

Osobitná správa

## Boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb

EÚ vytvorila prvú obrannú líniu, existujú však nedostatky v spôsobe vykonávania a monitorovania opatrení



EURÓPSKY  
DVOR  
AUDÍTOROV

# Obsah

	Body
<b>Zhrnutie</b>	I – IX
<b>Úvod</b>	01 – 21
<b>Škodlivé daňové režimy a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb – perspektíva EÚ</b>	01 – 05
<b>Opatrenia a nástroje EÚ</b>	06 – 15
<b>Úlohy a zodpovednosti</b>	16 – 21
<b>Rozsah auditu a audítorský prístup</b>	22 – 30
<b>Pripomienky</b>	31 – 92
<b>Spoločný legislatívny rámec EÚ je zavedený, ale chýba mu usmernenie na objasnenie právnych nejasností</b>	31 – 53
Legislatíva je vo veľkej miere zosúladená s medzinárodným vývojom, no v uplatňovaní pravidiel pretrvávajú značné nejasnosti	32 – 43
Chýbajú usmernenia o tom, ako vykonávať a uplatňovať legislatívne akty	44 – 48
Komisia primerane dohliada na začlenenie právnych predpisov EÚ do vnútroštátnych právnych predpisov, ale komplexné hodnotenia meškajú	49 – 53
<b>Členské štáty si informácie podľa DAC 6 vymieňajú automaticky, ale používajú ich v obmedzenom rozsahu</b>	54 – 66
Postupy oznamovania podľa DAC 6 sú zavedené, ale kontroly kvality nie sú v kontrolovaných členských štátoch jednotné	55 – 58
Existujú nedostatky v kvalite automaticky vymieňaných informácií DAC 6	59 – 63
Členské štáty skontrolovali navrhnuté systémy sankcií za nesúlad s DAC 6, ale ešte ich neuplatnili	64 – 66
<b>Práca skupiny pre kódex správania vedie k legislatívnym zmenám, ale výsledky sú obmedzené</b>	67 – 84
Komisia plní svoju obmedzenú úlohu pri podpore skupiny pre kódex správania	70 – 74
Členské štáty zaviedli odporúčania na odstránenie škodlivých daňových režimov, hoci obdobie na návrat k predchádzajúcemu režimu a obdobie zachovania predchádzajúceho stavu boli v niektorých prípadoch zdĺhavé	75 – 79

Členské štáty prijímajú ochranné opatrenia proti nespolupracujúcim jurisdikciám, ale prístup nie je jednotný	80 – 84
<b>Neexistuje žiadny vhodný rámec monitorovania výkonnosti na kontrolu účinkov prijatých opatrení EÚ</b>	85 – 92
V jednorazových projektoch EÚ sa odhadoval vplyv vyhýbania sa daňovým povinnostiam a daňových únikov, neexistuje však spoločný rámec EÚ na monitorovanie výkonnosti	86 – 90
Iba jeden z piatich kontrolovaných členských štátov mal zavedený výkonnostný rámec na posúdenie účinnosti opatrení	91 – 92
<b>Záver a odporúčania</b>	93 – 101

## Prílohy

Príloha I – Náš audítorský prístup na úrovni Komisie

Príloha II – Náš audítorský prístup v členských štátoch

Príloha III – Právne predpisy EÚ v porovnaní s normami OECD/G20 BEPS

Príloha IV – Opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam zavedené ATAD

Príloha V – Riziko rôznych výkladov ustanovení DAC 6 o teste hlavného účelu a charakteristických znakov (príloha IV smernice)

Príloha VI – Prevádzkové problémy súvisiace s oznamovaním podľa DAC 6 pomocou schémy XML EÚ

Príloha VII – Riziko odlišných výkladov iných ustanovení TDRD 6

Príloha VIII – Programy Fiscalis a ATAD, DAC 6 a TDRD

Príloha IX – Kódex správania EÚ pri zdaňovaní podnikov – Kritériá na posúdenie potenciálne škodlivých preferenčných daňových opatrení

Príloha X – Úloha Komisie v súvislosti so skupinou pre kódex správania

## Skratky

## Glosár

**Odpovede Komisie**

**Harmonogram**

**Auditorský tím**

## Zhrnutie

I Škodlivé daňové režimy a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb sú ekonomickými javmi, ktoré sú zrejmé nielen na úrovni EÚ, ale predstavujú aj celosvetovú výzvu. Daňový režim sa považuje za škodlivý, ak krajina zavedie režim, ktorý má nepriaznivé účinky, ako je narušenie zahraničných základov dane alebo nespravodlivé rozdelenie daňového zaťaženia. Takéto režimy môžu viesť k výrazným daňovým stratám pre členské štáty EÚ a deformáciám na vnútornom trhu.

II EÚ zaviedla právny rámec a využíva ďalšie podporné nástroje ako prvú obrannú líniu proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Národné vlády členských štátov EÚ majú naďalej do značnej miery voľnosť pri navrhovaní vlastných daňových zákonov a systémov a zásah na úrovni EÚ sa môže uskutočniť len tam, kde je ovplyvnené fungovanie vnútorného trhu. V tomto rámci je Európska komisia zodpovedná za presadzovanie práva EÚ a monitorovanie, koordináciu a harmonizáciu opatrení členských štátov.

III V tomto audite sa posudzovalo, či je v rámci obmedzeného rozsahu právomocí EÚ v oblasti priamych daní rámec EÚ dostatočný. Posúdili sme preto vhodnosť opatrení a mechanizmov používaných v EÚ Komisiou aj členskými štátmi. Zamerali sme sa najmä na návrh a vykonávanie troch smerníc (smernice o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, 5. zmeny smernice o administratívnej spolupráci v oblasti daní (DAC 6) a smernice o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia) v období 2019 až 2023. Preskúmali sme tiež, či si členské štáty a Komisia splnili svoje povinnosti v súvislosti s právne nezáväzným kódexom správania EÚ pri zdaňovaní podnikov, a posúdili sme, či efektívne monitorujú plnenie svojich politík v oblasti, v ktorej sme vykonávali audit.

IV Tento audit sme vykonali, pretože audity EDA sa opatreniami EÚ prijatými na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb ucelene nezaoberali, hoci ich ekonomický význam a dôležitosť pre EÚ vzrástli. Naša predchádzajúca práca v tejto oblasti sa zamerala na postupy zavedené smernicou o administratívnej spolupráci v oblasti daní (DAC 1 až 5, [osobitná správa 03/2021](#)). V tomto audite sme rozšírili rozsah analýzy tak, aby sa vzťahovala na širšiu škálu opatrení s cieľom zlepšiť ich účinnosť, ktorých konečným účelom je zabezpečiť, aby sa v správnom členskom štáte zaplatila správna suma dane.

**V** Náš celkový záver je, že zavedený rámec EÚ slúži ako nevyhnutná prvá obranná línia na podporu boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v rámci obmedzeného rozsahu jej právomocí. Existujú však nedostatky v spôsobe, akým sa vypracovali a vykonávali opatrenia EÚ, a neexistuje vhodný monitorovací systém na posúdenie ich účinnosti.

**VI** V tomto audite sa posudzovalo, či je v rámci obmedzeného rozsahu právomocí EÚ v oblasti priamych daní rámec EÚ dostatočný. Identifikovali sme však nejasné vymedzenia a medzery, ktoré viedli k rôznym výkladom v jednotlivých členských štátoch. Komisia dohliada na účinné začlenenie právnych predpisov EÚ do vnútroštátnych právnych predpisov, ale niektoré hodnotenia meškajú, aj keď prebiehajú. Na úrovni členských štátov sa naše hlavné zistenia týkajú vykonávania smernice DAC 6. Zistili sme, že päť kontrolovaných členských štátov si vymieňalo daňové informácie o potenciálne škodlivých cezhraničných opatreniach, ale vykonalo málo kontrol kvality údajov a získané informácie využívalo len málo.

**VII** Hoci Komisia poskytuje skupine pre kódex správania uspokojivú pomoc pri posudzovaní potenciálne škodlivých daňových režimov, jej úloha bola v čase auditu veľmi obmedzená. Členské štáty sa vzdajú svojich škodlivých daňových režimov, keď to skupina odporučí. V niekoľkých prípadoch však bola lehota na dosiahnutie súladu oveľa dlhšia ako dva roky odporúčané Radou. Vzniká tak riziko, že spoločnosti budú naďalej dlhšie profitovať z nespravodlivého daňového zvýhodnenia.

**VIII** Zistili sme tiež, že Komisia a štyri z piatich kontrolovaných členských štátov nemali vhodný prístup na meranie výkonnosti nástrojov používaných na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v EÚ. Nedostatok vhodných rámcov výkonnosti im zabránil merať a hodnotiť svoje úsilie a nasadzovať zdroje tam, kde sú najviac potrebné.

**IX** Komisii odporúčame, aby:

- objasnila legislatívny rámec EÚ,
- zlepšila kvalitu správ podľa smernice DAC 6,
- zabezpečila, aby bol vplyv sankcií primeraný,
- posilnila svoju podporu skupine pre kódex správania,
- monitorovala výsledky a vplyvy boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

# Úvod

## Škodlivé daňové režimy a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb – perspektíva EÚ

**01** Na jednotnom trhu EÚ je vnútroštátny daňový systém každého členského štátu ovplyvnený inými daňovými jurisdikciami, najmä ak tieto jurisdikcie ponúkajú daňové výhody na prilákanie korporácií, fyzických osôb alebo kapitálu na ich územie. Akékoľvek vnútroštátne daňové opatrenie, ktoré zvyšuje konkurencieschopnosť daňového systému jednej krajiny oproti systému inej krajiny, je formou daňovej súťaže.

**02** Daňová súťaž vo forme škodlivých daňových režimov sa stáva pre EÚ problémom, ak vedie k nežiaducim dôsledkom, najmä k narušeniu hospodárskej súťaže v rámci jednotného trhu EÚ. Daňový režim je škodlivý, ak spôsobuje nepriaznivé účinky, ako je narušenie zahraničných základov dane alebo nespravodlivé rozdelenie daňového zaťaženia (pozri [rámček 1](#)).

## Rámček 1

### Modely škodlivých daňových praktík

Na zvýšenie konkurencieschopnosti vnútroštátneho daňového systému možno použiť určité daňové opatrenia. Hoci sú takéto opatrenia legitímne, existuje riziko, že poškodia jednotný trh EÚ, ak ich štruktúra naruší obchod a investície a naruší iné vnútroštátne základy dane.

V štúdii Európskeho parlamentu z roku 2021 s názvom „**Škodlivé daňové praktiky v rámci EÚ: definícia, identifikácia a odporúčania**“ bolo identifikovaných sedem daňových opatrení uplatňovaných členskými štátmi, ktoré by sa v určitých prípadoch mohli považovať za škodlivé daňové praktiky:

- zníženie sadzieb dane z príjmov právnických osôb (preteky o dosiahnutie najnižšej úrovne),
- režimy patentovej kolónky,
- štruktúry na vytváranie schránkových spoločností,
- režimy odpočítania fiktívnych úrokov,
- režimy oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov,
- režimy osobitných hospodárskych zón,
- záväzné stanoviská.

**03** Keď daňovníci používajú zákonné metódy na minimalizáciu výšky dlžnej dane, nazýva sa to vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Globalizované ekonomické prostredie umožnilo stále zložitejšie obchodné modely a podnikové štruktúry, čo nadnárodným spoločnostiam uľahčilo presun ziskov cez hranice a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Využívanie nesúladu a medzier medzi vnútroštátnymi daňovými systémami spoločnosťami na účely agresívneho daňového plánovania sa stáva formou škodlivého vyhýbania sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

**04** Škodlivé daňové režimy a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb vedú k situácii, keď daňovníci, ktorí nemajú možnosť využívať schémy agresívneho daňového plánovania alebo podobné opatrenia, budú musieť „chýbajúce“ daňové príjmy dopĺňať väčším príspevkom. Vedú tiež k nespravodlivej hospodárskej súťaži medzi spoločnosťami a k nerovnakým podmienkam medzi krajinami, čo môže viesť k strate daňových príjmov pre členské štáty EÚ a deformáciám na vnútornom trhu.



Boj proti týmto javom neprebieha výlučne na úrovni EÚ, ale predstavuje celosvetovú výzvu. V dôsledku toho sú mnohé nedávne opatrenia EÚ v tejto oblasti založené na medzinárodných dohodách, ako je napríklad [inkluzívny rámec OECD/G20 pre boj proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov](#) (BEPS), ktorý tvorí 15 opatrení zameraných na zmiernenie súvisiacich problémov a stanovenie medzinárodných noriem v tejto oblasti.

**05** Údajov EÚ o odhadoch daňových strát v dôsledku škodlivých daňových režimov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam je málo a aktuálne odhady nie sú k dispozícii. Vo [výročnej správe o zdaňovaní za rok 2023](#), ktorú vypracovala Komisia, sa zdôraznili straty príjmov z dane z príjmov právnických osôb v dôsledku agresívneho daňového plánovania a vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Na základe odhadov z roku 2013 by straty daňových príjmov mohli celosvetovo dosiahnuť približne 172,7 mld. EUR, z čoho by Európa mohla stratiť 68,2 mld. EUR. V štúdiách o zdaňovaní príjmov právnických osôb sa odhaduje, že celosvetový rozsah presunov ziskov viedol k celkovej globálnej strate daňových príjmov vo výške 183 až 274 mld. EUR.

## Opatrenia a nástroje EÚ

**06** Boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a zabezpečenie spravodlivej daňovej súťaže sa nedávno dostali na popredné miesto v programe EÚ, hoci opatrenia EÚ nemôžu oslabiť výsadu členských štátov v oblasti priamych daní. Právomoci EÚ sú obmedzené na stanovenie všeobecných pravidiel pre daňovú politiku členských štátov. Na rozdiel od nepriamych daní v zmluvách EÚ nie je výslovne upravená harmonizácia priamych daní.

**07** V zmluve o EÚ sa stanovuje, že na úrovni EÚ sa prijímú opatrenia, ak Komisia zistí rozdiely v právnych ustanoveniach, pravidlách alebo správnej praxi členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu ([článok 115 ZFEÚ](#)). Množstvo smerníc stanovuje všeobecné normy na systémovej úrovni a vytvára nástroje na podporu boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Okrem legislatívnych aktov vo forme smerníc je regulačný rámec EÚ podporovaný právne nezáväznými nástrojmi (tzv. „*soft law*“) (ako je kódex správania EÚ pri zdaňovaní podnikov alebo odporúčania pre jednotlivé krajiny v rámci európskeho semestra), ktoré nemajú žiadnu právnu záväznosť.

**08** Komisia položila základy súčasného rámca EÚ na podporu boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v niekoľkých daňových balíkoch a akčných plánoch<sup>1</sup>. V **záveroch Rady** z decembra 2015 sa tiež zdôraznila potreba nájsť spoločné, no flexibilné riešenia na úrovni EÚ v súlade s 15 opatreniami v rámci **Akčného plánu OECD na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS)**, ktorý sa stal inkluzívnym rámcom OECD/G20 pre BEPS v júni 2016. Revidovaný projekt rozšíril rozsah pôsobnosti iniciatívy tak, aby zahŕňal širšiu skupinu krajín nad rámec členstva v OECD a vytvoril medzinárodnú normu v tejto oblasti.

**09** Medzi smernice (prijaté pred 1. januárom 2019) v oblasti priamych daní, ktorými sa stanovili pravidlá platné pre všetkých daňovníkov podliehajúcich dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte, patrí:

- smernica o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (**ATAD**) a jej zmena<sup>2</sup>,
- 5. zmena smernice o administratívnej spolupráci v oblasti daní (2011/16/EÚ) (**DAC 6**)<sup>3</sup>,
- smernica o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia (**TDRD**)<sup>4</sup>.

**10** Cieľom **ATAD** je posilniť priemernú úroveň ochrany pred agresívnym daňovým plánovaním stanovením pravidiel, ktorých cieľom je zabrániť narušeniu základov dane na vnútornom trhu a presunu ziskov z vnútorného trhu, ako aj vytvoriť spravodlivé a transparentné daňové prostredie v členských štátoch harmonizáciou pravidiel vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Smernica sa zaoberá rôznymi formami vyhýbania sa daňovým povinnostiam, najmä stratégiami agresívneho daňového plánovania, ktoré využívajú rozdiely vo vnútroštátnych daňových právnych predpisoch na zníženie celkovej daňovej povinnosti spoločnosti.

---

<sup>1</sup> Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade – Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí činnosti, [COM\(2015\) 302 final](#); Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade – Akčný plán pre spravodlivé a jednoduché zdaňovanie na podporu stratégie obnovy, [COM\(2020\) 312 final](#).

<sup>2</sup> Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 (ATAD 1) zmenená smernicou Rady (EÚ) 2017/952 (ATAD 2).

<sup>3</sup> Smernica Rady (EÚ) 2018/822 (DAC 6).

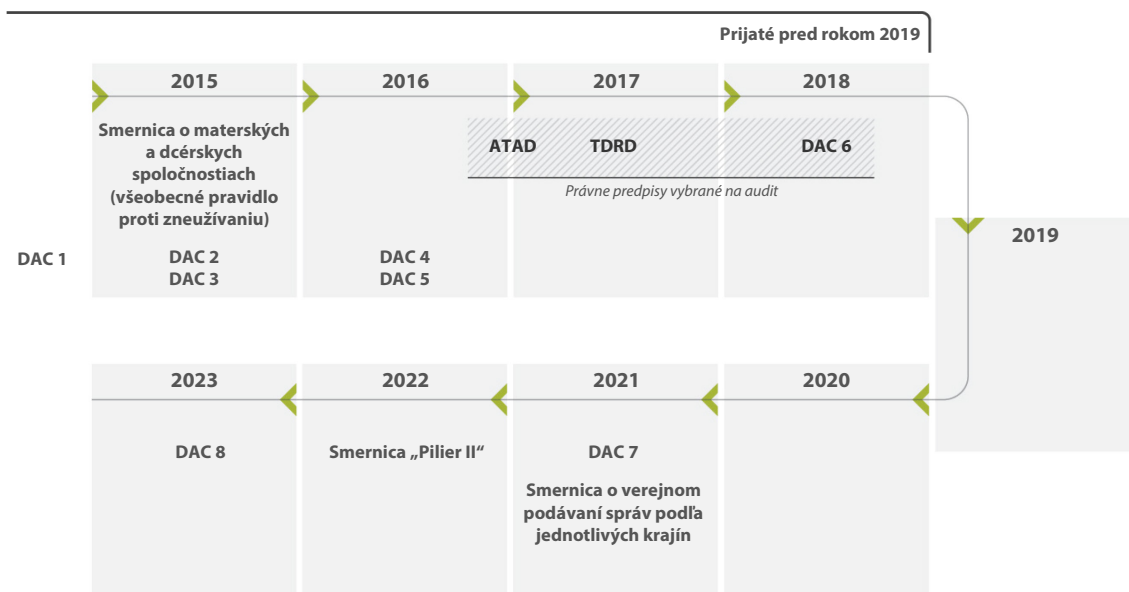
<sup>4</sup> Smernica Rady (EÚ) 2017/1852 (TDRD).

**11** [Smernica Rady 2011/16/EÚ \(DAC\)](#), ktorá vytvorila právny základ pre administratívnu spoluprácu v oblasti priamych daní v EÚ, vyžaduje, aby si všetky členské štáty navzájom vymieňali určité informácie týkajúce sa daní. Piatou zmenou smernice ([DAC 6](#)) sa zaviedlo povinné zverejňovanie v prípade potenciálne škodlivých cezhraničných opatrení s cieľom ďalej posilniť daňovú transparentnosť a bojovať proti agresívnemu daňovému plánovaniu.

