

SMERNICA O ÚROKOKH A LICENČNÝCH POPLATKOKH V PRÁVE ČESKEJ REPUBLIKY A SLOVENSKEJ REPUBLIKY

JOZEF SÁBO

Abstract: **Directive on interest and royalty payments in legal order of Slovak Republic and Czech Republic**

The aim of the article is to analyze personal and subject-matter scope of the Directive on interest and royalty payments as was implemented in Slovak and Czech national law. The article identifies some problematic areas of the implementation of the Directive on interest and royalty payments into those national legal systems. Interpretation of the relevant provisions of the Directive on interest and royalty payments is based on decisions of Court of Justice of the European Union in cases C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH and C-283/94 – Denkavit Internationaal a. i.

Keywords: Directive on interest and royalty payments; tax law; Slovak law; Czech law

Klíčová slova: Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch; daňové právo; slovenské právo; české právo

DOI: 10.14712/23366478.2017.48

1. ÚVOD

V Európskej únii (ďalej len „EÚ“) existujú dva právne akty sekundárneho práva týkajúce sa zamedzenia dvojitého zdanenia cezhraničných transakcií združených spoločností.¹ Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami členských štátov Európskej Únie² (ďalej len „Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch“) bola prijatá, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu úrokov a licenčných poplatkov (právny akt pre zamedzenie dvojitého zdanenia pri vyplácaní dividend). Za uvedeným účelom bola prijatá Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie) (ďalej ako „Smernica o materských a dcérskejších spoločnostiach“).

Prijatie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch znamenalo pre niektoré členské štáty EÚ (ďalej len „členské štáty“) zásah do ich fiskálnych záujmov. Povinnosť

¹ BUJŇÁKOVÁ, Mária. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 104.

² Tento článok vznikol ako čiastkový výstup riešenia projektu: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) Evidenčné číslo: APVV-16-0160.

oslobodiť uloženie dane na platby úrokov a licenčných poplatkov znamená stratu pre celkové daňové príjmy tých členských štátov, v ktorých celkový pomer cezhranične vyplácaných predmetných platieb je vyšší ako celkové príjmy dosahované ich daňovými rezidentmi, alebo stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa na ich území. Takto sa vytvorila kategória „víťazov“ a „porazených“ medzi členskými štátmi. Preto neprekvapuje, že prijatie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch bolo kontroverzné, pričom viaceré členské štáty si vymohli prechodné obdobia na uplatňovanie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.³

Komisia spracovala dokument, ktorý mapoval uplatňovanie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.⁴ V tomto dokumente komisia identifikovala viacero nedostatkov vzťahujúcich sa na režim oslobodenia vyplácania úrokov a licenčných poplatkov. Jedným z najzávažnejších problémov je diskrepancia vo výške požadovaného kapitálového prepojenia medzi Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch a Smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

Komisia reagovala na zistené nedostatky prípravou návrhu prepracovaného znenia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.⁵ V súčasnosti prebieha legislatívny proces týkajúci sa tohto návrhu. Prijatie návrhu bude viesť k rozšíreniu osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a zníženie požadovaného limitu kapitálovej účasti v spoločnostiach spadajúcich do osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Predpokladaný dopad tohto návrhu na rozpočtové príjmy je nasledovný: pokiaľ ide o platby úrokov, strata rozpočtových príjmov by nemala prekročiť 200 až 300 miliónov EUR a dotkla by sa 13 členských štátov (medzi nimi aj Českej republiky) a v prípade licenčných poplatkov by strata mala byť v rozmedzí 100 až 200 miliónov EUR a dotkla by sa siedmich členských štátov (medzi nimi Slovenskej republiky a Českej republiky).⁶

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch je v centre pozornosti daňovej politiky EÚ. Na jednej strane predstavuje nástroj práva EÚ na predchádzanie dvojitého zdanenia. Na druhej strane, zamedzenie možnosti zdanenia cezhraničnej výplaty úrokov a licenčných poplatkov zvyšuje riziko „presúvania príjmu“ (*income shifting*)⁷ naprieč

