnej úprave, ktorá by adresovala aj tie spoločnosti, ktoré sa nachádzajú mimo územia EÚ. Týmto krokom by sa eliminoval diskriminačný charakter navrhovanej úpravy. Bola by veľmi naivná predstava, že veľké, nadnárodné spoločnosti nebudú schopné obchádzať takéto pravidlá ďalšími schémami a presídľovaním spoločností. Práve naopak, to môže viesť k opačnému efektu, kedy sa zvýši počet takýchto špekulatívnych konaní, keďže smernica naň ponúka vcelku veľký priestor.

Nemenej významnou otázkou je aj kvalita daňového zákonodarstva, ktorú značným spôsobom ovplyvňuje aj normotvorná činnosť Európskeho parlamentu a Rady. Návrh smernice ATAD III predpokladá ďalšiu novelizáciu ešte pred tým než je ona samotná prijatá. Uvedená skutočnosť je absurdná a nevidíme naň žiaden racionálny dôvod. Obdobne sa postupovalo aj pri prijatí smernice ATAD I, kedy v zapätí na jej prijatie bola prijatá smernica ATAD II, ktorá ju menila a dopĺňala v otázke hybridných nesúladov. Dochádza tým k hypertrofii právnych aktov a znižuje sa tak kvalita daňového zákonodarstva ako celku.

Čas ukáže, ako sa celý legislatívny proces završí a v akej podobe bude skutočne smernica ATAD III prijatá. Jedno však možno konštatovať s určitosťou, a síce že zneužívanie schránkových spoločností je jav, ktorému je potrebné zamedziť. Inak budú aj naďalej znášať daňové bremeno poctiví daňovníci na úkor subjektov, ktoré sa dopúšťajú týchto špekulatívnych konaní. Zaujímavé bude taktiež sledovať proces transpozície smernice ATAD III v jednotlivých členských

štátov a aj toho, či štáty dodržia len minimálny štandard ňou stanovený alebo, naopak, rozhodnú sa ešte kritéria / pravidlá sprísniť.

## POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V., 2015. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. BONK, F., 2017. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)? *Justičná revue*. roč. 69, č. 6-7, s. 868. ISSN 1335-6461.
3. BUJŇÁKOVÁ, M., 2013. Je v Európa potrebná harmonizácia daní? In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 27-47. ISBN 9788070979990.
4. CAKOČI, K. a kol., 2019. *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Košice: ŠafárikPress. ISBN 978-80-8152-811-8.
5. ČERVENÁ, K. a R. HUČKOVÁ, 2015. Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov. In: BABČÁK, V., ROMÁNOVÁ, A., VOJNÍKOVÁ, I. ed. *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 115-127. ISBN 9788081523038.
6. DEVEROVÁ, J., „Substance“ holdingovej spoločnosti podľa § 13c ods. 2 písm. b) ZDP. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. roč. 2021, č. 4, s. 19-23. ISSN 2644-688X.
7. DOURADO, A. P., 2017. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS. *INTERTAX*. roč. 44, č. 7, s. 440-446. ISSN 01652826.
8. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M., *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ISBN 978-80-8152-403-5.
9. CHLEBEC, M., 2022. *ATAD 3 – Návrh smernice EÚ o minimálnych požiadavkách na ekonomickú aktivitu* [online]. [cit. 2022-08-15]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/dane/articles/tad3-navrh-smernice-eu.html>.

10. KAČALJAK, M., 2016. Možné súvislosti implementácie smernice ATAD na Slovensku. In: LENHART, M., ANDRAŠKO, J., HAMULÁK, J. ed. *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2016*. Bratislava: Univerzita Komenského, s. 56-67. ISBN 978-80-7160-424-2.
11. POPOVIČ, A., 2018. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ISBN 978-80-8152-633-6.
12. RADVAN, M., 2016. *Dúchodkové daně*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-8395-0.
13. ŠTRKOLEC, M., 2013. Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty. In: SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. ed. *Právo, obchod, ekonomika III*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 398-409. ISBN 9788081520563.
14. VARTAŠOVÁ, A., 2020. Eliminácia daňových únikov v oblasti dane z príjmov. In: *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 219-280. ISBN 9788081528767.