**12** Akčný plán Komisie z roku 2015 sa vo veľkej miere zamerlal na opatrenia na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov, ale vyzval aj na zlepšenie mechanizmov na odstránenie dvojitého zdanenia s cieľom zabezpečiť istotu a predvídateľnosť pre podniky, keďže dvojité zdanenie na jednotnom trhu môže mať negatívny vplyv na cezhraničné investície a môže viesť k hospodárskym deformáciám a neefektívnosti. Cieľom [TDRD](#) je zlepšiť mechanizmy riešenia sporov v oblasti zdanenia medzi členskými štátmi EÚ zavedením spoločných postupov a lehôt a zabezpečiť tak hladšie riešenie sporov v oblasti zdanenia. Daňovníci, ktorí čelia reštriktívnejším mechanizmom riešenia daňových sporov v jednom členskom štáte v porovnaní s inými, zažívajú istú formu nespravodlivého zaobchádzania. Z pohľadu daňovníka je teda smernica [TDRD](#) nástrojom na zmiernenie tohto zaobchádzania, ktoré je pre neho škodlivé tým, že vytvára rovnaké podmienky.

**13** Medzi ďalšie relevantné legislatívne akty EÚ (prijaté pred rokom 2019) v oblasti priamych daní patrí [DAC 3](#) (automatická výmena informácií o cezhraničných záväzných stanoviskách a záväzných stanoviskách k stanoveniu metódy ocenenia), [DAC 4](#) (správy podľa jednotlivých krajín) a [smernica o materských a dcérskych spoločnostiach](#) (vrátane pravidiel proti zneužívaniu). Legislatívny rámec EÚ sa vyvíja a rozširuje, pričom posledným vývojom je [DAC 7](#), [DAC 8](#) a prijatie [smernice „Pilier 2“](#) o zabezpečení minimálnej úrovne zdanenia veľkých nadnárodných podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v rámci EÚ (pozri [ilustráciu 1](#)).

## Ilustrácia 1 – Prijatie príslušných právnych predpisov EÚ



Zdroj: EDA.

**14** Okrem legislatívnych aktov Rada v roku 1997 prijala kódex správania EÚ pri zdaňovaní podnikov (ďalej len „kódex“)<sup>5</sup>, ktorý je právne nezáväzným nástrojom (tzv. „*soft law*“). Vyzvala členské štáty, aby plne spolupracovali pri predchádzaní daňovým únikom a vyhýbaní sa daňovým povinnostiam uplatňovaním tohto medzivládneho, právne nezáväzného nástroja a zohráva osobitnú úlohu pri podpore spravodlivej daňovej súťaže v rámci EÚ aj mimo nej. V roku 1998 bola zriadená skupina pre kódex správania (ďalej len „skupina“) s cieľom posúdiť preferenčné daňové opatrenia, ktoré by mohli patriť do rozsahu pôsobnosti kódexu. Skupinu tvoria vysokí predstavitelia členských štátov a Komisie.

**15** Komisia je tiež schopná riešiť vnútroštátne daňové režimy, ktoré podporujú agresívne cezhraničné daňové plánovanie a vydávať odporúčania pre jednotlivé krajiny v rámci európskeho semestra, ďalšieho právne nezáväzného nástroja. Európsky semester je rámcom pre integrovaný dohľad a koordináciu hospodárskych politík a politík zamestnanosti v celej EÚ.

<sup>5</sup> Závery zo zasadnutia Rady ECOFIN z 1. decembra 1997 týkajúce sa daňovej politiky, Ú. v. ES C 2, 6.1.1998.

## Úlohy a zodpovednosti

**16** Navrhovanie a vývoj daňových politík, ako aj výber daní je v právomoci členských štátov EÚ. Prioritou v rámci daňovej politiky EÚ je však aj boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Komisia zohráva v tejto oblasti mnohostrannú úlohu. Medzi jej zodpovednosti patrí monitorovanie, koordinácia, harmonizácia a presadzovanie, ktorých cieľom je podporovať spravodlivú daňovú súťaž a predchádzať deformácii jednotného trhu v dôsledku škodlivých daňových režimov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

**17** Zodpovedným oddelením Komisie je Generálne riaditeľstvo pre dane a colnú úniu (GR TAXUD). V rámci svojej úlohy ústredného orgánu v úsilí EÚ o vytvorenie spravodlivého a transparentného daňového prostredia v rámci jednotného trhu EÚ sa od GR TAXUD vyžaduje:

- navrhovať legislatívne návrhy a dohliadať na vykonávanie legislatívy v členských štátoch,
- poskytovať mechanizmy, systémy a elektronické rozhrania na umožnenie výmeny daňových informácií a dohliadať na centrálny zoznam EÚ na výmenu informácií o cezhraničných daňových opatreniach,
- poskytovať usmernenia a zabezpečiť jednotný výklad a uplatňovanie príslušných právnych predpisov EÚ v členských štátoch,
- analyzovať daňové režimy členských štátov a poskytnúť skupine pre kódex správania odporúčania týkajúce sa škodlivosti týchto režimov,
- analyzovať daňové režimy všetkých dotknutých krajín mimo EÚ a navrhnúť ich zahrnutie alebo vylúčenie zo [zoznamu EÚ obsahujúceho jurisdikcie, ktoré nespolupracujú](#) na daňové účely.

**18** Európsky parlament neustále sleduje vývoj v oblasti daňových únikov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam a je aktívny prostredníctvom viacerých svojich výborov, napr. stály podvýbor pre daňové záležitosti (FISC) a *ad hoc* vyšetrovacie výbory. Pracovné skupiny Rady a ďalšie prípravné orgány, ktoré sa zaoberajú týmito oblasťami, fungujú predovšetkým prostredníctvom skupiny pre kódex správania (ďalej len „skupina“). Daňové právo EÚ sa vo všeobecnosti prijíma jednomyselným hlasovaním Rady, pričom sa zohľadňuje stanovisko Európskeho parlamentu.

**19** Skupina bola založená s cieľom posúdiť daňové opatrenia, ktoré by mohli patriť do rozsahu pôsobnosti právne nezáväzného kódexu správania EÚ pri zdaňovaní podnikov (ďalej len „kódex“). Medzi hlavné úlohy skupiny patrí:

- identifikácia daňových praktík v rámci členských štátov EÚ, ktoré sa považujú za škodlivé pre spravodlivú hospodársku súťaž,
- monitorovanie daňových režimov a posudzovanie, či spĺňajú stanovené kritériá na určenie škodlivých daňových režimov,
- uľahčenie dialógu a spolupráce medzi členskými štátmi, ktoré im umožní deliť sa o najlepšie režimy a koordinovať svoje úsilie,
- podpora transparentnosti vyžadovaním od členských štátov, aby poskytovali informácie o svojich daňových opatreniach a rozhodovacích postupoch,
- ochrana EÚ pred škodlivými daňovými režimami krajín mimo EÚ: skupina je zodpovedná za prípravu zoznamu EÚ obsahujúceho jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely.

**20** Národné vlády členských štátov EÚ môžu vo veľkej miere slobodne navrhovať svoje vlastné daňové právne predpisy a systémy. Vo všetkých vnútroštátnych právnych predpisoch sa však musia dodržiavať určité základné zásady, ako je nediskriminácia a sloboda pohybu v rámci vnútorného trhu.

**21** Úlohou členských štátov je:

- zabezpečovať fungovanie daňových systémov,
- vykonávať opatrenia EÚ určené na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, daňovým únikom a presunom ziskov,
- zhromažďovať a vykazovať požadované informácie súvisiace s daňami,
- vymieňať si najlepšie postupy,
- zabezpečovať spravodlivú daňovú súťaž na vnútornom trhu.

## Rozsah auditu a audítorský prístup

**22** Cieľom nášho auditu bolo posúdiť, či je rámec EÚ na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb primeraný v rámci obmedzeného rozsahu právomocí EÚ v oblasti priamych daní (pozri bod **06**). Na tento účel sme posúdili vhodnosť opatrení a mechanizmov používaných v EÚ so zameraním sa na navrhovanie a vykonávanie troch smerníc (ATAD, DAC 6 a TDRD) v období 2019 až 2023.

**23** Vybrali sme ATAD, DAC 6 a TDRD, pretože to boli kľúčové legislatívne akty v oblasti priamych daní prijaté pred 1. januárom 2019, riešia systémové problémy a sú všeobecne uplatniteľné na všetky spoločnosti v rámci EÚ. Koncový dátum bol určený časom, ktorý členské štáty potrebovali na ich začlenenie do národnej legislatívy a vykonávanie. Preskúmali sme tiež, či si členské štáty a Komisia splnili svoje povinnosti v súvislosti s právne nezáväzným kódexom správania EÚ pri zdaňovaní podnikov a posúdili sme monitorovanie výkonnosti v oblasti auditu.

**24** Audit sme vykonali, pretože mechanizmy a systémy na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb neboli doteraz dôkladne kontrolované. Pri audite „Výmena daňových informácií v EÚ: pevný základ, ale medzery vo vykonávaní“ ([osobitná správa 3/2021](#)) sme upozornili na nedostatky v postupoch podľa DAC 1 až 5. Tento audit vychádzal zo záverov, ku ktorým sa dospelo v uvedenej správe. Rozšírili sme rozsah analýzy tak, aby zahŕňala širšiu škálu zavedených opatrení s cieľom zlepšiť ich účinnosť.

**25** Audit sa týkal systémových problémov a zamerali sme sa najmä na:

- navrhovanie a monitorovanie vybraných právnych predpisov, poskytovanie usmernení zo strany Komisie v oblasti vykonávania ATAD, DAC 6 a TDRD a vykonávanie uvedených právnych predpisov členskými štátmi,
- zavedenie centrálného registra EÚ na výmenu správ DAC 6 a kvalitu a používanie informácií DAC 6, ktoré si vymieňajú členské štáty,
- primeranosť pomoci Komisie skupine pre kódex správania a vykonávanie odporúčaní skupiny dotknutými členskými štátmi,
- monitorovanie plnenia opatrení prijatých Komisiou a členskými štátmi v oblasti auditu.

**26** Tento audit sme vykonali v medziach právomocí EÚ (pozri body **06** a **22**), čo znamená, že sme okrem iného nepreverovali osobitné národné daňové režimy členských štátov EÚ. Naš audit v členských štátoch sa zamerlal na vykonávanie troch vybraných smerníc a odporúčaní skupiny.

**27** Práca Komisie v súvislosti so zakázanou štátnou pomocou a vydávanie odporúčaní pre jednotlivé krajiny v kontexte európskeho semestra (pozri bod **15**) nepatrí do rozsahu tohto auditu, keďže postupy a odporúčania týkajúce sa štátnej pomoci sú individuálne a špecifické pre príslušný členský štát. Tieto tematické oblasti sú tiež horizontálne, t. j. nie sú špecifické pre priame dane a boli predmetom iných auditov EDA (napríklad [osobitná správa 16/2020](#) a [osobitná správa 21/2020](#)).

**28** Kontrolovali sme činnosť GR TAXUD Komisie (prehľad audítorského prístupu nájdete v [prílohe I](#)) a piatich členských štátov (Írsko, Cyprus, Luxembursko, Malta a Holandsko), ktoré sme vybrali na základe kvantitatívnych a kvalitatívnych kritérií rizika (pozri [prílohu II](#)).

**29** V kontrolovaných členských štátoch sme použili výber vzorky založený na riziku na výber výmen informácií o cezhraničných daňových opatreniach (DAC 6), prípadoch sporov v oblasti zdanenia týkajúcich sa kontrolovaných členských štátov (TDRD) a potenciálne škodlivých daňových režimoch skúmaných skupinou pre kódex správania.

**30** Audítorské dôkazy sme doplnili diskusiou o medzinárodných normách uplatňovaných na nástroje a mechanizmy používané na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam s Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD). Vypočuli sme aj zástupcov Podvýboru Európskeho parlamentu pre daňové záležitosti (podvýbor FISC) a uskutočnili panelovú diskusiu s externými odborníkmi na zdaňovanie právnických osôb, aby sme získali spätnú väzbu o návrhu a vykonávaní existujúceho rámca EÚ.



# Pripomienky

## Spoločný legislatívny rámec EÚ je zavedený, ale chýba mu usmernenie na objasnenie právnych nejasností

**31** Právne predpisy týkajúce sa boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb by mali zabezpečiť, aby spoločnosti a fyzické osoby mali menej príležitostí na vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v správnej výške alebo na daňový únik nezaplatením dane v správnej výške v správnom členskom štáte. Členské štáty by mali takéto právne predpisy EÚ náležite začleniť do vnútroštátneho práva. Komisia by mala predložiť komplexné legislatívne návrhy a dohliadať na začlenenie legislatívy a jej vykonávanie členskými štátmi; mala by tiež poskytnúť usmernenia na jej účinné uplatňovanie. Tieto opatrenia tvoria prvú obrannú líniu v oblasti priamych daní, kde sú právomoci EÚ obmedzené na zásahy spojené s narušením vnútorného trhu. Posúdili sme legislatívny návrh ATAD, DAC 6 a TDRD a monitorovacie a hodnotiace činnosti Komisie. Urobili sme tak v rámci právomocí EÚ v oblasti zdaňovania, ako je stanovené v zmluvách EÚ.

## Legislatíva je vo veľkej miere zosúladená s medzinárodným vývojom, no v uplatňovaní pravidiel pretrvávajú značné nejasnosti

**32** EÚ vypracovala svoje právne predpisy v oblasti boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v nadväznosti na intenzívne medzinárodné úsilie, ktoré vyvinula OECD. Organizácia OECD/G20 spustila projekt na [zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov \(BEPS\)](#), ktorým sa v roku 2015 zaviedlo 15 opatrení, ktoré členským krajinám umožnia zosúladiť svoje úsilie v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom a účinne tým stanoviť medzinárodnú normu. Čoskoro nasledovali záväzné právne predpisy EÚ a pomocou ATAD, DAC 6 a TDRD sa do značnej miery zosúladili alebo prekonalí príslušné opatrenia BEPS (pozri bod [08 a prílohu III](#)).

**33** Napriek tomu, že všetky tri smernice majú konkrétne ciele zamerané na zlepšenie právneho rámca a zabezpečenie rovnakých podmienok pre podniky EÚ a zároveň na podporu boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb, Komisia pre žiadnu z nich nestanovila kvantifikovateľné ciele. Okrem toho Komisia vykonala posúdenie vplyvu v súvislosti s DAC 6 a TDRD, ale nie v súvislosti s ATAD.

## ATAD

**34** Cieľom ATAD je zabezpečiť minimálnu úroveň ochrany základov dane všetkých členských štátov, súdržný a konzistentný prístup k predchádzaniu vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam na celom jednotnom trhu a koordinované vykonávanie niektorých odporúčaní vyplývajúcich z iniciatívy OECD/G20 na úrovni EÚ, pričom sa osobitne vzťahuje na tie, ktoré sa týkajú opatrení 2 až 6 BEPS<sup>6</sup> (pozri [tabuľku 1](#) a [prílohu III](#)).

**Tabuľka 1 – Ciele ATAD**

<b>Predchádzanie narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS)</b>	Cieľom ATAD je zabrániť narúšaniu základu dane, ktoré zahŕňa zníženie zdaniteľného príjmu spoločnosti presunom ziskov do jurisdikcií s nižšou daňou. Preto sa snaží obmedziť presun ziskov tým, že zabezpečí, aby spoločnosti platili svoj spravodlivý podiel na dani v jurisdikciách, v ktorých vytvárajú svoj príjem.
<b>Zamedzenie dvojitého nezdanenia</b>	Cieľom ATAD je zabrániť spoločnostiam vo využívaní rozdielov v daňovom zaobchádzaní medzi krajinami, čo môže viesť k dvojitému nezdaneniu alebo zníženiu zdanenia.

Zdroj: Smernica Rady (EÚ) 2016/1164.

**35** V smernici sa zaviedlo päť konkrétnych pravidiel na dosiahnutie jej cieľov (pozri [prílohu IV](#)):

- **pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC):** zabrániť presunu ziskov do krajiny s nízkou alebo nulovou daňou,
- **pravidlo zdaňovania pri odchode:** zabrániť spoločnostiam vyhýbať sa dani pri premiestňovaní aktív,
- **pravidlo o obmedzení odpočítateľnosti úrokov:** odrádzať od fiktívnych dohôd o vyrovnávaní dlhu určených na minimalizáciu daní,
- **všeobecné pravidlo proti zneužívaniu:** bojovať proti agresívnemu daňovému plánovaniu, keď sa neuplatňujú iné pravidlá,
- **antihybridné pravidlá:** neutralizovať hybridné nesúlady.

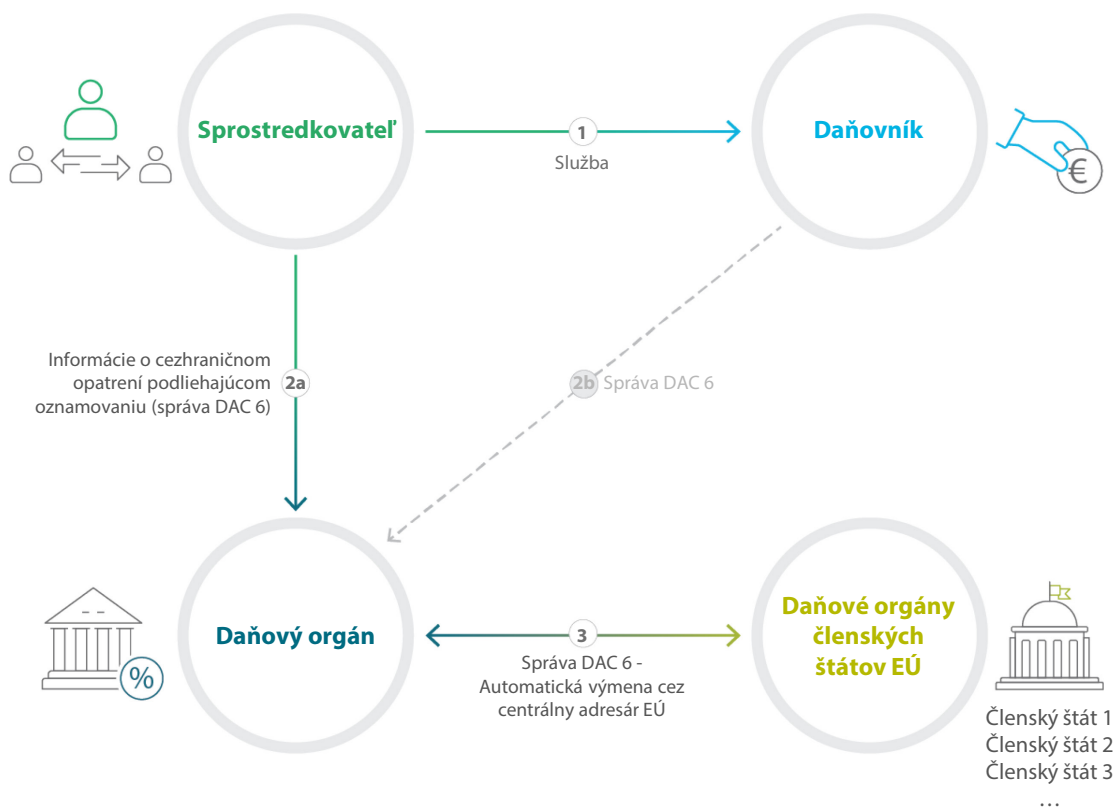
<sup>6</sup> COM(2020) 383 final.

**36** Celkovo sme zistili, že **ATAD** je koherentný legislatívny akt EÚ, ktorý vytvára minimálnu úroveň ochrany pre základy dane členských štátov bez toho, aby obmedzoval právomoci členských štátov pri slobodnom vytváraní ich daňových systémov. Smernicou sa zaviedla škála novovytvorených minimálnych noriem v oblasti boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, a preto sa členské štáty vyzvali, aby zaviedli nové komplexné pravidlá alebo zmenili svoje existujúce pravidlá tak, aby boli v súlade s ustanoveniami smernice ATAD.