³ Podľa čl. 6 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch Španielsko a Česká republika sú oprávnené len pri platbách licenčných poplatkov neuplatňovať ustanovenia článku 1 až do dátumu uplatňovania uvedeneho v článku 17 ods. 2 a 3 smernice Rady 2003/48/ES. Počas prechodného obdobia šiestich rokov, ktoré sa začína vyššie uvedeným dátumom, nesmie sadzba dane z platieb licenčných poplatkov poukázaných pridruženej spoločnosti iného členského štátu alebo stálej organizácii pridruženej spoločnosti členského štátu situovanej v inom členskom štáte prekročiť 10 %. Slovensko je oprávnené len pri platbách licenčných poplatkov neuplatňovať ustanovenia článku 1 počas prechodného obdobia dvoch rokov, ktoré sa začalo 1. mája 2004.

⁴ Správa Komisie Rade v súlade s článkom 8 smernice Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov /* KOM/2009/0179 v konečnom znení */.

⁵ Návrh SMERNICA RADY o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi pridruženými spoločnosťami rôznych členských štátov (prepracované znenie) /* KOM(2011) 714 v konečnom znení 2011/0314(CNS) */.

⁶ STANOVISKO Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi pridruženými spoločnosťami rôznych členských štátov (prepracované znenie)“ COM(2011) 714 final – 2011/0314 (CNS), bod 2.7.

⁷ HUBA, Peter, SÁBO, Jozef, ŠTRKOLEC, Martin. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 24. Dostupné z: <https://unibook.upjs>

daňovými jurisdikciami členských štátov. Uvedené otvára príležitosti pre agresívne daňové plánovanie a medzinárodné daňové úniky.

V tomto článku sa budeme venovať priblíženiu mechanizmu oslobodenia od dane zavedeného Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch v kontexte vnútroštátneho právneho rámca Slovenskej republiky a Českej republiky. Taktiež priblížime interpretačné problémy spojené so Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch, ktoré boli riešené v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „SD EU“).

2. ROZSAH SMERNICE O ÚROKOCH A LICENČNÝCH POPLATKOCH

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje oslobodiť ukladanie daní na výplaty úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, ktorý je štátom pôvodu – slovenský text Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch používa pojem „štát pôvodu“. Z gramatického výkladu čl. 1 ods. 2 smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je zrejmé, že sa jedná o oslobodenie v krajine zdroja príjmu (porovnaj: *výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským štátom, alebo trvalým podnikom sídliacim v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte, ďalej len „štát pôvodu“*). Z pohľadu daňovej terminológie sa „krajina pôvodu“ ustálene používa na označenie pôvodu daňovníka t.j. na označenie krajiny daňovej rezidencie.⁸ Pre porovnanie, česká jazyková verzia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch používa pojmovú správne označenie „štát zdroje“. Takéto oslobodenie sa vzťahuje na zdaňovanie výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov, či už zrážkou zo základu alebo vyrubeníím.

Vecný rozsah Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch vymedzuje čl. 2, ktorý stanovuje, čo je možné považovať za úroky a licenčné poplatky. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch sa nevzťahuje na výplaty, ktoré je možné považovať za rozdelenie ziskov, a teda spadajú do vecného rozsahu Smernice o materských a členských spoločnostiach (porovnaj čl. 4 ods. 1 písm. a) až c) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a čl. 1 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach). Taktiež na výplaty z *pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny, alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania* (čl. 4 ods. 1 písm. d) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch).

Kategórie platieb povinne oslobodených od dane, Slovenská republika vymedzuje oslobodením od dane z príjmov podľa ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). I keď Slovenská republika nepoužíva legislatívnu skratku „licenčný poplatok“, tak takéto vymedzenie zodpovedá vecnému rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Vymedzenie platieb spadajúcich do oslobodenia podľa Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je v Českej republike dané širokým vymedzením pojmu „licenční poplatky“ a pojmu „úrok z úverového finančného nástroje pre účely oslobodenia od dane v zmysle ust. § 19

.sk/sk/financne-a-danove-pravo/360-medzinarodne-danove-uniky-a-metody-ich-predchadzania

⁸ BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 91.

ods. 1 písm. uj) a zk) zákona č. 586/1992 Sb. České národní rady o daních z příjmů (ďalej len „zákon o daních z příjmů“).⁹