## **DAC 6**

**37** Cieľom **DAC 6** je presadzovať daňovú transparentnosť a mala by tak predchádzať agresívnemu daňovému plánovaniu a pomáhať chrániť základ dane členských štátov EÚ. Smernica sa vzťahuje na opatrenie BEPS 12, ktoré sa zameriava na pravidlá povinného oznamovania pre opatrenia v oblasti agresívneho daňového plánovania. V smernici sa predovšetkým vyžaduje od sprostredkovateľov vrátane daňových poradcov, verejných notárov a účtovníkov, aby oznamovali informácie o potenciálne škodlivých cezhraničných daňových opatreniach daňovým orgánom. Cezhraničné opatrenie bude podliehať oznamovaniu len vtedy, keď sú prítomné určité charakteristiky alebo znaky, ktoré sa nazývajú „charakteristické znaky“ (uvedené v **prílohe IV** k DAC 6), a týka sa to buď viac ako jedného členského štátu EÚ, alebo členského štátu a krajiny mimo EÚ. V niektorých prípadoch môže povinnosť oznamovania pripadnúť daňovníkovi. Správa DAC 6 o opatrení sa potom automaticky vymení s ostatnými členskými štátmi tak, že sa vloží do centrálného registra EÚ (pozri **ilustráciu 2**).

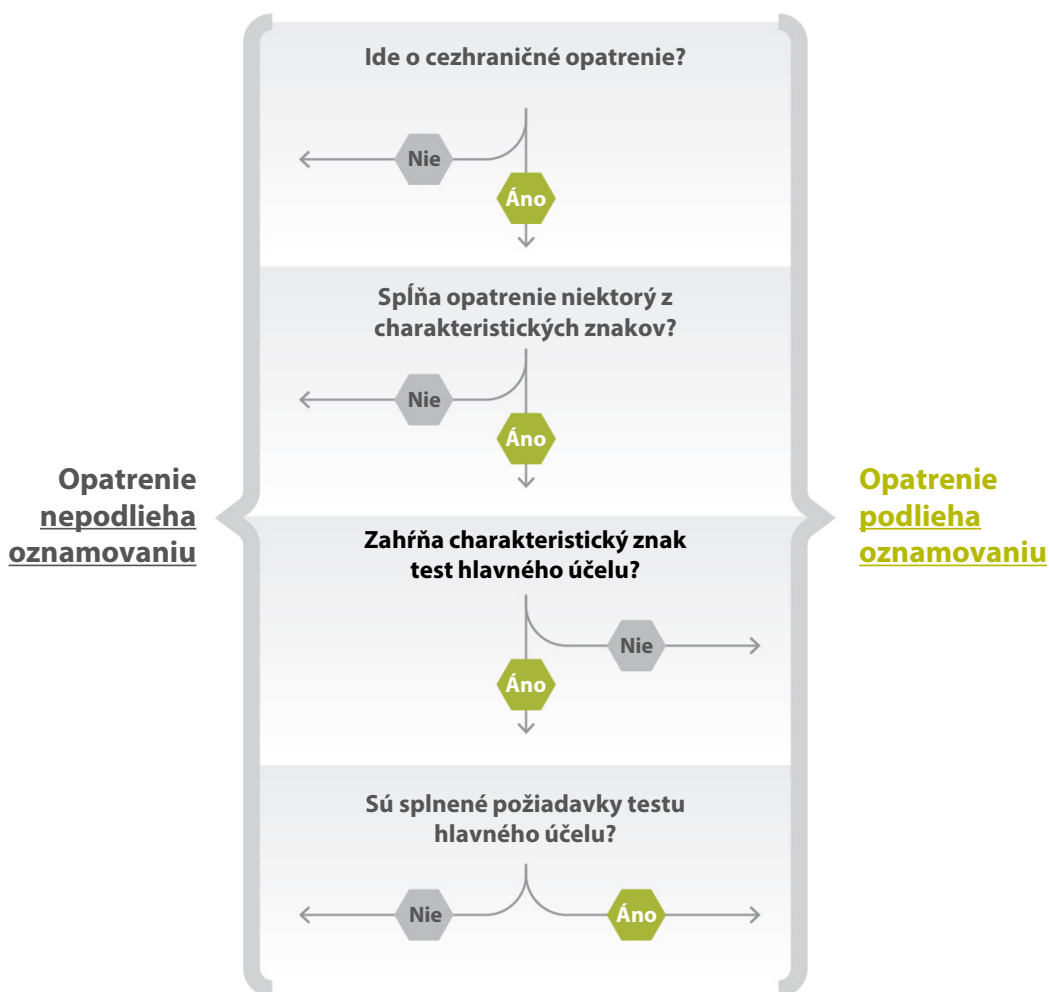
## Ilustrácia 2 – Ako funguje oznamovanie podľa DAC 6



Zdroj: EDA na základe údajov a obrazového materiálu od [PwC Switzerland](#).

**38** V piatich kontrolovaných členských štátoch sme zaznamenali rozdielne výklady právnych predpisov, najmä pokiaľ ide o uplatňovanie testu hlavného účelu a **charakteristických znakov**, na základe ktorých sa cezhraničné opatrenie považuje za podliehajúce oznamovaniu (pozri **ilustráciu 3**). Cieľom testu hlavného účelu je overiť, či získanie daňového zvýhodnenia je hlavnou výhodou alebo jednou z hlavných výhod opatrenia. Členské štáty sa napríklad domnievali, že je potrebné špecifikovať, či by sa mal uplatňovať kvantitatívny prístup. Zahŕňalo by to porovnanie opatrenia so zohľadnením i bez zohľadnenia daňových pravidiel vedúcich k (údajnému) daňovému zvýhodneniu (pozri **prílohu V**).

### Ilustrácia 3 – Uplatnenie testu hlavného účelu a charakteristických znakov



Zdroj: EDA na základe údajov a obrazového materiálu od [finskej daňovej správy](#).

**39** Počas našich audítorských návštev v členských štátoch sme tiež zistili, že výklad osobitných ustanovení smernice DAC 6 poukazoval na neistotu, okrem iného pokiaľ ide o určenie dátumu začatia, kedy sa má podávanie správ skutočne uskutočniť (z dôvodu pojmov „sprístupnené“ a „pripravené na implementáciu“ v [článku 8ab](#)) a zverejnenia tajných informácií (článok 8ab ods. 14 písm. c)).

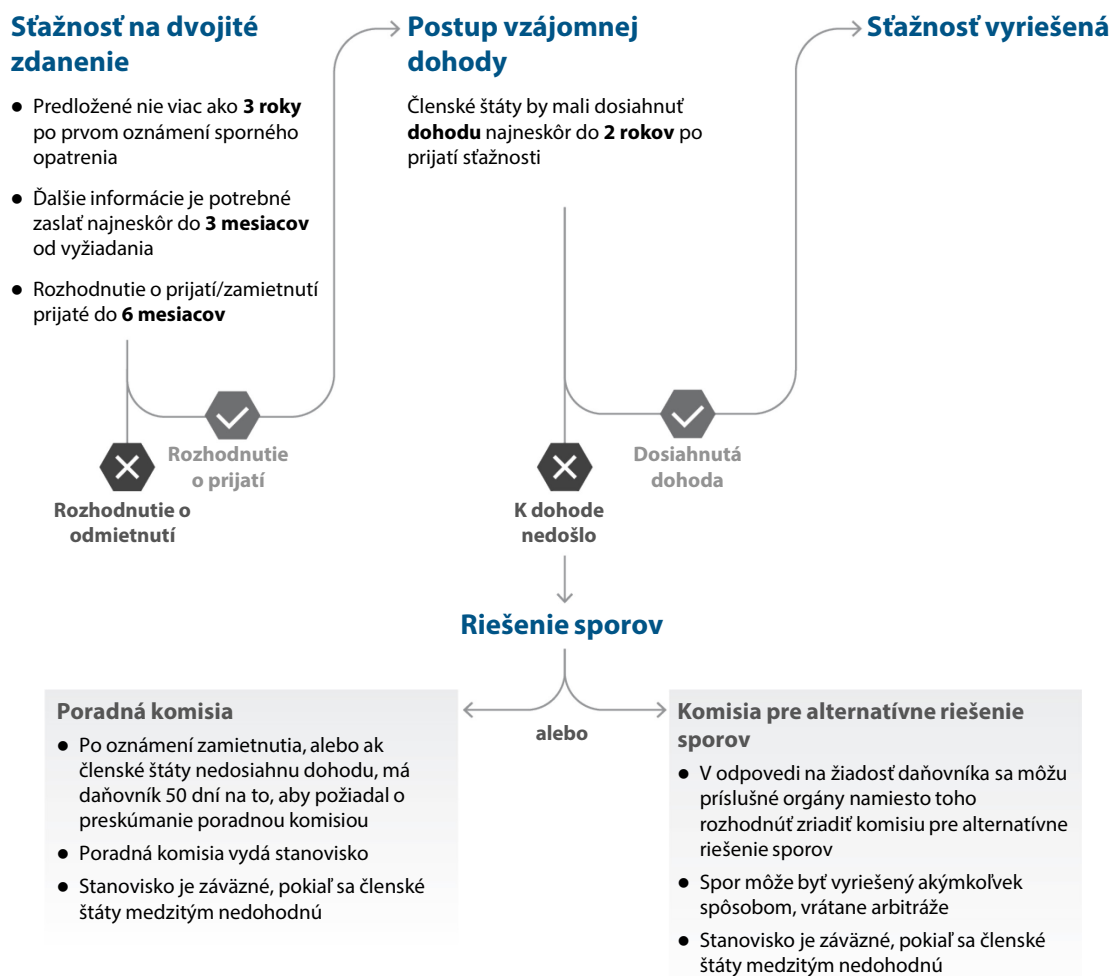
**40** Niektoré otázky týkajúce sa výkladu, ako napríklad jasnosť viacerých pojmov a lehôt (napr. „opatrenie“, „sprostredkovateľ“, „účastník“, „lehota na podanie správy“ atď.), však boli predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal belgický *Cour constitutionnelle* (Vec C-623/22). Súdny dvor Európskej únie vyniesol 29. júla 2024 rozsudok, v ktorom dospel k záveru, že žiadna z obáv, ktoré vyjadril vnútroštátny súd, nemá vplyv na platnosť smernice DAC 6. Hoci boli sporné pojmy uznané ako široké, Súdny dvor rozhodol, že sú dostatočne jasné a presné a neporušujú Chartu základných práv Európskej únie. Napriek nedávnomu rozsudku neistoty a rôzne výklady konkrétnych ustanovení smernice DAC 6, ktoré sme potvrdili v navštívených členských štátoch, zostávajú v praxi relevantným problémom, pretože môžu viesť k nejednotnému uplatňovaniu oznamovacích povinností. Vytvára sa tým riziko, že v niektorých členských štátoch sa cezhraničné daňové opatrenia neoznamujú, zatiaľ čo v iných sa podobné opatrenia oznamujú.

**41** Príloha IV k DAC 6 ešte nebola komplexne vyhodnotená. Takéto hodnotenie by mohlo naznačiť dôvody rozdielnych výkladov a ťažkostí pri praktickom vykonávaní, ktorým čelia členské štáty, ako aj umožniť Komisii poskytnúť vhodné vysvetlenia vo forme usmernení. V čase auditu Komisia vykonávala svoje druhé hodnotenie DAC (ktoré bude zahŕňať DAC 6 a prílohu IV k nemu). Zverejnenie správy je naplánované na začiatok roka 2025 (pozri bod 52).

## TDRD

**42** Smernica TDRD pokrýva otázky súvisiace s dvojitém zdanením, ku ktorému dochádza, keď si dva alebo viaceré členské štáty nárokovujú právo zdaňovať rovnaký príjem alebo zisky spoločnosti alebo fyzickej osoby, čím sa zosúladuje s cieľmi opatrenia 14 BEPS. Takáto situácia môže byť spôsobená okrem iného nesúlalom medzi vnútroštátnymi pravidlami alebo rozdielnym výkladom pravidiel obsiahnutých v dvojstrannej daňovej zmluve. V takýchto prípadoch môžu daňovníci požiadať o začatie postupu vzájomnej dohody, čo je administratívny postup vedený medzi príslušnými orgánmi členských štátov zapojených do sporu v oblasti zdanenia (pozri *ilustráciu 4*).

## Ilustrácia 4 – Mechanizmy riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia, ako sú stanovené v TDRD



Zdroj: EDA na základe údajov a obrazového materiálu od [Accountancy Europe](#).

**43** Identifikovali sme prekážky v súvislosti s praktickým uplatňovaním TDRD (pozri [prílohu VII](#)). Napríklad existujú nejasnosti, pokiaľ ide o rozdelenie povinností medzi príslušné orgány v určitých prípadoch, keď sa podá sťažnosť, ako aj postupy, ktoré sa majú dodržiavať, keď sa predloží neúplná sťažnosť. Okrem toho je možné zabrániť možnosti podať sťažnosť na niekoľko rokov v prípade zdĺhavých a prebiehajúcich auditov vnútroštátnych daňových orgánov. Takéto problémy môžu brániť účinnému fungovaniu mechanizmu riešenia sporov.

## Chýbajú usmernenia o tom, ako vykonávať a uplatňovať legislatívne akty

**44** V prípade troch legislatívnych aktov, ktoré sme skúmali, Komisia neposkytla žiadne usmernenia, zatiaľ čo sme zistili, že výklady členských štátov, pokiaľ ide o DAC 6 (pozri body 38 – 40, 61 a prílohu V) a TDRD, sa do určitej miery rozchádzajú (pozri bod 43 a prílohu VII).

**45** Pokiaľ ide o DAC, poznamenávame, že Komisia a členské štáty sú spoločne zodpovedné za vydávanie usmernení. Rámec „lepšej právnej úpravy“ uznáva pridanú hodnotu usmernení o výklade a vykonávaní práva EÚ. Ak neexistujú primerané usmernenia, operácie daňovníkov z rôznych členských štátov môžu podliehať odlišnému alebo nejednoznačnému daňovému zaobchádzaniu. V nedávnom rozsudku Súdneho dvora (pozri bod 40), v ktorom sa uvádza, že podmienky smernice predloženej na posúdenie boli dostatočne jasné (hoci široké), sa ďalej zdôrazňuje, že je dôležité, aby Komisia poskytovala usmernenia a pomoc pri výklade ako nástroj na zabezpečenie jednotného uplatňovania smernice DAC 6.

**46** V rámci viacročného programu Fiscalis sa podporujú daňové orgány členských štátov v spolupráci v boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu (pozri prílohu VIII). Počas fázy vykonávania smerníc Komisia zorganizovala niekoľko podujatí v rámci programov Fiscalis.

**47** V článku 15 DAC sa od Komisie a členských štátov vyžaduje, aby sa podelili o svoje skúsenosti s administratívnou spoluprácou. Komisia dáva členským štátom k dispozícii rôzne fóra, aby si mohli vymieňať podrobnosti o osvedčených režimoch identifikovaných medzi vnútroštátnymi daňovými správami. Okrem toho Komisia v septembri 2018 zorganizovala stretnutie s členskými štátmi, aby sa zaoberala ich otázkami, a neskôr podporila projektovú skupinu Fiscalis pracujúcu na výklade charakteristických znakov DAC 6. Závety projektovej skupiny neboli zverejnené z dôvodu nedostatočnej zhody zo strany členských štátov.

**48** Komisia aj daňové orgány v kontrolovaných členských štátoch sa vyjadrili, že by uvítali intenzívnejšiu výmenu týkajúcu sa osvedčených režimov (t. j. prostredníctvom projektových skupín, seminárov a pracovných návštev atď.) a viac usmernení, najmä v oblasti analýzy a využívania informácií DAC 6.



## Komisia primerane dohliada na začlenenie právnych predpisov EÚ do vnútroštátnych právnych predpisov, ale komplexné hodnotenia meškajú

**49** Komisia má povinnosť kontrolovať, či členské štáty začleňujú smernice EÚ do vnútroštátneho práva, ako aj začať konanie o nesplnení povinnosti v prípade nesúladu. V čase auditu všetky členské štáty zaviedli všetky tri smernice. Dve konania o nesplnení povinnosti z dôvodu nesprávnej transpozície, ktoré začala Komisia, stále prebiehali:

- o Pokiaľ ide o vykonávanie ATAD, Komisia od roku 2018 začala 36 konaní o nesplnení povinnosti. Nesplnenie povinnosti zahŕňalo prípady neoznámene a nesúladu. K júnu 2024 prebiehali dve konania (Belgicko a Luxembursko).
- o Komisia začala 15 konaní o nesplnení povinnosti z dôvodu neoznámene vykonávacích opatrení DAC 6. Všetky konania boli ukončené do júna 2024.
- o Komisia začala 20 konaní o nesplnení povinnosti z dôvodu neoznámene a jedno pre nesúlad v súvislosti s vykonávaním smernice TDRD. Všetky konania boli ukončené do júna 2024.

**50** V piatich členských štátoch, ktoré sme kontrolovali, Komisia začala konanie o nesplnení povinnosti v každom prípade neoznámene príslušných právnych predpisov alebo ich neúplnej (čiastočnej) transpozície a počas prebiehajúceho konania vykonala komplexné kontroly.

**51** Smernica ATAD obsahuje požiadavku, aby Komisia vyhodnotila smernicu štyri roky po nadobudnutí jej účinnosti a jej zmena („ATAD 2“) mala byť vyhodnotená päť rokov po nadobudnutí jej účinnosti. Komisia vykonala iba obmedzené hodnotenie, v ktorom opísala, ako boli opatrenia ATAD začlenené do právnych predpisov členských štátov, a zverejnila ho v auguste 2020. Do septembra 2024 nebola vydaná žiadna komplexná hodnotiaci správa, ale v súčasnosti sa na nej pracuje a hodnotenie by sa malo dokončiť koncom roka 2025.

**52** Smernica DAC 6 obsahuje požiadavku, aby Komisia a členské štáty každé dva roky po 1. júli 2020 vyhodnotili relevantnosť prílohy IV (vymedzenie charakteristických znakov) k smernici. Komisia neuskutočnila žiadne takéto hodnotenie, aj keď sa malo uskutočniť do 1. júla 2022. Smernicou DAC 8 sa zrušila povinnosť vykonávať hodnotenie prílohy IV každé dva roky a bola presunutá do širšieho hodnotiaceho procesu DAC. Od Komisie sa tiež požadovalo, aby po 1. januári 2013 každých päť rokov vyhodnotila DAC a jej zmeny. Prvé hodnotenie DAC bolo uverejnené v roku 2019 a v čase auditu Komisia vykonávala svoje druhé hodnotenie DAC (ktoré bude zahŕňať DAC 6 a prílohu IV k nej). Uverejnenie správy sa plánuje začiatkom roka 2025.

**53** A napokon, Komisia ešte neposúdila ani uplatňovanie smernice TDRD, ktorá mala byť dokončená do 30. júna 2024. Podľa súčasného plánovania sa očakáva, že správa o vykonávaní sa predloží Rade do konca roka 2024.

## Členské štáty si informácie podľa DAC 6 vymieňajú automaticky, ale používajú ich v obmedzenom rozsahu

**54** Na zabezpečenie správneho fungovania systému výmeny informácií, ktorý je upravený v DAC 6, by informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúce oznamovaniu, ktoré si členské štáty vymieňajú automaticky (správy DAC 6), mali byť správne, úplné a mali by sa odosielať v čase, keď sú najužitočnejšie. Preto sme posúdili, či bola výmena správ v piatich členských štátoch, v ktorých sa vykonal audit, organizovaná primerane a či bola kvalita informácií podľa DAC 6 primeraná. Preskúmali sme aj podporu Komisie pre postup výmeny informácií podľa DAC 6 prostredníctvom centrálného registra EÚ.

### Postupy oznamovania podľa DAC 6 sú zavedené, ale kontroly kvality nie sú v kontrolovaných členských štátoch jednotné

**55** Komisia poskytla daňovým správam [schému XML](#) EÚ pre cezhraničné opatrenia podliehajúce oznamovaniu. Zverejnila tiež používateľskú príručku, v ktorej objasnila, aké informácie musia byť zahrnuté pred nahraním správy DAC 6 do centrálného registra EÚ. Okrem toho Komisia sprístupnila členským štátom rôzne nástroje na výmenu informácií a odborných znalostí v oblasti zdaňovania. Opatrenia financované v rámci [programu Fiscalis](#) (hlavný program v oblasti spolupráce) zahŕňajú IT podporu a finančnú podporu pre semináre, pracovné návštevy a projektové skupiny (pozri [prílohu VIII](#)). V súčasnosti existujú dve aktívne pracovné skupiny, ktoré sa zaoberajú zlepšovaním analýzy údajov DAC 6 pre priame dane.

**56** Všetkých päť členských štátov, ktoré sme kontrolovali, malo zavedené postupy na výmenu informácií o cezhraničných opatreniach, ktoré podliehajú oznamovaniu. Oznamujúcim subjektom poskytli aj platformy IT, v ktorých môžu oznamovať jednotlivé cezhraničné opatrenia alebo súbor cezhraničných opatrení alebo ku ktorým môžu pripojiť svoje IT systémy s cieľom jednoduchšieho postupu oznamovania. Členské štáty prijali tiež postupy na zabezpečenie toho, aby si oznamujúci subjekt (t. j. sprostredkovatelia a príslušní daňovníci) mohli primerane plniť svoje povinnosti oznamovania. Patria sem usmernenia o technických špecifikáciách (formáty a postupy oznamovania) pre sprostredkovateľov a daňovníkov, ktorí sú povinní tieto opatrenia oznamovať.

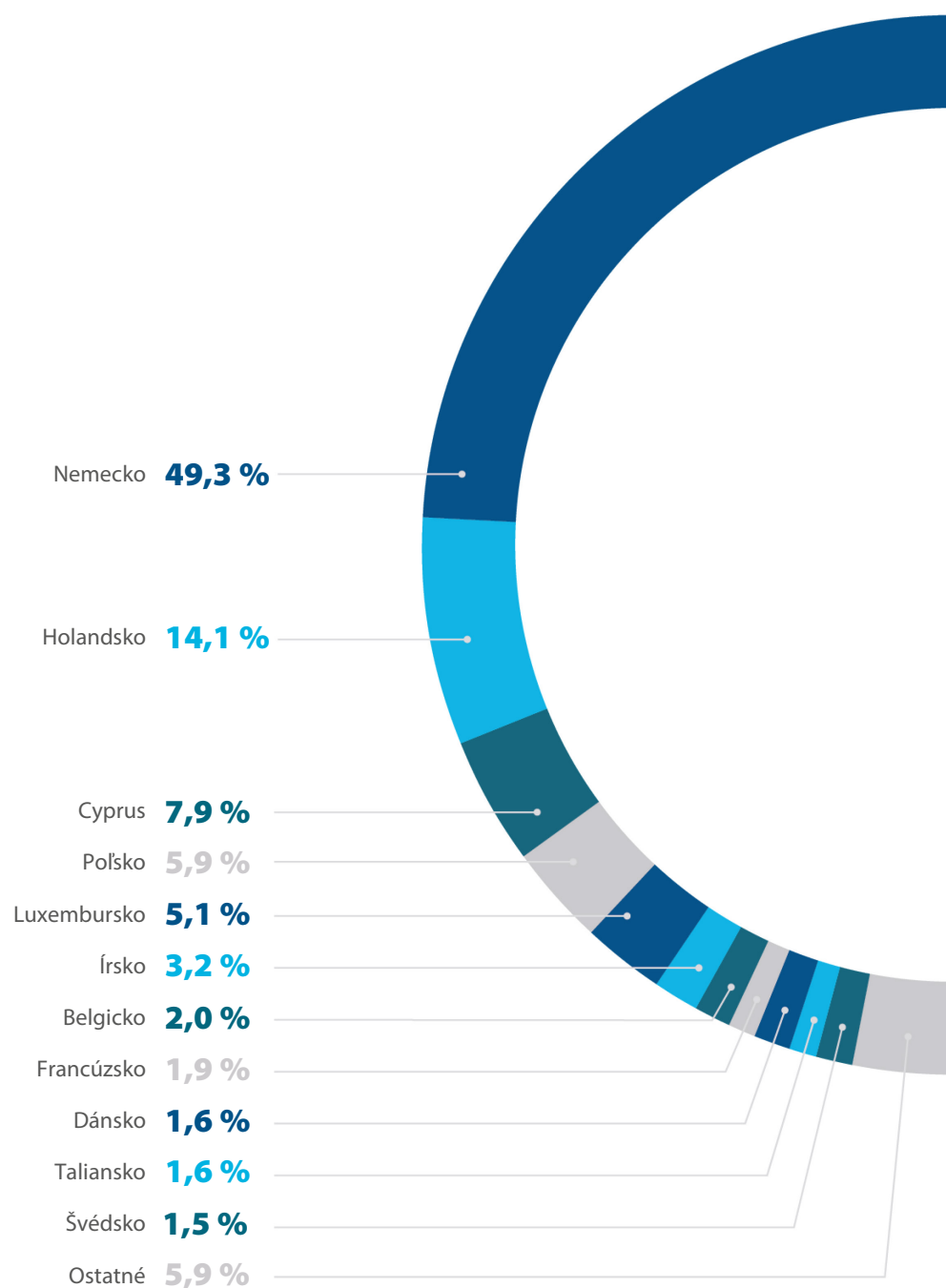
**57** Tri z piatich kontrolovaných členských štátov nevykonali kontroly kvality oznámených informácií podľa DAC 6, ktoré predložili oznamujúce subjekty, okrem overenia úplnosti informácií, pokiaľ ide o schému XML EÚ. Holandsko zašlo ešte o krok ďalej a vykonalo manuálne kontroly vzoriek správ DAC 6, aby overilo kvalitu odoslaných informácií (nahraných do centrálného registra EÚ). Luxembursko používa kontrolný zoznam na dôkladnú kontrolu úplnosti každej predloženej správy podľa DAC 6.

**58** Okrem toho daňové orgány v štyroch z piatich kontrolovaných členských štátov neplánovali do svojich národných plánov auditu zahrnúť žiadne audity na kontrolu postupov a procesov oznamovania oznamujúcich sprostredkovateľov. Iba Luxembursko vykonalo administratívne audity niektorých svojich oznamujúcich subjektov s cieľom skontrolovať existenciu alebo súdržnosť postupov oznamovania cezhraničných opatrení.

### **Existujú nedostatky v kvalite automaticky vymieňaných informácií DAC 6**

**59** Daňové orgány v piatich kontrolovaných členských štátoch mohli preukázať, že nahrali správy DAC 6 do centrálného registra EÚ včas. Medzi zavedením DAC 6 v polovici roka 2020 a koncom roka 2023 bolo odoslaných viac ako 53 000 cezhraničných opatrení podliehajúcich oznamovaniu, t. j. správ DAC 6, ktoré nahrali do centrálného registra EÚ členské štáty, čím sa automaticky vymieňali. Od roku 2021 všetky členské štáty nahrali správy DAC 6 do centrálného registra EÚ (pozri [ilustrácia 5](#)). Len niekoľko tak urobilo v roku 2020 v dôsledku odkladu súvisiaceho s pandemiou ochorenia COVID-19.

**Ilustrácia 5 – Percentuálny podiel nahlásených cezhraničných opatrení za členský štát v rokoch 2020 – 2023**



*Krajiny, na ktoré pripadá  
menej ako 1 % oznámených  
cezhraničných opatrení*

Zdroj: EDA na základe údajov poskytnutých Komisiou.

**60** Povinnosť oznamovať cezhraničné opatrenia daňovým orgánom môže byť ovplyvnená rôznymi legislatívnymi výnimkami udelenými niektorými členskými štátmi. Všetkých päť kontrolovaných členských štátov udelilo výnimku určitým povolaniam, v prípade ktorých by povinnosť oznamovania zahŕňala porušenie príslušných pravidiel

právnej profesijnej dôvernosti (napr. právnici, účtovníci atď.). Tieto výnimky môžu v konečnom dôsledku viesť k tomu, že opatrenia nebudú oznámené, najmä ak sa týkajú spoločností so sídlom v príslušnom členskom štáte a krajinách mimo EÚ, ale nie v inom členskom štáte EÚ (pozri [rámček 2](#) znázorňujúci takéto potenciálne scenáre).

## Rámček 2

### Potenciálne scenáre vyhýbania sa oznamovacej povinnosti podľa smernice DAC 6

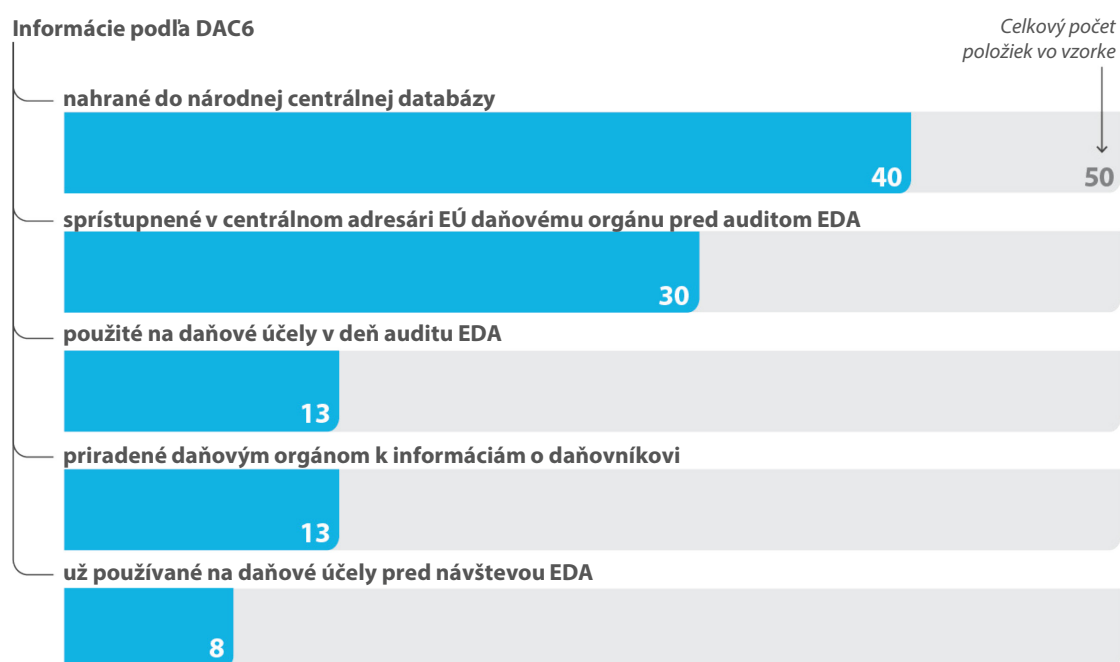
Daňovník v členskom štáte A sa dohodne na cezhraničnom opatrení so spoločnosťou v krajine mimo EÚ prostredníctvom sprostredkovateľa v členskom štáte B. Na sprostredkovateľa sa vzťahuje výnimka z ohlasovacej povinnosti voči príslušnému daňovníkovi v členskom štáte A, ktorý však nemá žiadnu ohlasovaciu povinnosť v členskom štáte A z dôvodu odlišných výkladov ustanovení DAC 6. Opatrenie sa neoznami, hoci malo byť oznámené, a daňové orgány v oboch členských štátoch nedostávajú žiadne informácie.

Niektoré oznamujúce subjekty, predovšetkým sprostredkovatelia s viacerými pobočkami v členských štátoch, si môžu vybrať, v ktorom z dotknutých členských štátov EÚ chcú zverejniť opatrenia podliehajúceho oznamovaniu. Vzhľadom na rozdielne výklady pojmov, charakteristických znakov a povinností oznamovania v jednotlivých členských štátoch sa sprostredkovatelia môžu rozhodnúť ohlásiť transakciu v členskom štáte, ktorý považuje cezhraničné opatrenie za nepodliehajúce oznamovaniu.

**61** V každom z piatich členských štátov, ktoré sme kontrolovali, sme odobrali vzorku 10 správ DAC 6 predložených a nahratých do centrálného registra EÚ v období 2021 – 2023. Prostredníctvom tejto kontroly sme identifikovali niekoľko horizontálnych problémov týkajúcich sa buď schémy oznamovania, alebo rôznych výkladov požiadaviek na informácie podľa DAC 6, ktoré by mohli ovplyvniť kvalitu správ DAC 6. Konkrétne v schéme XML nie je žiadne povinné dátové pole, v ktorom by sa uvádzali názvy dotknutých krajín mimo EÚ. Vzhľadom na súčasnú podobu schémy je preto pre členské štáty ťažké určiť, či sú krajiny mimo EÚ dotknuté oznámeným cezhraničným opatrením, resp. ktoré krajiny mimo EÚ sú takýmto opatrením dotknuté. Okrem toho existuje riziko, že počet opatrení oznámených v centrálnom registri EÚ nie je presný (pozri [prílohu V](#) – [prílohu VI](#)), v dôsledku rôznych výkladov testu hlavného účelu a charakteristických znakov, ktoré sa potvrdili v kontrolovaných členských štátoch.

**62** V každom z piatich kontrolovaných členských štátov sme vybrali ďalšiu vzorku 10 správ DAC 6 z obdobia 2018 – 2023 a stiahli sme ich z centrálného registra EÚ, ktorý zahŕňal navštívený členský štát, aby sme skontrolovali, ako každý z nich použil získané informácie podľa smernice DAC 6 o cezhraničných opatreniach. Z 50 položiek vo vzorke len 16 % použili daňové správy na ďalšie konanie (pozri *ilustráciu 6*). Okrem toho sme vo vzorke vo všetkých kontrolovaných členských štátoch zistili nedostatky v kvalite vymenených DAC 6.

### Ilustrácia 6 – Využitie informácií podľa DAC 6 v kontrolovaných členských štátoch



Zdroj: EDA.

**63** Aby sa zabezpečilo, že ustanovenia DAC 6 budú mať vplyv, vnútroštátne daňové správy by mali využiť prijaté informácie podľa DAC 6 o potenciálne škodlivých cezhraničných opatreniach (na účely daňovej kontroly, analýzy rizík atď.). Štyri z piatich členských štátov, ktoré sme kontrolovali, nevykonali systematické analýzy rizík na základe informácií dostupných v centrálnom registri EÚ, ale namiesto toho ich použili *ad hoc* na žiadosť daňových inšpektorov. V roku 2023 Holandsko zaviedlo systém podporovaný špecializovaným softvérom a zamestnancami (pozri *rámček 3*).

### Rámček 3

#### Systematická analýza rizík – príklad holandskej daňovej správy

Holandská daňová správa zaviedla model založený na pravidlách, ktorý bol navrhnutý na identifikáciu správ DAC 6 s najvyšším stupňom rizika. Osobitne určený tím v rámci daňovej správy (ďalej len „tím DAC 6“) môže takéto prípady manuálne kontrolovať a ďalej analyzovať.

Model prideluje body každej správe podľa smernice DAC 6 v súlade so všeobecnými pravidlami (napr. hodnota daňového opatrenia, veľkosť daňovníka atď.) a osobitnými pravidlami (ako sú určité charakteristické znaky). Tím DAC 6 si tiež môže manuálne vybrať viac opatrení, ktoré sa majú analyzovať na základe vonkajších znakov (napr. nové daňové štruktúry, požiadavky daňových inšpektorov atď.).

#### Členské štáty skontrolovali navrhnuté systémy sankcií za nesúlad s DAC 6, ale ešte ich neuplatnili

**64** Podľa článku 25a DAC by členské štáty mali zaviesť účinné, primerané a odrádzajúce sankcie za nedodržanie oznamovacích povinností podľa smernice DAC 6. Komisia posúdila systémy sankcií členských štátov vo svojom [hodnotení vplyvu DAC 8](#) a navrhla nové ustanovenia zamerané na zabezpečenie účinnosti sankcií. Zákonnodarcovia neschválili návrh Komisie.

**65** Všetkých päť kontrolovaných členských štátov zaviedlo systém pokút za nedodržanie ohlasovacej povinnosti podľa DAC 6, napr. za opomenutie ohlásenia a neúplné alebo nesprávne oznámenie. Sankcie v kontrolovaných členských štátoch sa však značne líšili, od maximálne 20 000 EUR ročne na Cypre po maximálne 900 000 EUR v Holandsku (od 1. januára 2024 sa zvýšili na 1 030 000 EUR). V niektorých prípadoch sú minimálne sankcie zjavne nízke a existuje riziko, že budú mať malý odstrašujúci účinok. Sprostredkovateľ, ktorý má niekoľko pobočiek, si môže strategicky vybrať konkrétny členský štát, ktorý zverejní informácie podliehajúce oznamovaniu, s cieľom minimalizovať riziko vyšších sankcií v prípade nedodržania oznamovacích povinností.

**66** Žiadny z kontrolovaných členských štátov neuložil do času auditu žiadne sankcie. Pochybnosti týkajúce sa výkladu niektorých ustanovení smernice DAC 6 môžu brániť účinnému uloženiu sankcií (pozri body 38 – 40 a [prílohu V](#)). Okrem toho sa administratívne kroky potrebné na stanovenie pokút v jednotlivých členských štátoch výrazne líšia, rovnako ako pravdepodobnosť uloženia pokút.

## Práca skupiny pre kódex správania vedie k legislatívnym zmenám, ale výsledky sú obmedzené

**67** Kódex správania EÚ pri zdaňovaní podnikov (ďalej len „kódex“), zavedený v roku 1997, predstavuje politický záväzok bojovať proti škodlivej daňovej konkurencii, vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom v EÚ. Prijatím kódexu sa členské štáty zaviazali zrušiť existujúce preferenčné daňové režimy, ktoré predstavujú škodlivú daňovú konkurenciu (návrat k predchádzajúcemu režimu), a zdržať sa zavádzania nových preferenčných daňových režimov v budúcnosti (zachovanie súčasného stavu). Na tento účel by členské štáty mali informovať skupinu pre kódex správania (ďalej len „skupina“) o existujúcich a navrhovaných daňových opatreniach, ktoré by mohli patriť do rozsahu pôsobnosti kódexu (pozri [prílohu IX](#)). Členské štáty sa tiež dohodli, že prijímú legislatívne a administratívne opatrenia v súvislosti s krajinami, ktoré nie sú členmi EÚ a ktoré sú na zozname EÚ obsahujúcom jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely.

**68** Skupina dohliada na dodržiavanie kódexu členskými štátmi a zaoberá sa najmä hodnotením oznámených daňových opatrení na základe technickej analýzy vykonanej Komisiou. Keď sa začne postup preskúmania oznámeného opatrenia, Komisia by mala spolupracovať s príslušným členským štátom na poskytnutí opisu daňového opatrenia (pozri [prílohu X](#)). Na základe prípravných prác Komisie sa príslušný daňový režim následne prerokuje v skupine. Členovia skupiny sa na základe **konsenzu** rozhodnú, či prijímú alebo odmietnu hodnotenie Komisie. Vzhľadom na politickú povahu skupiny sa základné podrobnosti nezverejňujú. Jej odporúčania tiež nie sú právne záväzné.