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje osobný rozsah oslobodenia na výplaty úrokov a licenčných poplatkov uskutočnené pre spoločnosť členského štátu alebo trvalý podnik. Pozitívne vymedzenie spoločnosti členského štátu obsahuje čl. 3 písm. a) až b) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, na základe nasledujúcich kritérií: právnej formy spoločnosti (jedná sa iba o spoločnosti, ktoré majú právnu formu uvedenú v prílohe Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch), ďalej daňovej rezidencie v niektorom z členských štátov,¹⁰ podliehajúcej niektorej zo stanoveného druhu dane (pre Slovensko je to *daň z príjmov právnických osôb* a pre Českú republiku je to *daň z príjmov právnických osôb*) a stanovenej úrovne priamej alebo nepriamej účasti medzi spoločnosťami, ktoré vyplácajú úroky a licenčné poplatky. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch vyžaduje, aby prvá spoločnosť alebo druhá spoločnosť mali minimálny podiel 25 % na kapitále prvej/druhej spoločnosti, alebo aby tretia spoločnosť mala bezprostredný minimálny podiel 25 % tak na kapitále prvej spoločnosti, ako aj na kapitále druhej spoločnosti (pozn. *takéto podiely musia zahrňovať iba spoločnosti, ktoré sídlia na území spoločenstva*).

Podľa čl. 3 písm. b) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch *napriek tomu členské štáty majú možnosť nahradiť kritérium minimálneho podielu na kapitále minimálnym podielom na hlasovacích právach*. Toto fakultatívne oprávnenie by mali členské štáty využiť najmä pri osobných obchodných spoločnostiach, pri ktorých sa povinne nevytvára základné imanie.

Napríklad v zozname spoločností, ktorých právna forma zodpovedá požiadavkám Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch sa pre Slovenskú republiku nachádza: „veřejná obchodná společnost“ a pre Českú republiku: „veřejná obchodní společnost“. Pri týchto spoločnostiach sa vytvára základné imanie iba v prípade, ak vkladová povinnosť spoločníkov je stanovená spoločenskou zmluvou. Z uvedeného dôvodu by nemohla mať spoločnosť členského štátu kapitálový podiel v tejto spoločnosti, ak by nevytvorili základné imanie.

V zákone o daní z príjmov je príslušné oslobodenie výplat licenčných poplatkov a úrokov viazané na majetkovej účasti na úrovni 25 % základného imania (ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona o daní z príjmov). V českom zákone o daních z příjmů vzťah kapitálového prepojenia je vymedzený pojmom „přimo kapitálově spojené“ osoby. (ust. § 19 ods. 5 písm. bod. 1 zákona o daních z příjmů). Podľa ust. § 23 ods. 7 písm. a) bod. 1 zákona o daních z příjmů *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby*

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeňek, 2016, s. 332.

¹⁰ Slovenská verzia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch hovorí namiesto daňovej rezidencie používa definície: *daňovými zákonmi členského štátu považuje za sídliaču v uvedenom členskom štáte*. K záveru, že je tým myslená daňová rezidencia, nie sídlo daňovníka je zrejme z porovnania jazykových mutácií čl. 3 písm. a) bod II) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch: porovnaj pojem „daňové sídlo“ v českej jazykovej verzii, „resident“ v anglickej jazykovej verzii a pojem „résidence fiscale“ vo francúzskej jazykovej verzii.

vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými. Z uvedeného je zřejmé, že na rozdiel od Slovenska, Česká republika nezvolila pre založenie vzťahu „spoločnosti členského štátu“ taktiež fakultatívne kritérium hlasovacích práv v spoločnosti.