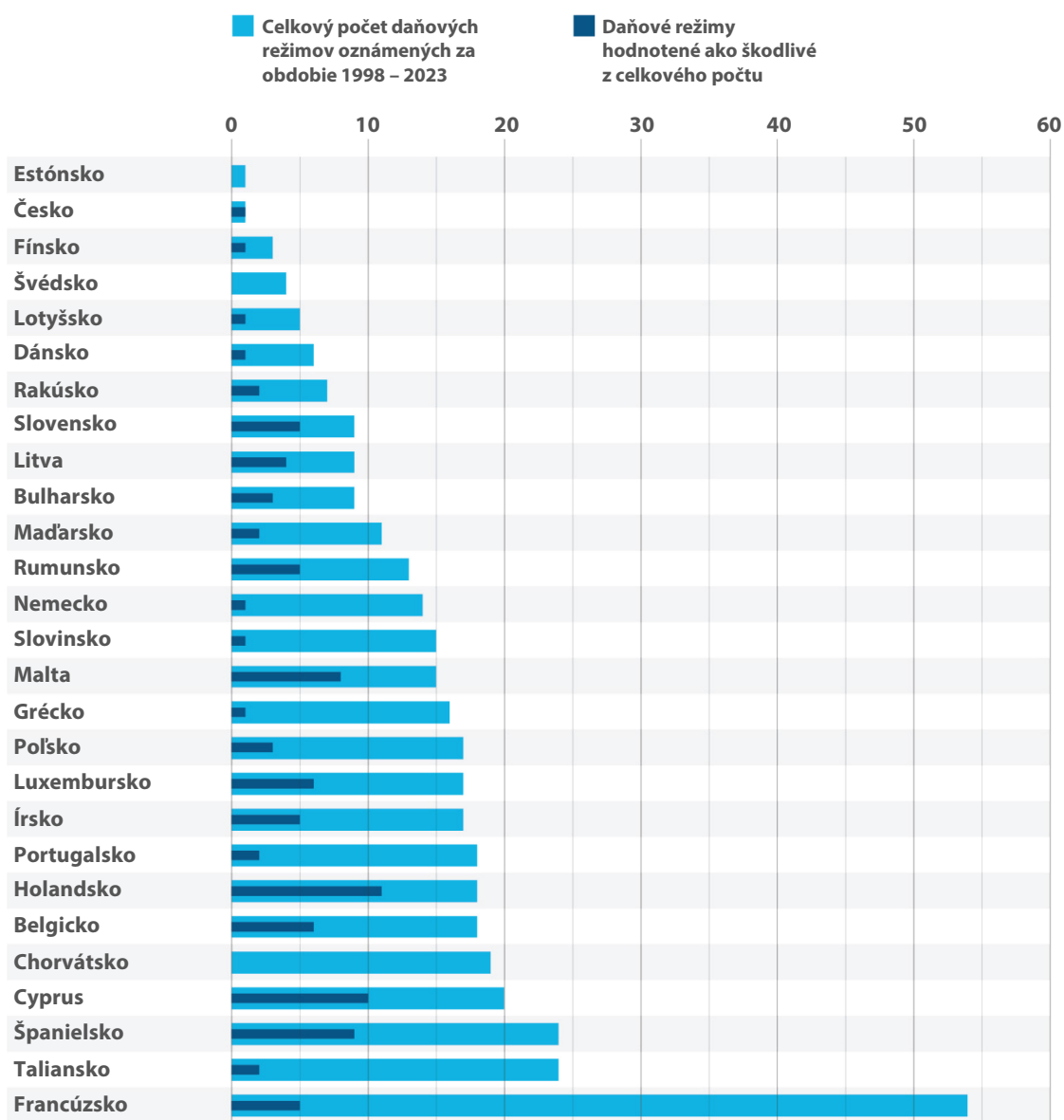
**69** Analyzovali sme, či členské štáty a Komisia splnili svoje úlohy a či ich opatrenia priniesli zamýšľané výsledky.

### Komisia plní svoju obmedzenú úlohu pri podpore skupiny pre kódex správania

**70** Od založenia skupiny v roku 1998 členské štáty EÚ oznámili skupine 384 preferenčných daňových režimov (pozri [ilustráciu 7](#)). Skupina považuje 95 režimov za škodlivé režimy.



## Ilustrácia 7 – Počet daňových režimov oznámených skupine pre kódex správania za členský štát v rokoch 1998 – 2023



Zdroj: EDA na základe verejne dostupných údajov.

**71** Počet oznámených potenciálne škodlivých daňových režimov sa v priebehu času a v jednotlivých členských štátoch EÚ značne líšil. Maximálny počet oznámení sa zhodoval s prístupom nových členských štátov, keďže Komisia potrebuje posúdiť všetky daňové režimy kandidátskej krajiny na základe prípravného zoznamu režimov, ktorý vypracovala v čase jej vstupu do EÚ. Poznamenávame, že po ukončení prístupového procesu sa počet oznámení znížil. V roku 2023 začala Komisia iniciatívu na zlepšenie postupu oznamovania skupine, ktorá vyústila do revízie „dohodnutých usmernení“ o oznamovaní preferenčných režimov. Päť kontrolovaných členských štátov malo zavedené postupy na preverenie právnych predpisov a kontrolu ich súladu s kódexom (s cieľom informovať o tom skupinu v prípade potreby).

**72** Preskúmali sme postup navrhovania opisov potenciálne škodlivých daňových režimov, ktorý vykonala Komisia v rámci skupiny. Preskúmali sme dve konania, v ktorých Komisia navrhla dohodnutý opis spolu s príslušnými členskými štátmi a predložila svoje závery a odporúčania skupine. Zistili sme, že pracovné postupy Komisie riadne podporujú prácu skupiny a že analýza Komisie bola správna a opodstatnená.

**73** V roku 2022 Rada schválila revidovaný kódex, čím rozšírila jeho [rozsah](#). Uplatňuje sa od 1. januára 2024 a v súčasnosti sa vzťahuje aj na všeobecne uplatňované daňové prvky, ktoré boli zavedené od 1. januára 2023, ako napríklad právne predpisy o transferovom oceňovaní. Ako však uviedla Komisia vo svojom [oznámení](#) Európskemu parlamentu, členské štáty už využívajú všeobecné štruktúry svojich daňových systémov na zapojenie sa do daňovej súťaže (napr. zavedením osobitných pravidiel daňovej rezidencie, ktoré môžu v skutočnosti viesť k dvojitému nezdaneniu). Vytvára sa tým riziko, že už existujú zavedené škodlivé daňové režimy, na ktoré sa revidovaný kódex nevzťahuje. Okrem toho, ani na základe zmeneného mandátu, sa kódex nevzťahuje na osobitné systémy udeľovania občianstva ani opatrenia na prilákanie vyslaných pracovníkov či majetných fyzických osôb, hoci sú často prostriedkom na nespravodlivé prilákanie podnikov a investícií z iných krajín.

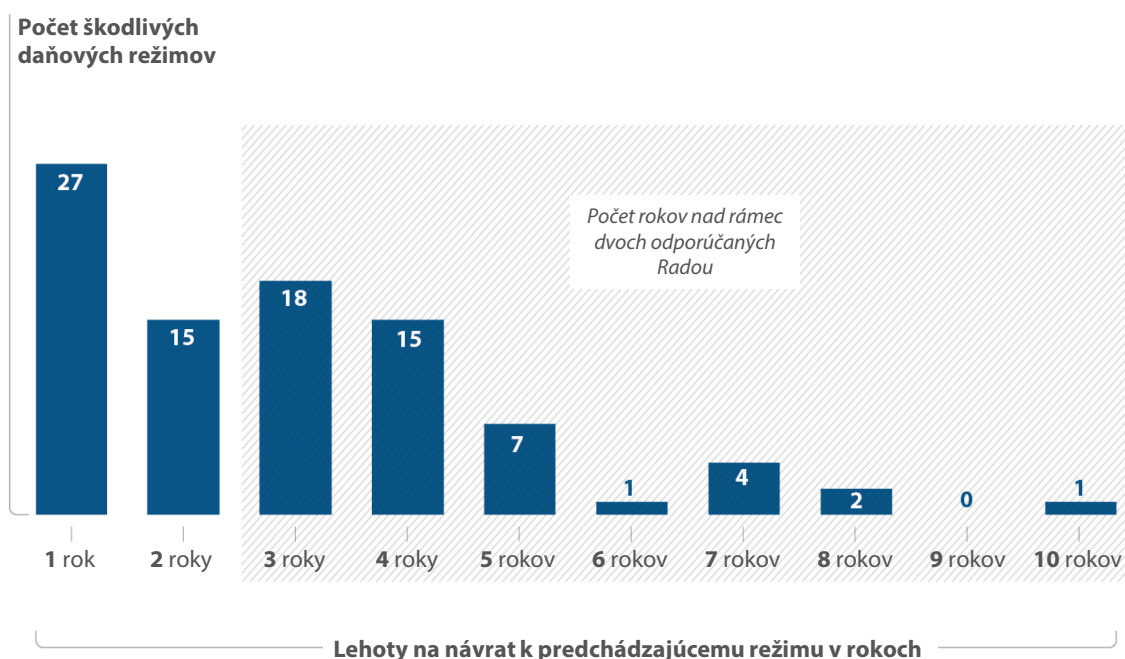
**74** Do januára 2024 to boli členské štáty, ktoré oznamovali skupine plánované alebo novozavedené potenciálne škodlivé daňové režimy. Identifikácia škodlivého daňového režimu v členskom štáte EÚ preto nebola založená na systematickej analýze, ktorú vykonávala Komisia. Nový mandát udeľuje Komisii rozšírené práva a teraz môže sama informovať skupinu o akýchkoľvek potenciálne škodlivých daňových režimoch zavedených členským štátom. Tým sa rozšírila úloha Komisie v práci skupiny, ale príslušnými postupmi sa náš audit nezaoberal, pretože sa začali až po dokončení našej práce.

**Členské štáty zaviedli odporúčania na odstránenie škodlivých daňových režimov, hoci obdobie na návrat k predchádzajúcemu režimu a obdobie zachovania predchádzajúceho stavu boli v niektorých prípadoch zdĺhavé**

**75** Keď skupina považuje daňový režim za škodlivý, príslušný členský štát musí zrušiť opatrenia, aby bol v súlade s kódexom. Na základe [prehľadu](#) Generálneho sekretariátu Rady z decembra 2023 za obdobie od roku 1998 do roku 2023 členské štáty EÚ zrušili 95 preferenčných daňových režimov, ktoré skupina považovala za škodlivé.

**76** V záveroch Rady o vykonávaní kódexu sa členským štátom odporučila dvojiročná lehota na zrušenie akéhokoľvek daňového opatrenia, ktoré sa považuje za škodlivé. V praxi boli lehoty na návrat k predchádzajúcemu režimu, na ktorých sa dohodla skupina pre režimy, ktoré posudzovala, od jedného do 10 rokov, pričom viac ako polovica z nich bola zavedená po odporúčaných dvoch rokoch (pozri [ilustráciu 8](#)).

### Ilustrácia 8 – Dohodnuté obdobia na návrat k predchádzajúcemu režimu pre škodlivé daňové režimy v rokoch 1998 – 2023

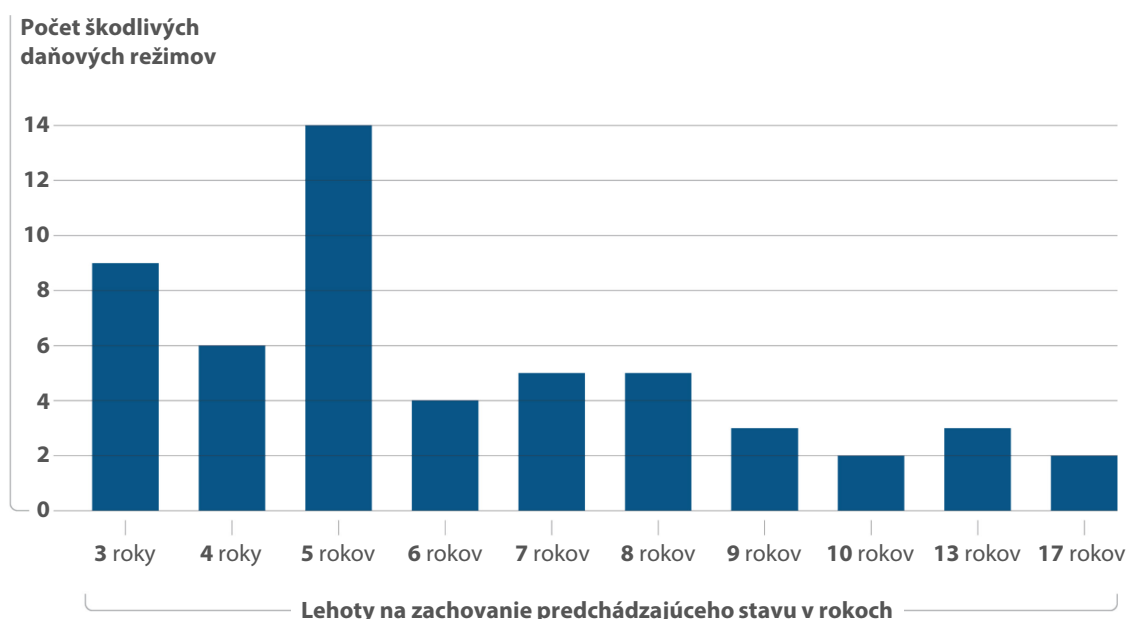


Zdroj: EDA na základe verejne dostupných údajov.

**77** Na ochranu daňovníkov využívajúcich výhody existujúcich režimov, ktoré skupina vyhodnotila ako škodlivé, môžu členské štáty zaviesť pravidlá zachovania predchádzajúceho stavu, keď rušia svoje škodlivé daňové režimy. Podľa takýchto pravidiel si všetci daňovníci využívajúci existujúci režim môžu ponechať tieto nároky do druhého konkrétneho dátumu („dátum zrušenia“). Skupina nemá dohodnuté usmernenia o tom, ako by sa malo rozhodovať o takýchto obdobiach zachovania predchádzajúceho stavu, okrem prípadov tzv. „starej“ [patentovej kolónky alebo režimov duševného vlastníctva](#).

**78** V prípade 53 škodlivých daňových režimov, pre ktoré bolo povolené zachovanie predchádzajúceho stavu, sa v rokoch 1998 až 2023 obdobia na zachovanie predchádzajúceho stavu pohybovali od troch do 17 rokov (posledné sa týkalo dvoch prípadov na Holandských Antilách, pozri [ilustráciu 9](#)). V dôsledku toho by daňovníci, ktorí sú už zaregistrovaní v príslušných daňových režimoch, mohli využívať daňové zvýhodnenia počas dlhých období, aj keď tieto režimy majú škodlivé dôsledky.

## Ilustrácia 9 – Obdobia na zachovanie predchádzajúceho stavu pre škodlivé daňové režimy v rokoch 1998 – 2023



Zdroj: EDA na základe verejne dostupných údajov.

**79** Okrem toho poznamenávame, že v [správe skupiny z novembra 2021 určenej Rade<sup>7</sup>](#) sa identifikoval prípad, keď členský štát umožnil daňovníkom vstúpiť do daňového režimu, ktorý už skupina vyhodnotila ako za škodlivý. Keďže však predmetný režim a súvisiace daňové výhody prestali od 1. júla 2021 platiť, skupina nemohla podniknúť žiadne ďalšie kroky proti jeho škodlivosti.

### Členské štáty prijímajú ochranné opatrenia proti nespolupracujúcim jurisdikciám, ale prístup nie je jednotný

**80** Európska únia vedie [zoznam EÚ obsahujúci jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely](#). Komisia spolu s odborníkmi z členských štátov preveruje všetky príslušné jurisdikcie. Zoznam EÚ sa používa na riešenie a odrádzanie od škodlivých daňových režimov v celosvetovom meradle a na podporu mechanizmov dobrej správy v daňových záležitostiach v celosvetovom meradle. Rada prijala najnovší aktualizovaný zoznam EÚ 8. októbra 2024 a v súčasnosti obsahuje 11 krajín mimo EÚ.

<sup>7</sup> Skupina pre kódex správania – správa pre Radu, 26. novembra 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

**81** V súlade so [závermi Rady](#) z decembra 2017 by členské štáty mali v záujme ochrany svojho základu dane uplatňovať účinné ochranné opatrenia voči krajinám mimo EÚ na zozname EÚ (pozri [ilustráciu 10](#)).

## Ilustrácia 10 – Ochranné opatrenia

### ADMINISTRATÍVNE opatrenia



- Posilnené monitorovanie určitých transakcií
- Zvýšené riziko kontroly daňovníkov, ktorí využívajú predmetné režimy
- Zvýšené riziká auditu pre daňovníkov, ktorí využívajú štruktúry alebo opatrenia zahŕňajúce tieto jurisdikcie

### LEGISLATÍVNE opatrenia



#### Osobitné legislatívne opatrenia:

- Neodpočítateľnosť nákladov
- Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC)
- Opatrenia týkajúce sa zrážkovej dane
- Obmedzenie výnimky z účasti

#### Ďalšie legislatívne opatrenia:

- Pravidlo oslobodenia od dane
- Obrátenie dôkazného bremena
- Osobitné požiadavky na dokumentáciu

Zdroj: Závery Rady, 5. decembra 2017, [15429/17](#).

**82** Členské štáty sa v roku 2019 dohodli, že budú uplatňovať aspoň jedno z troch administratívnych ochranných opatrení v daňovej oblasti uvedených v prílohe III k záverom Rady z 5. decembra 2017. [K 31. januáru 2023](#) uplatňovalo 26 z 27 členských štátov aspoň jedno administratívne opatrenie a 11 z nich uplatnilo aspoň dve.

**83** V novembri 2019 sa [členské štáty](#) tiež zaviazali uplatňovať od 1. januára 2021 aspoň jedno zo štyroch konkrétnych legislatívnych opatrení (neodpočítateľnosť nákladov, pravidlá kontrolovaných zahraničných spoločností, opatrenia týkajúce sa zrážkovej dane a obmedzenie oslobodenia od účasti)<sup>8</sup>. Od 31. januára 2023 všetky členské štáty uplatňovali aspoň jedno legislatívne opatrenie, ale iba sedem uplatňovalo všetky štyri opatrenia (pozri [ilustráciu 11](#)).

<sup>8</sup> Správa skupiny pre kódex správania určená Rade, 25. novembra 2019, 14114/19.

## Ilustrácia 11 – Prijaté legislatívne ochranné opatrenia

	Neodpočítateľnosť nákladov	Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC)	Zrážková daňové opatrenia	Obmedzenie výnimky účasti
Rakúsko		✓		
Belgicko	✓	✓		✓
Bulharsko	✓		✓	
Chorvátsko		✓	✓	
Cyprus			✓	
Česko		✓		
Dánsko	✓		✓	
Estónsko	✓		✓	✓
Fínsko		✓		
Francúzsko	✓	✓	✓	✓
Nemecko	✓	✓	✓	✓
Grécko	✓			
Maďarsko		✓		
Írsko		✓		
Taliansko	✓			
Lotyšsko	✓	✓	✓	✓
Litva	✓	✓	✓	✓
Luxembursko	✓			
Malta				✓
Holandsko		✓	✓	
Poľsko		✓		
Portugalsko	✓	✓	✓	✓
Rumunsko	✓			
Slovensko	✓		✓	✓
Slovinsko	✓	✓	✓	✓
Španielsko	✓	✓	✓	✓
Švédsko	✓	✓		

Zdroj: Skupina pre kódex správania, správa určená Rade, 2. júna 2023.

**84** Vysoká úroveň flexibility tohto prístupu môže obmedziť odrádzajúci účinok obranných opatrení a vyvoláva riziko, že spoločnosti založia svoje podniky v členských štátoch, ktoré uplatňujú menej legislatívnych opatrení (najmä pri zakladaní podnikov, ktoré prichádzajú do styku osobitne s jurisdikciami, ktoré nespolupracujú na daňové účely) a v ktorých sa zisky môžu ľahšie presunúť do jurisdikcií s nízkym zdanením.

## Neexistuje žiadny vhodný rámec monitorovania výkonnosti na kontrolu účinkov prijatých opatrení EÚ

**85** Daňové orgány potrebujú disponovať spoľahlivými odhadmi straty daňových príjmov v dôsledku vyhýbania sa daňovým povinnostiam a daňových únikov a prijímať primerané nápravné opatrenia. Hodnotili sme, ako EÚ a členské štáty zhromažďujú informácie o objeme nezaplatenej dane z príjmov právnických osôb a vplyve zavedených nástrojov na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Zohľadnili sme skutočnosť, že meranie akejkoľvek daňovej medzery je zložitá úloha a žiadna metóda sama o sebe nedokáže zachytiť všetky aspekty nesúladu. Kombinácia viacerých prístupov a využitie technologického pokroku môže prispieť ku komplexnejšiemu pochopeniu rôznych daňových medzier v EÚ.

### V jednorazových projektoch EÚ sa odhadoval vplyv vyhýbania sa daňovým povinnostiam a daňových únikov, neexistuje však spoločný rámec EÚ na monitorovanie výkonnosti

**86** Spoločný rámec monitorovania výkonnosti je kľúčom k tomu, aby daňové orgány mohli mať lepší prehľad o oblastiach najviac postihnutých vyhýbaním sa daňovým povinnostiam a daňovými únikami a vyčleniť potrebné zdroje na prijatie vhodných krokov. Odzrkadľuje to nedostatky identifikované v [správe OECD BEPS o opatrení 11 \(2015\)](#).

**87** Komisia a členské štáty zaviedli niekoľko iniciatív na odhad vyhýbania sa daňovým povinnostiam a daňových únikov v konkrétnych oblastiach. V roku 2018 Komisia a 15 členských štátov zverejnili štúdiu o výpadku príjmov na daniach z príjmov právnických osôb<sup>9</sup>. V štúdiu sa dospelo k záveru, že výpočet odhadov medzier v dani z príjmov právnických osôb je zložitý, čiastočne z dôvodu zložitosti systémov dane z príjmov právnických osôb, ale aj z niekoľkých ďalších dôvodov, od zámerných krokov daňovníkov (ako sú daňové podvody, daňové úniky alebo vyhýbanie sa daňovým povinnostiam) až po opomenutia a chyby vo výkladoch, alebo konkurz. Odhady na vnútroštátnej úrovni by teda často zachytávali daňové úniky a neúmyselné činy, ale nedokázali by primerane odrážať vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Mnohé zainteresované strany sa preto domnievajú, že harmonizovaná metodika nemusí byť uskutočniteľná vzhľadom na rozdiely v systémoch dane z príjmov právnických osôb,

<sup>9</sup> [Správa o koncepcii daňových medzier II: Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies](#)), Skupina Fiscalis pre projekt daňovej medzery, (FPG/041).

štatistickú neistotu a komplexnú metodiku. V nadväznosti na predchádzajúcu štúdiu sa v roku 2021 začal projekt v rámci samitu EÚ o daňovej správe (TADEUS) s cieľom preskúmať metodiky na odhadovanie medzery v priamych daňových príjmoch, pričom podskupina sa zameriava na medzeru v dani z príjmov právnických osôb.

**88** Komisia tiež zverejnila štúdie o daňových únikoch fyzických osôb v rokoch 2019 a 2021, ktoré ukázali škodlivé účinky bohatstva skrytého v medzinárodných finančných centrách<sup>10</sup>. Hoci sa tento audit zameriaval na zdaňovanie právnických osôb, tieto štúdie zostávajú relevantné, pretože fyzické osoby môžu využívať firemné nástroje (napr. spoločnosti, trusty atď.) na ukrytie bohatstva. Neposkytujú však komplexné hodnotenie opatrení prijatých proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

**89** V roku 2023 Komisia spolu s niekoľkými členskými štátmi spustila dve projektové skupiny prostredníctvom programu [Fiscalis](#). Jedna z projektových skupín sa zameriava na zavádzanie realistických ukazovateľov na efektívne meranie vplyvu výmeny informácií a druhá na skúmanie spôsobov, ako zlepšiť používanie údajov DAC (pozri [prílohu VIII](#)).

**90** Okrem týchto iniciatív, ktoré majú obmedzený rozsah, neexistuje jediný súbor ukazovateľov výkonnosti používaných v celej EÚ na meranie a monitorovanie účinnosti existujúceho rámca na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

### **Iba jeden z piatich kontrolovaných členských štátov mal zavedený výkonnostný rámec na posúdenie účinnosti opatrení**

**91** Z piatich členských štátov, ktoré sme kontrolovali, iba Holandsko zaviedlo výkonnostný rámec na meranie účinnosti nástrojov zavedených na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Holandské orgány okrem toho v októbri 2023 zverejnili [správu](#), v ktorej hodnotili účinnosť viacerých opatrení na základe údajov poskytnutých holandskou centrálnou bankou.

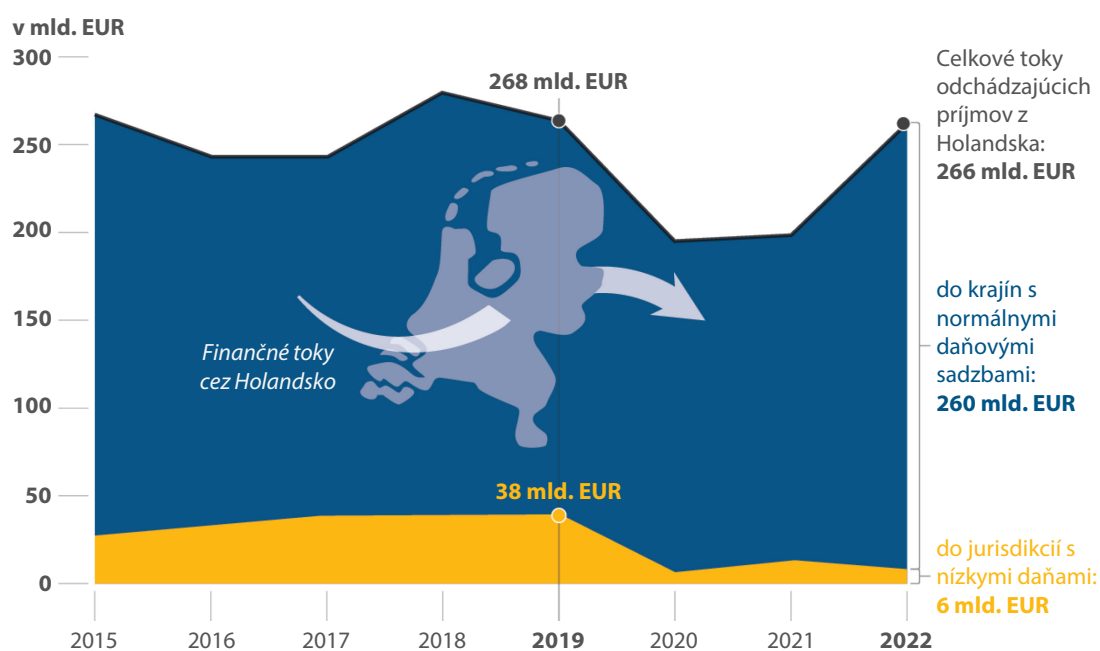
---

<sup>10</sup> GR TAXUD: *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, daňový dokument č. 76, 2019; *Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion*, záverečná správa, 2021.



**92** V správe vypracovanej holandskými orgánmi sa dospelo k záveru, že viaceré opatrenia zavedené na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam znížili tok peňazí z Holandska do krajín s nízkou sadzbou dane. Celkový objem odlevu príjmov do takýchto krajín klesol o takmer 85 % z 38 mld. EUR v roku 2019 na takmer 6 mld. EUR v roku 2022 (pozri *ilustráciu 12*).

### Ilustrácia 12 – Znížený tok zdaniteľných platieb z Holandska do jurisdikcií s nízkou sadzbou dane



Zdroj: EDA na základe údajov a obrazového materiálu od holandského ministerstva financií.

## Závery a odporúčania

**93** Náš celkový záver je, že zavedený rámec EÚ slúži ako nevyhnutná prvá obranná línia na podporu boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v rámci obmedzeného rozsahu jej právomocí. Zistili sme však nedostatky v spôsobe, akým boli právne predpisy a ďalšie opatrenia vypracované a zavedené. Na úrovni EÚ ani na úrovni členských štátov neexistoval vhodný systém monitorovania výkonnosti na hodnotenie ich účinnosti.

**94** Komisia navrhla spoločný regulačný rámec EÚ na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v EÚ. Smernicami v rámci tohto auditu [smernica o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam) (ATAD), 5. zmena smernice o administratívnej spolupráci v oblasti daní (DAC 6) a smernica o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia (TDRD)] sa stanovujú všeobecné normy a zavádzajú podporné nástroje v rámci ich uplatňovania, keďže EÚ nemá právomoci určovať konkrétne riešenia daňovej politiky pre členské štáty. Zistili sme, že určité definície a pojmy v právnych predpisoch EÚ sú pre členské štáty ťažko interpretovateľné, a preto sa vo všetkých krajinách nechápu rovnako (najmä v súvislosti s charakteristickými znakmi DAC 6 a testom hlavných prínosov). To má vplyv na presnosť vymieňaných informácií podľa DAC 6, čím je boj proti príjmom, ktoré unikajú zdaneniu, menej účinný (pozri body 32 – 43).

**95** Okrem toho vo všeobecnosti neexistujú žiadne usmernenia Komisie týkajúce sa výkladu a vykonávania právnych predpisov EÚ, ktoré sme podrobili auditu, preto si ich členské štáty vykladajú rôzne (pozri body 44 – 48). Komisia účinne dohliada na začlenenie právnych predpisov EÚ do vnútroštátneho práva a v prípade potreby otvára konania o nesplnení povinnosti, no v niektorých prípadoch svoje hodnotenia vykonáva príliš neskoro. V dôsledku toho nie je viac ako sedem rokov po zavedení ATAD stále jasné, či sa dosiahnu jej ciele. Okrem toho vo všeobecnosti neexistujú žiadne usmernenia Komisie týkajúce sa výkladu a vykonávania právnych predpisov EÚ, ktoré sme podrobili auditu, preto si ich členské štáty vykladajú rôzne (pozri body 49 – 53).

## Odporúčanie 1 – Objasniť legislatívny rámec EÚ

---

Na zabezpečenie jednotného uplatňovania právnych predpisov EÚ členskými štátmi by Komisia mala:

- a) v spolupráci s členskými štátmi vypracovať usmernenia, a najmä poskytnúť členským štátom usmernenia týkajúce sa výkladu právnych predpisov EÚ zameraných na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb, ako aj vykonávania analýz rizík a využívania získaných daňových informácií;
- b) posúdiť potrebu možných zmien DAC 6 na základe výsledkov prebiehajúceho hodnotenia a súdnych sporov;
- c) pri príprave svojho budúceho hodnotenia zohľadniť problémy v návrhu TDRD, ako sú uvedené v tejto správe, aby sa zabezpečilo, že mechanizmy riešenia sporov v oblasti zdanenia budú efektívne fungovať.

**Časový rámec: a), b) do konca roka 2026 a c) do konca roka 2028.**

**96** Pokiaľ ide o výmenu daňových informácií podľa DAC 6, zistili sme, že päť kontrolovaných členských štátov má zavedené vnútroštátne postupy oznamovania a podľa potreby si vymieňajú cezhraničné opatrenia podliehajúce oznamovaniu. Vykonávajú však málo kontrol kvality správ DAC 6 pred ich nahratím do centrálného registra EÚ. V dôsledku toho existuje riziko, že nahlásené informácie DAC 6 budú neúplné alebo nepresné. Okrem toho rozsah, v akom kontrolované členské štáty používajú informácie podľa DAC 6 o cezhraničných opatreniach, ktoré dostávajú, je obmedzený. To obmedzuje pridanú hodnotu automatickej výmeny informácií podľa DAC 6 (pozri body 55 – 58).

**97** Identifikovali sme aj technické problémy súvisiace so schémou oznamovania, ktorú navrhla Komisia, s rozsiahlymi výnimkami z oznamovania a rôznymi výkladmi požiadaviek na oznamovanie. Tieto problémy by mohli ovplyvniť kvalitu správ DAC 6 a podnecovať daňovníkov, aby sa rozhodli pre jurisdikcie, kde sú pravidlá najmiernejšie. Jedným z hlavných nedostatkov v schéme oznamovania je skutočnosť, že dátové pole na uvedenie názvov krajín mimo EÚ zapojených do cezhraničného opatrenia nie je povinné. V dôsledku toho je pre päť kontrolovaných členských štátov ťažké určiť, či sú krajiny mimo EÚ dotknuté, resp. ktoré krajiny mimo EÚ sú dotknuté (pozri body 59 – 63).

**98** Okrem toho existuje riziko, že v niektorých kontrolovaných členských štátoch systémy sankcií za nedodržiavanie povinností oznamovania podľa DAC 6 nemusí mať odrádzajúci účinok z dôvodu zjavne nízkej úrovne pokút. Okrem toho v čase auditu ani jeden z kontrolovaných členských štátov neuložil sankcie (pozri body 64 – 66).

## Odporúčanie 2 – Zlepšiť kvalitu správ DAC 6

---

S cieľom maximalizovať výhody automatickej výmeny informácií podľa DAC 6 s inými členskými štátmi by Komisia mala v systéme oznamovania povinne uviesť pole s údajmi pre krajiny mimo EÚ, ktoré sú zapojené do cezhraničných opatrení (v prípade potreby prostredníctvom legislatívneho návrhu). Okrem toho by Komisia mala aktualizovať architektúru centrálného registra DAC 6, aby tieto informácie sprístupnila členským štátom pre každé príslušné opatrenie.

**Časový rámec: do konca roka 2027.**

## Odporúčanie 3 – Zabezpečiť, aby bol vplyv sankcií za nedodržanie povinností oznamovania podľa DAC 6 primeraný

---

S cieľom zabezpečiť, aby členské štáty uplatňovali účinné, primerané a odrádzajúce sankcie za nedodržiavanie povinností oznamovania podľa DAC 6, by Komisia mala začať konanie o nesplnení povinnosti v tých prípadoch, keď existuje dostatok dôkazov o tom, že členské štáty uplatňujú zjavne neprimeraný systém sankcií za porušenie DAC 6.

**Časový rámec: do konca roka 2026.**

**99** Skupina pre kódex správania je dôležitou súčasťou úsilia EÚ presadzovať spravodlivé režimy zdaňovania podnikov, hoci jej odporúčania nie sú právne záväzné. Komisia poskytuje skupine primeranú pomoc pri posudzovaní potenciálne škodlivých daňových režimov oznámených členskými štátmi, ale jej úloha bola v čase nášho auditu veľmi obmedzená (pozri body 70 – 74).

**100** V dôsledku odporúčaní skupiny členské štáty sa v období od roku 1998 do roku 2023 vzdali 95 škodlivých daňových režimov. Dohodnuté lehoty na zrušenie škodlivých režimov však vo viacerých členských štátoch boli podstatne dlhšie ako dva roky odporúčané Radou. Okrem toho skupina nedodžiava jasné pravidlá pri rozhodovaní o obdobiach na zachovanie predchádzajúceho stavu pre identifikované škodlivé

režimy, a preto sú v niektorých prípadoch rozhodovania veľmi dlhé. Vzniká tak riziko, že spoločnosti budú dlhšie využívať nespravodlivé daňové zvýhodnenia a že narušenie hospodárskej súťaže na vnútornom trhu EÚ bude takisto trvať dlhšie. Okrem toho sa členské štáty rozhodnú uplatniť len obmedzený počet ochranných opatrení, ktoré možno uplatniť na transakcie s nespolupracujúcimi krajinami. Tieto faktory obmedzujú vplyv práce skupiny (pozri body 75 – 84).

## Odporúčanie 4 – Zlepšiť podporu skupine pre kódex správania

---

Na účinnejšiu podporu skupiny pre kódex správania s cieľom maximalizovať odstrašujúci účinok jej opatrení by Komisia mala:

- a) navrhnúť skupine, aby sa dohodla na jasných pravidlách a obmedzeniach lehôt na zachovanie predchádzajúceho stavu a návrat a – ak to skupina odsúhlasí – monitoruje ich dodržiavanie a
- b) vzhľadom na svoj rozšírený mandát vykonávať ročnú analýzu preferenčných daňových opatrení a všeobecne uplatňovaných daňových prvkov, ktoré sú novozavedené členskými štátmi, a na základe analýzy rizík informovať skupinu o potenciálne škodlivých opatreniach.

**Časový rámec:** a) do konca roku 2026, b) každoročne od roku 2025.

**101** Komisia a členské štáty robia veľmi málo, pokiaľ ide o meranie výkonnosti nástrojov používaných na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v EÚ. Komisia nestanovila kvantitatívne ciele a zámery a nemonitoruje ich účinnosť. Nedostatok účinných rámcov monitorovania výkonnosti bráni Komisii a členským štátom hodnotiť ich úsilie a nasadzovať zdroje tam, kde sú najviac potrebné (pozri body 85 – 92).

## Odporúčanie 5 – Monitorovať výsledky a dosah boja proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb

---

Komisia by mala povzbudzovať a podporovať členské štáty, aby prijali spoločný rámec monitorovania výkonnosti vrátane ukazovateľov výkonnosti a kvantitatívnych cieľov na meranie dosahovania konkrétnych cieľov v boji proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

**Časový rámec:** do konca roka 2026

Túto správu prijala komora IV, ktorej predsedá Mihails Kozlovs, člen Dvora audítorov, v Luxemburgu na svojom zasadnutí dňa 22. októbra 2024.

*Za Dvor audítorov*

Tony Murphy  
*predseda*

# Prílohy

## Príloha I – Náš audítorský prístup na úrovni Komisie

Preskúmali sme právne predpisy a mechanizmy týkajúce sa ATAD, DAC 6 a TDRD na boj proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb a preskúmali sme, ako Komisia (GR TAXUD) monitorovala ich vykonávanie členskými štátmi. Zamerali sme sa najmä na:

- o príslušné právne predpisy, či Komisia overovala, akým spôsobom členské štáty uplatňujú pravidlá EÚ prostredníctvom svojich vnútroštátnych predpisov, a či Komisia prijala potrebné opatrenia na riešenie prípadných oneskorení vo vykonávaní,
- o existenciu a kvalitu usmernení a informácií súvisiacich s vykonávaním právnych predpisov a právne nezáväzných nástrojov (tzv. „*soft law*“) a spôsob, akým Komisia tieto informácie poskytla členským štátom,
- o to, ako Komisia zaviedla centrálny register EÚ pre DAC 6 a ako s ním nakladá,
- o či Komisia zaviedla spoločný rámec EÚ na monitorovanie výkonnosti systému s cieľom overiť, či prináša zamýšľané výsledky,
- o ako Komisia spolupracuje s členskými štátmi (výmena informácií, podávanie správ atď.) a inými relevantnými zainteresovanými stranami (napríklad OECD),
- o prácu, ktorú vykonala Komisia, aby pomohla skupine pre kódex správania v jej rozhodovacom procese.

V prípravnej fáze sme zorganizovali niekoľko hybridných stretnutí s GR TAXUD, aby sme zhromaždili informácie a údaje, ktoré by mohli byť užitočné pri audite v teréne v členských štátoch. Počas audítorskej práce v teréne sme Komisii zaslali všeobecný dotazník. Uskutočnili sme aj audit s cieľom objasniť nevyriešené problémy a skontrolovať konkrétne dokumenty Komisie.

## Príloha II – Náš audítorský prístup v členských štátoch

Úlohou členských štátov v boji proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb je vytvoriť rovnaké podmienky pre podniky a predchádzať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom, v konečnom dôsledku chrániť verejné financie a zabezpečiť, aby vlády mohli poskytovať základné služby.

Posúdili sme, ako členské štáty:

- o vykonávali vybrané právne predpisy, konkrétne ATAD, DAC 6 a TDRD,
- o zabezpečili, aby správy DAC 6 vymieňané prostredníctvom centrálného registra EÚ boli presné, úplné a poskytované včas, a ako členské štáty používajú informácie podľa DAC 6, ktoré dostanú,
- o merajú účinnosť svojich opatrení v boji proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb a či využívajú takéto merania na lepšie riešenie existujúcich rizík a pridelovanie zdrojov,
- o informujú skupinu pre kódex správania o potenciálne škodlivých daňových režimoch a vykonávajú jej odporúčania, ak skupina považuje preferenčný daňový režim za škodlivý.

Vybrali sme päť členských štátov – Írsko, Cyprus, Luxembursko, Maltu a Holandsko – na základe nasledujúcich kritérií rizika:

- o počet protiopatrení proti krajinám na zozname EÚ obsahujúcom jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely,
- o počet postupov vzájomnej dohody v sporoch v oblasti zdanenia,
- o počet škodlivých daňových režimov identifikovaných skupinou pre kódex správania,
- o odhady medzery v dani z príjmov právnických osôb.



Aby sme zistili, či členské štáty správne vykonávali ustanovenia EÚ, zaslali sme piatim vybraným členským štátom dotazník. Počas kontrolných návštev sme ich odpovede prediskutovali s odborníkmi z vnútroštátnych daňových orgánov a skontrolovali dokumenty. Okrem toho sme vybrali vzorky založené na riziku na overenie:

- 10 cezhraničných daňových opatrení nahraných do centrálného registra EÚ,
- 10 cezhraničných daňových opatrení stiahnutých z centrálného registra EÚ,
- päť prípadov sporov v oblasti zdanenia predložených podľa TDRD,
- päť odporúčaní založených na preferenčných daňových režimoch, ktoré naposledy posúdila skupina pre kódex správania.

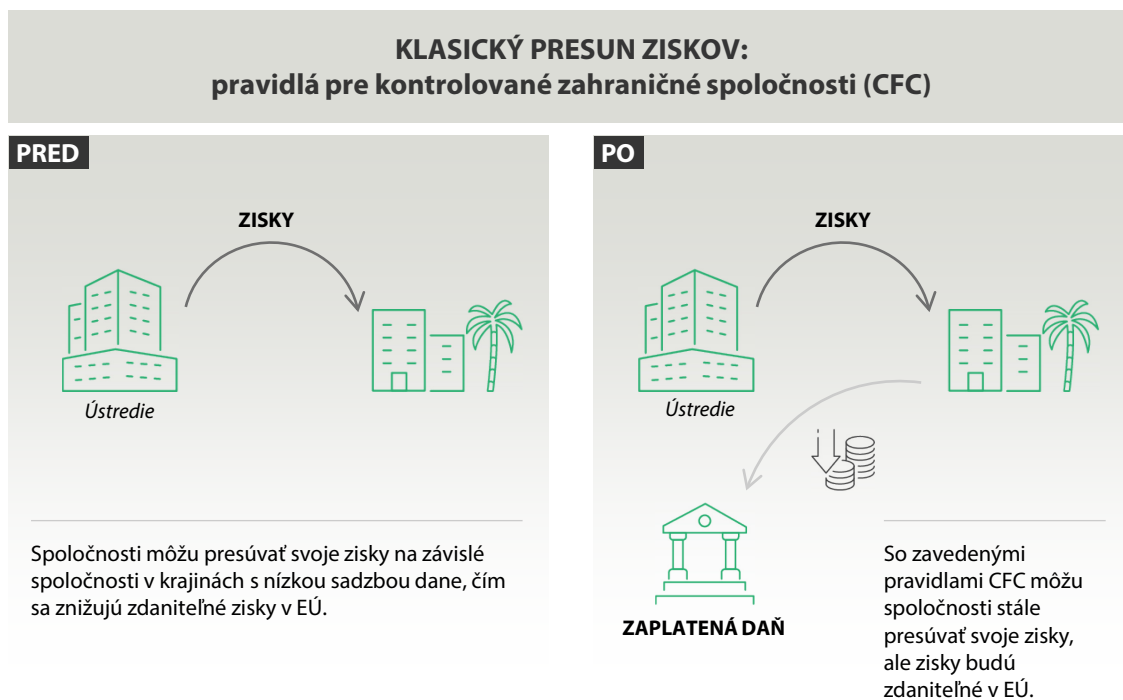
### Príloha III – Právne predpisy EÚ v porovnaní s normami OECD/G20 BEPS

Právne predpisy EÚ	Termín prijatia	Stručný opis (právny predpis)	Príslušná norma OECD	Dátum uverejnenia	Stručný opis(norma)
ATAD 1	12. júl 2016	Stanovuje pravidlá proti režimom vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.	Opatrenie BEPS 2 Opatrenie BEPS 3 Opatrenie BEPS 4 Opatrenie BEPS 5 Opatrenie BEPS 6	5. október 2015	Účinnnejšie bojuje proti škodlivým daňovým režimom tým, že zohľadňuje transparentnosť, súdržnosť a podstatu.
ATAD 2	29. máj 2017	Rozširuje rozsah pôsobnosti ATAD 1 s cieľom ďalej predchádzať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam vrátane hybridných nesúladov zahŕňajúcich krajiny mimo EÚ.	Opatrenie BEPS 2	5. október 2015	Odporúčania pre domáce pravidlá na neutralizáciu účinku dohôd o hybridnom nesúlade.
DAC 6	25. máj 2018	Zavádza režim zverejňovania daní, ktorý si vyžaduje oznamovanie a výmenu cezhraničných opatrení na boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu.	Opatrenie BEPS 12	5. október 2015	Odporúčania týkajúce sa návrhu pravidiel povinného zverejňovania pre schémy agresívneho daňového plánovania.
TDRD	10. október 2017	Zameriava sa na zlepšenie mechanizmov riešenia sporov v EÚ v oblasti daní.	Opatrenie BEPS 14	5. október 2015	Snaží sa zlepšiť riešenie sporov v oblasti zdanenia medzi jurisdikciami.

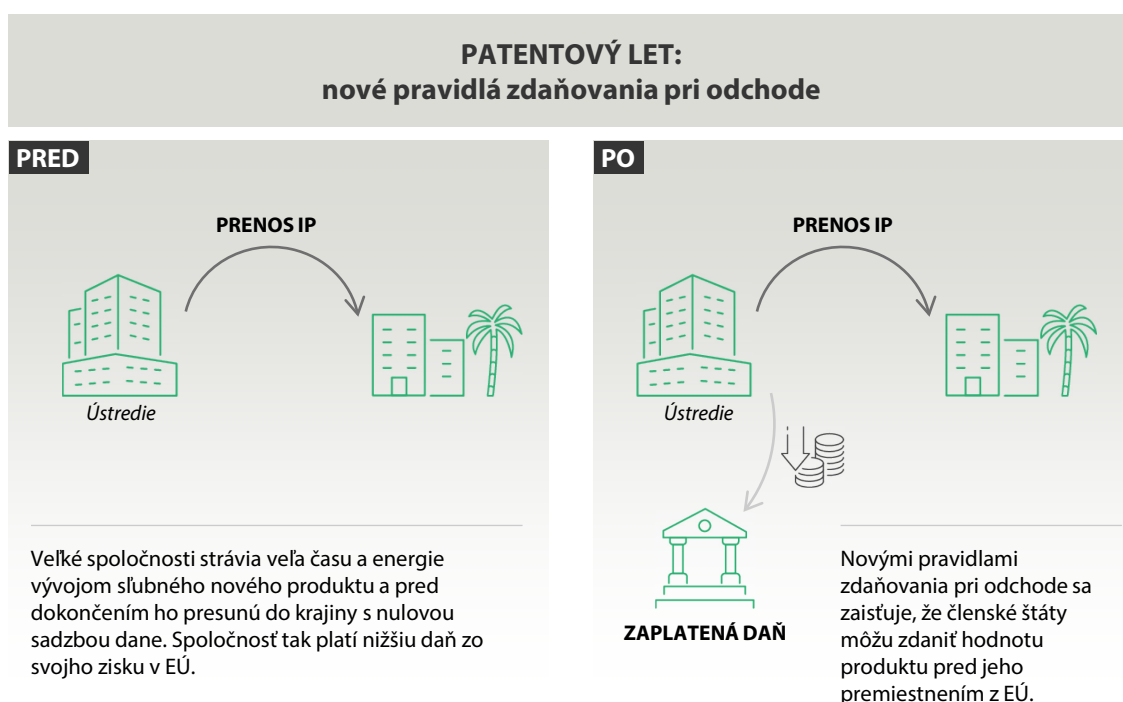
Zdroj: EDA na základe [verejne dostupných údajov](#).

## Príloha IV – Opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam zavedené ATAD

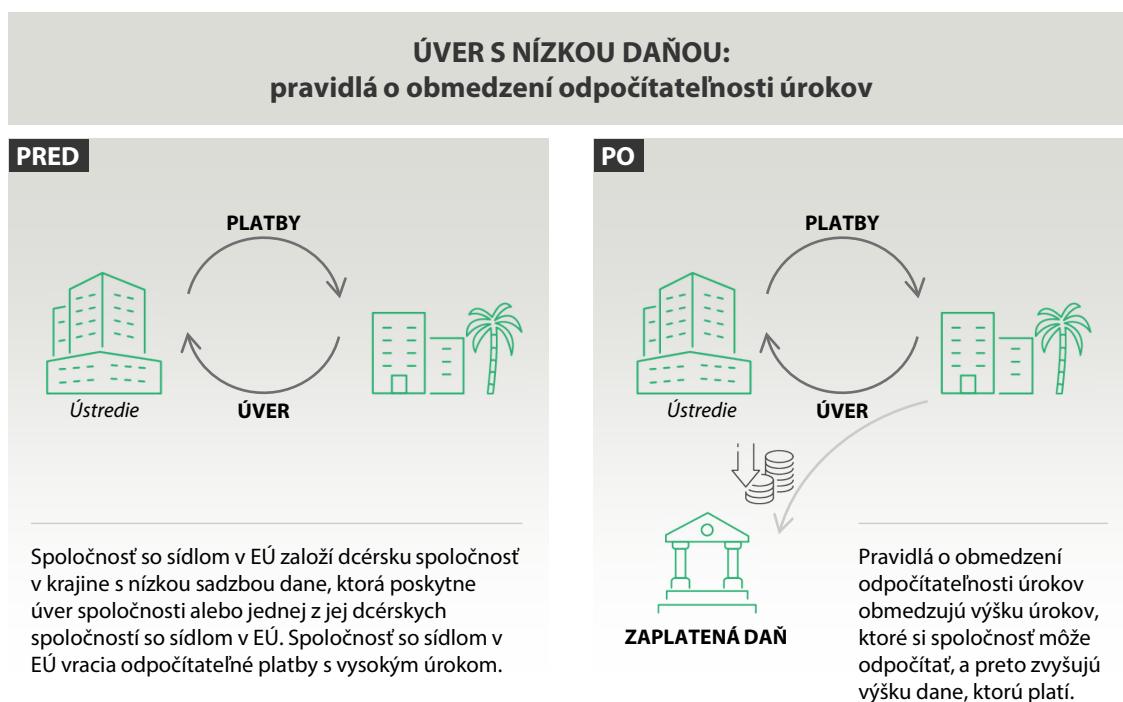
**Pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC):** zabrániť presunu ziskov do krajiny s nízkou alebo nulovou daňou



**Pravidlo zdaňovania pri odchode:** zabrániť spoločnostiam vyhýbať sa dani pri premiestňovaní aktív



**Pravidlo o obmedzení odpočítateľnosti úrokov:** odrádzať od fiktívnych dohôd o vyrovnávaní dlhu určených na minimalizáciu daní



**Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu:** bojovať proti agresívnemu daňovému plánovaniu, keď sa neuplatňujú iné pravidlá



Zdroj: EDA na základe údajov a obrazového materiálu od Komisie ([GR TAXUD](#)).

## Príloha V – Riziko rôznych výkladov ustanovení DAC 6 o teste hlavného účelu a charakteristických znakoch (príloha IV smernice)

Test hlavného účelu sa uplatňuje vtedy, keď je možné stanoviť, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov, ktoré môže daná osoba po zvážení všetkých relevantných skutočností a okolností ako výsledok cezhraničného opatrenia očakávať, je daňové zvýhodnenie. Zistili sme, že kontrolované členské štáty mali problémy týkajúce sa výkladu v oblastiach uvedených nižšie. Tieto návštevy sa uskutočnili pred vydaním rozsudku Súdneho dvora vo veci C-623/22, v ktorom sa Súdny dvor zaoberal výkladom určitých termínov a pojmov. Medzi výzvy, ktoré uviedli členské štáty, patrili okrem iného:

- Spôsob, ako určiť, či daňové zvýhodnenie je hlavnou alebo jednou z hlavných výhod opatrenia, je nejasný. Takisto nie je jasné, či by mal byť prístup k posudzovaniu kvantitatívny, napr. porovnať opatrenie tak, že najprv uplatní a potom neuplatní daňové pravidlá, na základe ktorých vzniká (predpokladaná) daňová výhoda.
- Ďalšou otázkou je, či sa test hlavného účelu uplatňuje aj v situáciách, keď – v súlade s duchom smernice – výsledok daňového režimu vedúceho k daňovému zvýhodneniu je zamýšľaný a/alebo poskytovaný uvedeným režimom alebo zákonodarcom (nazýva sa aj „politický zámer“).

### Charakteristické znaky:

- **Charakteristický znak A3** sa vzťahuje na opatrenia, ktoré využívajú štandardizovanú dokumentáciu a/alebo štandardizovanú štruktúru. Existuje riziko, že zatiaľ čo niektoré členské štáty považujú širokú škálu dokumentácie a štruktúr za štandardizované, iné ich považujú za štandardizované len zriedka, pretože si vyžadujú úpravy, aby sa prispôbili konkrétnym dotknutým daňovníkom. V dôsledku toho sprostredkovatelia a daňovníci nemusia oznamovať opatrenia uvedené pod charakteristickým znakom A3.

- **Charakteristický znak B2** sa vzťahuje na opatrenia, ktoré premieňajú príjem na kapitál, dary alebo iné kategórie príjmov, ktoré sú zdanené nižšou sadzbou alebo sú od dane oslobodené. Okolnosti, za ktorých k tejto premene môže dôjsť, sú však nejasné. K niektorým nejasným scenárom môže dôjsť napríklad:
  - pri poberaní (rovnakého druhu) príjmu z iného členského štátu, ale príjem je zdanený nižšou sadzbou dane alebo je oslobodený od dane (napr. z dôvodu uplatnenia daňovej zmluvy alebo režimu krajiny, z ktorej príjem pochádza). V tomto prípade nedochádza k zmene druhu príjmu (napr. ak bol príjem vo forme dividend, zostáva ako dividenda);
  - pri spätnom odkúpení vlastných akcií spoločnosti, najmä ak výplaty dividend prebiehali pravidelne pred spätným odkúpením akcií.

Okrem toho nie je jasné, či sa charakteristický znak B2 môže uplatniť na novozavedené opatrenia, alebo sa uplatní iba vtedy, keď sa už existujúce príjmy prevedú do inej kategórie príjmov, ktorá sa zdaňuje nižšou sadzbou dane. Existuje riziko, že rozdielne názory medzi členskými štátmi by mohli viesť k nejednotnému podávaniu správ DAC 6.

Okrem toho existuje riziko, že spôsob uplatňovania charakteristického znaku B2 na daň z príjmu fyzických osôb, daň zo mzdy a dane z darovania/dedičstva je nejasný. V dôsledku toho sa sprostredkovatelia a daňovníci môžu domnievať, že premena príjmu by sa mala uskutočniť na úrovni príjemcu príjmu, zatiaľ čo v mnohých prípadoch k tejto premene dochádza na rôznych úrovniach.

- **Charakteristický znak B3** sa týka opatrení, ktoré zahŕňajú kruhové transakcie, ktorých výsledkom je spätný obeh (*round-tripping*) finančných prostriedkov, konkrétne zapojením sprostredkovateľských subjektov bez inej hlavnej obchodnej úlohy alebo prostredníctvom transakcií, ktoré sa navzájom kompenzujú alebo rušia alebo ktoré majú iné podobné vlastnosti. V praxi nie je jasná súvislosť medzi týmito prvkami, ani konkrétne podmienky uplatňovania tohto charakteristického znaku.
  - Nie je jasné, či sa uplatňuje charakteristický znak B3, keď nejde o úplnú kruhovú transakciu. Napríklad v prípadoch odklonu príjmu v dôsledku vloženia subjektu.
  - Nie je jasné, či situácie zahŕňajúce odklonenie príjmu zo strany zapojených subjektov a započítanie transakcií sú nevyhnutnými podmienkami na uplatnenie charakteristického znaku B3, alebo či ide len o príklady kruhových transakcií.

- **Charakteristický znak C1** sa vzťahuje na opatrenia zahŕňajúce odpočítateľné cezhraničné platby medzi dvoma alebo viacerými pridruženými podnikmi. Zostáva nejasné, či by sa stála prevádzkareň mala považovať za samostatný subjekt (prijímajúci platby) na účely charakteristického znaku C1. Táto nejasnosť má vplyv aj na požiadavku oznámiť opatrenie podľa DAC 6.

Okrem toho sa charakteristický znak C1 vzťahuje na opatrenia zahŕňajúce cezhraničné platby medzi pridruženými podnikmi, kde je na úrovni príjemcu nízka alebo nulová daň. Pod charakteristickým znakom C1 však nie je žiadna podkategória, ktorá by sa konkrétne vzťahovala na opatrenia, pri ktorých príjemca využíva výnimku. Charakteristický znak C1 bod c) sa týka výlučne opatrení, pri ktorých platby využívajú výnimku z predmetu, čo vedie k tomu, že opatrenia podobné tým, ktoré patria pod charakteristický znak C1, sa neoznamujú.

## Príloha VI – Prevádzkové problémy súvisiace s oznamovaním podľa DAC 6 pomocou schémy XML EÚ

Identifikovali sme štyri hlavné prevádzkové problémy súvisiace s oznamovaním podľa DAC 6 a potvrdili sme ich počas návštev v piatich členských štátoch:

- nedostatok usmernení pre sprostredkovateľov a daňovníkov o tom, ako jednoznačne stanoviť zapojenie krajín mimo EÚ do cezhraničných opatrení vzhľadom na to, že vo vzore chýbajú kódy krajín mimo EÚ,
- prítomnosť nepovinných dátových polí – ako daňové identifikačné číslo (DIČ), krajina pobytu, dátum implementácie opatrenia, krstné meno alebo dôvody zverejnenia – v súvislosti s ktorými nie je povinnosťou zverejňujúceho subjektu vysvetliť, prečo tieto polia nie sú vyplnené tam, kde je to relevantné. To zahŕňa aj dátové pole „suma“, ktoré možno vyplniť ako „neznáma“, ak nie sú zverejnené žiadne okolnosti,
- nie je stanovená minimálna dĺžka opisov charakteristických znakov podliehajúcich oznamovaniu alebo samotných opatrení, čo vedie k možným nezrovnalostiam v oznamovaní medzi členskými štátmi EÚ,
- nahranie cezhraničného opatrenia „určeného pre trh“ do centrálného registra EÚ sa vždy považuje za nové opatrenie, hoci môže ísť len o aktualizáciu existujúceho opatrenia (opatrenie určené pre trh musí oznamujúci subjekt aktualizovať každé tri mesiace, ak okolnosti sa zmenili).



## Príloha VII – Riziko odlišných výkladov iných ustanovení TDRD 6

Ustanovenie TDRD	Problém	Dôsledky
<p>V článku 3 ods. 3 písm. e) bode iv) TDRD sa vyžaduje, aby sťažnosť daňovníka obsahovala úplnú dokumentáciu vrátane „<b>kópie konečného rozhodnutia o daňovom výmere</b>“.</p>	<p>Ide o požiadavku, aby všetky daňové orgány zúčastnené na spore vydali „konečné rozhodnutie o daňovom výmere“.</p>	<p>Daňovníci môžu odložiť podanie sťažnosti podľa TDRD, kým všetky príslušné členské štáty nevykonajú audit príslušného zdaňovacieho obdobia. Tento postup môže trvať až sedem rokov. Príslušný orgán môže odložiť prijatie, kým nebude kompletná všetka dokumentácia.</p>
<p>Podľa odsekov 3 až 5 článku 3 TDRD <b>môže byť sťažnosť prijatá len vtedy, ak ovplyvnená osoba pri predložení poskytne potrebné informácie</b>. Smernici však chýbajú jasné postupy pre daňové orgány a časový rámec pre prípady, keď v počiatočných podaniach chýbajú požadované informácie.</p>	<p>Zostáva nejasné, čo predstavuje „neúplnú“ sťažnosť. V smernici TDRD sa nešpecifikuje, či sťažovatelia môžu následne doplniť už podané sťažnosti, alebo či sú to príslušné orgány, ktoré im majú oznámiť, že ich sťažnosť je neúplná, a požiadať ich o doplňujúce informácie.</p>	<p>Nedostatočne vymedzený postup a časový rámec môže viesť k situáciám, keď si sťažovatelia až do uplynutia šesťmesačnej lehoty neuvedomujú, že ich sťažnosť je „neúplná“, a preto v stanovenej lehote neposkytnú chýbajúce informácie. V dôsledku toho môže príslušný orgán sťažnosť zamietnuť.</p>

Ustanovenie TDRD	Problém	Dôsledky
<p>V článku 17 smernice TDRD sa stanovujú výnimky zo všeobecného pravidla uvedeného v článku 3, ktorý vyžaduje, aby sa sťažnosti podávali príslušným orgánom všetkých dotknutých členských štátov. Článok 17 obsahuje <b>osobitné ustanovenia pre fyzické osoby a menšie podniky</b>, ktoré im umožňujú podávať sťažnosti príslušnému orgánu členského štátu, v ktorom sú rezidentom.</p>	<p>Nie je jasné, či každý príslušný orgán musí svoje rozhodnutie o prijatí alebo zamietnutí oznámiť jednotlivo, alebo či je za všetku komunikáciu so sťažovateľom zodpovedný orgán, ktorému bola sťažnosť predložená.</p> <p>Všetky dotknuté príslušné orgány musia rozhodnúť o prijatí alebo zamietnutí sťažnosti. Ak jeden orgán alebo všetky orgány zamietnu sťažnosť, môže byť potrebné ďalšie konanie, napríklad súdne konanie alebo arbitráž, aby sa dosiahlo konečné rozhodnutie. V každom prípade musí byť rozhodnutie každého príslušného orgánu oznámené sťažovateľovi.</p>	<p>Ak každý príslušný orgán musí oznámiť svoje rozhodnutie, potom stále prebieha interakcia so všetkými dotknutými orgánmi a v prípade zamietnutia sťažnosti môže byť potrebné viesť ďalšie konanie vo všetkých príslušných členských štátoch. Niekoľko kontrolovaných členských štátov uviedlo, že toto ustanovenie sa nemusí uplatňovať jednotným spôsobom.</p>

## Príloha VIII – Programy Fiscalis a ATAD, DAC 6 a TDRD

Ciele viacročného programu Fiscalis sú v súlade s cieľmi ATAD, DAC 6 a TDRD, ktorých cieľom je zlepšiť fungovanie vnútorného trhu, podporovať konkurencieschopnosť Únie a spravodlivú hospodársku súťaž, chrániť finančné a hospodárske záujmy pred daňovými podvodmi, daňovými únikmi a vyhýbaním sa daňovým povinnostiam a zlepšiť výber daní. Medzi osobitné ciele programu patrí podpora daňovej politiky a vykonávanie daňového práva EÚ, podpora spolupráce medzi daňovými orgánmi (vrátane výmeny daňových informácií) a posilnenie budovania administratívnych kapacít a rozvoja elektronických systémov [článok 3 nariadenia (EÚ) 2021/847 (Fiscalis 2027)].

### Nasledujúce opatrenia sú financované v rámci Fiscalis 2020 a Fiscalis 2027:

- o spoločné akcie, ako sú semináre a workshopy (napr. „povinné zverejňovanie: implementácia DAC 6“, seminár ATAD 1, zasadnutie IV. pracovnej skupiny ATAD 2, zasadnutia IV. pracovnej skupiny TDRD atď.), projektové skupiny, dvojstranné alebo viacstranné kontroly a iné činnosti ustanovené v práve EÚ o administratívnej spolupráci, pracovné návštevy, ktoré umožnia úradníkom získavať alebo zvyšovať svoje odborné znalosti alebo znalosti v daňových záležitostiach, tímy odborníkov, opatrenia na budovanie kapacít verejnej správy a podporné opatrenia, štúdie, komunikačné projekty a akákoľvek iná činnosť na podporu cieľov Fiscalis 2020 a Fiscalis 2027,
- o budovanie európskych informačných systémov a spoločných vzdelávacích aktivít,
- o stretnutia a podobné *ad hoc* akcie, štruktúrovaná spolupráca založená na projektoch, budovanie odbornej spôsobilosti a iné akcie na budovanie kapacít.

## Na DAC 6 majú vplyv dve projektové skupiny financované z programu Fiscalis

- **Projektová skupina Fiscalis 106** pre nástroj na analýzu údajov v oblasti priamej dane, pokiaľ ide o údaje AEOL/DAC/CRS (máj 2019): doterajšie výsledky zahŕňajú vývoj nástroja na analýzu údajov AEOL (automatická výmena informácií) v oblasti priamych daní a [program Priestor pre informácie a spoluprácu](#) k danej téme.
- **Projektová skupina Fiscalis 119** o meraní výkonnosti administratívnej spolupráce v oblasti zdaňovania: projekt analyzoval procesy merania výkonnosti činností administratívnej spolupráce a odporučil vyvinúť nový rámec monitorovania a hodnotenia vrátane ukazovateľov, údajov, definícií, metodológie a operačných možností s cieľom lepšie merať výhody.

V roku 2023 Európska komisia spolu s vybranými členskými štátmi EÚ spustila dve ďalšie projektové skupiny v rámci programu Fiscalis 2027 s cieľom zlepšiť vplyv a využitie údajov DAC:

- **Projektová skupina Fiscalis 038** o odhade vplyvu administratívnej spolupráce, ktorej cieľom je zaviesť realistické ukazovatele na účinné meranie vplyvu výmeny informácií: ukazovatele sa v súčasnosti testujú v členských štátoch zapojených do projektovej skupiny. Projekt sa začal v máji 2023 a jeho závery vrátane usmernení o tom, ako používať ukazovatele, sa očakávajú na konci roka 2024,
- **Projektová skupina Fiscalis 037** na zlepšenie používania údajov DAC, ktorá skúma spôsoby, ako zlepšiť používanie údajov DAC: jej cieľom je navrhnúť konkrétne riešenia, ktoré sú relevantné pre daňové orgány (so zameraním na používanie daňového identifikačného čísla). Projektová skupina začala pracovať v júni 2023 a očakáva sa, že svoje závery predloží v roku 2024.

## Príloha IX – Kódex správania EÚ pri zdaňovaní podnikov – Kritériá na posúdenie potenciálne škodlivých preferenčných daňových opatrení

Kódex EÚ predstavuje politický záväzok medzivládneho charakteru, ktorý podporuje spravodlivú daňovú súťaž a rieši škodlivé daňové režimy v rámci EÚ aj mimo nej.

Revidovaná verzia kódexu platná od 1. januára 2024 posilňuje úlohu Komisie a zahŕňa aj škodlivé všeobecne uplatňované daňové prvky zavedené po 1. januári 2023.

V kódexe sa stanovuje niekoľko kritérií, ktoré musí skupina pre kódex správania zohľadniť pri posudzovaní, či je preferenčné daňové opatrenie škodlivé:

- o do rozsahu pôsobnosti kódexu patria iba preferenčné daňové opatrenia ovplyvňujúce alebo potenciálne ovplyvňujúce miesto podnikania („všeobecné vstupné kritérium“),
- o efektívna úroveň zdaňovania, ktorá je výrazne nižšia ako všeobecná úroveň zdaňovania v príslušnom členskom štáte (vrátane nulového zdanenia),
- o daňové výhody poskytované iba nerezidentom alebo v súvislosti s transakciami zahŕňajúcimi nerezidentov,
- o daňové stimuly pre činnosti, ktoré sú oddelené od domáceho trhu, preto nevplyvajú na vnútroštátny základ dane,
- o poskytovanie daňových zvýhodnení aj bez akejkoľvek skutočnej hospodárskej činnosti alebo podstatnej ekonomickej prítomnosti v členskom štáte, ktorý ich ponúka,
- o pravidlá určovania zisku spoločností v nadnárodnej skupine, ktoré sa odchyľujú od medzinárodne uznávaných zásad, najmä tých, ktoré schválila OECD,
- o preferenčné daňové opatrenia, ktorým chýba transparentnosť, vrátane právnych predpisov uvoľnených na administratívnej úrovni netransparentným spôsobom.

## Príloha X – Úloha Komisie v súvislosti so skupinou pre kódex správania

Komisia pomáha skupine pre kódex správania pri analýze potenciálne škodlivých preferenčných daňových režimov predložených členskými štátmi. Členské štáty sa prostredníctvom kódexu správania zaviazali informovať skupinu na začiatku každého roka o všetkých plánovaných alebo novozavedených preferenčných daňových režimoch, ktoré by mohli patriť do rozsahu pôsobnosti kódexu. Hneď ako sa zoznam oznámení zostavený Generálnym sekretariátom Rady (ktorý tiež pomáha skupine) formálne rozošle medzi členov skupiny, Komisia začne skúmať opatrenia.

Komisia musí spolu s príslušným členským štátom pripraviť „**opis opatrenia**“ ešte pred jeho prerokovaním v rámci skupiny. Opis môže byť buď „dohodnutý opis“ (keď sa Komisia domnieva, že opatrenie je potenciálne škodlivé) alebo „analýza zachovania súčasného stavu“ (keď predbežné zistenia naznačujú, že opatrenie nie je potrebné preskúmať). Komisia navrhne opis na základe informácií získaných v oznámení. Podrobnosti a úplnosť oznámenia potom rozhodujú o tom, či sa bezodkladne obráti na príslušný členský štát, aby:

- o predložil dohodnutý opis/analýzu zachovania súčasného stavu na potvrdenie, ak poskytnuté informácie boli dostatočné, alebo
- o si vyžiadal ďalšie informácie o technických podrobnostiach opatrenia (napr. podklady, údaje atď.) s cieľom dokončiť návrh opisu, ak poskytnuté informácie neboli dostatočné.

Táto spolupráca s členskými štátmi sa obmedzuje na vypracovanie vecného opisu oznámeného opatrenia. „Právna analýza“ – či je režim (potenciálne) škodlivý alebo nie – je výsadou Komisie a nevyžaduje si súhlas členského štátu.

Komisia používa interný vzor pre návrh „dohodnutého opisu“, aby zabezpečila, že tento opis alebo vlastne akákoľvek analýza pozastavenia bude mať zakaždým rovnakú štruktúru a že úroveň podrobnosti bude podobná pre každé opatrenie, ktoré je potrebné posúdiť. Keď je návrh pripravený, pošle sa príslušnému členskému štátu, aby mohol potvrdiť, opraviť alebo doplniť vecný opis opatrenia.

Po dokončení práce Komisie sa príslušný daňový režim prerokuje v skupine. Rozhodnutie o prijatí alebo zamietnutí hodnotenia Komisie sa prijíma hlasovaním. Keďže nie sú k dispozícii žiadne oficiálne zápisnice zo zasadnutí skupiny, podrobnosti týkajúce sa základu a výsledku hlasovania sa nezverejňujú.

# Skratky

**ATAD:** smernica o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam

**BEPS:** narúšanie základu dane a presun ziskov

**DAC 6:** smernica (EÚ) 2018/822 – piata smernica, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní

**DIČ:** daňové identifikačné číslo

**GR TAXUD:** Generálne riaditeľstvo pre dane a colnú úniu

**OECD:** Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj

**TDRD:** smernica o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia

# Glosár

**Agresívne daňové plánovanie:** využívanie rozdielov v daňových systémoch krajín na minimalizovanie daňových povinností alebo vyhýbanie sa im.

**Daňový únik:** vyhýbanie sa plateniu daní nezákonnými alebo podvodnými prostriedkami, napríklad nesprávnym vykázáním príjmov daňovým orgánom.

**Európsky semester:** ročný cyklus, ktorý predstavuje rámec pre koordináciu hospodárskych politík členských štátov EÚ a proces monitorovania.

**Charakteristický znak:** vlastnosť cezhraničného daňového opatrenia, ktorá naznačuje potenciálne riziko vyhýbania sa daňovej povinnosti.

**Narúšanie základu dane a presun ziskov:** stratégie daňového plánovania, ktoré používajú nadnárodné spoločnosti na zníženie svojho daňového zaťaženia využívaním medzier a nesúladu v daňových systémoch rôznych krajín, čo vedie k tomu, že sa daň z príjmov právnických osôb platí v menšej sadzbe alebo sa vôbec neplatí.

**Režim patentovej kolónky:** zdaňovanie ziskov získaných z duševného vlastníctva sadzbou nižšou ako zákonná daň z príjmov právnických osôb s cieľom podporiť miestny výskum a vývoj.

**Sadzba dane z príjmu právnických osôb:** rozdiel medzi príjmami z dane z príjmov právnických osôb tak, ako by sa „mali“ vyberať, a ako „sú“ vyberané, čo naznačuje potenciálne straty na príjmoch z dane z príjmov právnických osôb.

**Sprostredkovateľ:** v kontexte DAC 6 každá osoba zapojená do navrhovania, nastavenia alebo vykonávania cezhraničného daňového opatrenia podliehajúceho oznamovaniu.

**Škodlivý daňový režim:** fiškálna politika charakterizovaná širokým radom daňových stimulov a zvýhodnení na prilákanie investícií, ako aj nedostatkom transparentnosti a efektívnej výmeny informácií s inými krajinami.

**Test hlavného účelu:** skúmanie toho, či je znížená daňová povinnosť hlavnou výhodou (alebo jednou z hlavných výhod), ktorú môže osoba odôvodnene očakávať od cezhraničného daňového opatrenia.

**Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam:** uzatvorenie právnej finančnej dohody na zníženie sumy splatnej dane.



## Odpovede Komisie

<https://www.eca.europa.eu/sk/publications/sr-2024-27>

## Harmonogram

<https://www.eca.europa.eu/sk/publications/sr-2024-27>

## Audítorský tím

V osobitných správach EDA sa predkladajú výsledky jeho auditov, ktoré sa týkajú politik a programov EÚ alebo tém súvisiacich s riadením z konkrétnych rozpočtových oblastí. Dvor audítorov vyberá a navrhuje tieto audítorské úlohy tak, aby mali maximálny vplyv, pričom sa zohľadňujú riziká z hľadiska výkonnosti či zhody, výška súvisiacich príjmov alebo výdavkov, budúci vývoj a politický a verejný záujem.

Tento audit výkonnosti vykonala audítorská komora IV Regulácia trhov a konkurencieschopné hospodárstvo, ktorej predsedá člen EDA Mihails Kozlovs. Audit viedla členka EDA Ildikó Gáll-Pelcz a podporu jej poskytla Claudia Kinga Bara, vedúca kabinetu, a Zsolt Varga, ataše kabinetu, Kamila Lepkowska, hlavná manažérka, Doris Boehler, vedúca úlohy, Dan-George Danielescu, vedúci úlohy, Wojciech Dudek, Mirko Gottmann a Christos Pouris, audítori. poskytol grafickú podporu.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

# AUTORSKÉ PRÁVA

© Európska únia, 2024

Politika týkajúca sa opakovaného použitia materiálov Európskeho dvora audítorov (EDA) je stanovená v [rozhodnutí EDA č. 6/2019](#) o politike otvoreného prístupu a opakovanom použití dokumentov.

Pokiaľ sa nestanovuje inak (napr. v osobitnom upozornení o autorských právach), obsah materiálov EDA vo vlastníctve EÚ podlieha licencií [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\) licence](#). Vo všeobecnosti je preto opakované použitie povolené pod podmienkou, že sa náležite uvedie zdroj a označia prípadné zmeny. Tí, ktorí opakovane používajú obsah EDA, nesmú skresliť pôvodný význam alebo odkaz. EDA nenesie zodpovednosť za žiadne dôsledky opakovaného použitia.

V prípade, že konkrétny materiál zobrazuje alebo opisuje identifikovateľné súkromné osoby, napr. fotografie zamestnancov EDA, alebo ak obsahuje prácu tretej strany, je potrebné získať dodatočné povolenie.

Ak je tento súhlas udelený, ruší a nahrádza sa ním uvedené všeobecné povolenie a jasne sa vymedzí každé prípadné obmedzenie týkajúce sa použitia.

V prípade použitia či šírenia obsahu materiálov, ktoré EÚ nevlastní, je potrebné žiadať povolenie priamo od držiteľov autorských práv.

Ilustrácie 2, 3 a 4 – ikony: tieto symboly boli navrhnuté pomocou zdrojov z webovej stránky [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Všetky práva vyhradené. Politika EDA týkajúca sa opakovaného použitia materiálov sa nevzťahuje na softvér ani dokumenty, ktoré podliehajú právam priemyselného vlastníctva, ako sú patenty, ochranné známky, zapísané dizajny, logá a názvy.

Ilustrácia 11: © Ministerstvo financií Holandska Graf upravil EDA.

Webové sídla inštitúcií Európskej únie v rámci domény europa.eu obsahujú odkazy na sídla tretích strán. Keďže sú mimo kontroly EDA, odporúčame vám oboznámiť sa s ich politikami ochrany osobných údajov a autorských práv.

## Použitie loga EDA

Logo EDA sa nesmie použiť bez predchádzajúceho súhlasu Európskeho dvora audítorov.

HTML	ISBN 978-92-849-3274-0	ISSN 1977-5776	doi:10.2865/5438284	QJ-01-24-009-SK-N
PDF	ISBN 978-92-849-3273-3	ISSN 1977-5776	doi:10.2865/1400709	QJ-01-24-009-SK-Q

V tejto správe sa skúma úsilie EÚ bojovať proti škodlivým daňovým režimom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb, ktoré môžu viesť k značným daňovým stratám pre členské štáty a narušeniu vnútorného trhu. EÚ v rámci svojich obmedzených právomocí v oblasti priameho zdaňovania prijala právny rámec a využíva podporné nástroje ako prvú líniu obrany proti systémovým škodlivým daňovým praktikám. Zistili sme však nedostatky v tom, ako sa tieto pravidlá implementovali, a konštatovali sme, že na úrovni EÚ a vnútroštátnej úrovni neexistuje spoločný rámec monitorovania výkonnosti. Odporúčame spôsoby, ako zlepšiť dohľad Komisie a odstrániť existujúce medzery, a tým jej pomôcť bojovať proti týmto škodlivým daňovým praktikám, a poskytnúť väčšiu podporu členským štátom s cieľom zabezpečiť jednotné uplatňovanie právnych predpisov EÚ.

Osobitná správa EDA podľa článku 287 ods. 4 druhého pododseku ZFEÚ.



EURÓPSKY  
DVOR  
AUDÍTOROV



Úrad pre vydávanie publikácií  
Európskej únie

EURÓPSKY DVOR AUDÍTOROV  
12, rue Alcide De Gasperi  
1615 Luxembourg  
LUXEMBOURG

Tel. +352 4398-1

Otázky: [eca.europa.eu/sk/contact](https://eca.europa.eu/sk/contact)  
Webová stránka: [eca.europa.eu](https://eca.europa.eu)  
Twitter: @EUAuditors