V prípade Slovenskej verejnej obchodnej spoločnosti by bol vyplácaný subjekt/stála prevádzkareň považovaný za spoločnosť členského štátu iba v prípade, ak by sa jednalo o kapitálovú spoločnosť a verejná obchodná spoločnosť by mala v tejto spoločnosti požadovaný podiel na základnom imaní. Teda verejná obchodná spoločnosť, ktorá nevytvorila základné imanie, môže v kontexte príslušného oslobodenia zdanenia úrokov a licenčných poplatkov vystupovať len ako spoločnosť majúca účasť v inej spoločnosti a nie naopak. Uvedené vytvára riziko dvojitého zdanenia, keďže prípadný spoločník v týchto spoločnostiach ako daňovo transparentných spoločnostiach, by mohol byť zdaňovaný z časti základu dane týchto spoločností (ust. § 6 ods. 7 zákona o dani z príjmov). Zároveň uvedené je v rozpore s cieľom Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, keďže práve vyplácaný príjem, by mal byť v štáte zdroja príjmu oslobodený od dane z príjmov právnických osôb. Na základe uvedeného sa javí byť vhodné *de lege ferenda* zavedenie oslobodenia od dane pri verejnej obchodnej spoločnosti, aj pre 25 % účasť na hlasovacích právach vo verejnej obchodnej spoločnosti.

Pojem trvalý podnik vymedzuje čl. 3 písm. c) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch ako *pevné miesto podnikania nachádzajúce sa v niektorom členskom štáte, prostredníctvom ktorého sa v plnej alebo čiastočnej miere vykonáva podnikanie spoločnosti ďalšieho členského štátu*. Uvedené je potrebné systematicky vykladať v nadväznosti na čl. 1 ods. 3 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, kedy sa trvalý podnik považuje za platcu úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené výplaty predstavujú pre trvalý podnik v členskom štáte, v ktorom sídli, daňovo odpočítateľný výdavok. Pre oslobodenie vo vzťahu k výplatám od/pre trvalý podnik musí byť splnené, že obchodná spoločnosť, ktorej trvalý podnik uskutočnil/je vlastníkom úrokov a licenčných poplatkov je „spoločnosťou členského štátu.“ Oslobodenie výplaty u trvalého podniku upravuje vo vnútroštátnej právnej úprave Slovenskej republiky ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona o dani z príjmov a na označenie trvalého podniku používa pojem „stála prevádzkareň.“¹¹

Ust. § 13 ods. 1 písm. zj) a písm. zk), ktorý stanovuje osobitné oslobodenie výplaty *uskutočnených stálou provozovnou obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky*. Pre porovnanie so Slovenskou právnou úpravou je zaujímavé, že vymedzenie *přímeho kapitálového spojení* ako podmienky pre priznanie práva na oslobodenie od dane podľa ust. § 19 ods. 5 bod 1 zákon o daních z příjmů dopadá iba na kapitálový vzťah *plátce* úrokov z úverového *finančního nástroje* alebo *licenčních poplatků* a *příjemce* úrokov z úverového *finančního nástroje* alebo *licenčních poplatků*. Je zřejmé, že takýto kapitálový vzťah nemôže byť založený medzi obchodnou spoločnosťou a *stálou provozovnou společností* (keďže v tomto prípade, sa nejedná o korporáciu/obchodnú spoločnosť s právnou subjektivitou). Vzťah *přímeho kapitálového spojení* môže byť založený iba medzi obchodnou spoločnosťou a spoločnosťou členského štátu, ktorého stála provozovna je účastníkom

¹¹ K tomu pozri KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015.

pri vyplácaní/prijímaní úrokov a licenčných poplatkov. Máme za to, že znenie cit. § 19 ods. 5 bod 1 zákon o daních z príjmu by bolo potrebné *de lege ferenda* spresniť, tak aby nespôsobil aplikačné problémy.

Oba štáty ako Slovenská republika, tak aj Česká republika zaviedli fakultatívnu možnosť daní čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch neuplatňovať túto smernicu, ak podmienky stanovené v článku 3 písm. b Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch (t.j. minimálnu výšku kapitálovej účasti) nie sú dodržané počas neprerušeneho obdobia v trvaní najmenej dvoch rokov. V prípade Českej republiky sa vyžaduje trvanie *přímeho kapitálového spojení* po dobu 24 mesiaců nepřetržitě po sobě jdoucích. Povinnosť požadovanej majetkovej účasti po dobu dvadsiatich štyroch bezprostredne nasledujúcich po sebe zaviedla aj Slovenská republika.

3. INTERPRETÁCIA SMERNICE O ÚROKOKH A LICENČNÝCH POPLATKOCH

Bod 1 recitálu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje požiadavku, podľa ktorej: *v jednotnom trhu, ktorý má vlastnosti domáceho trhu, by transakcie medzi spoločnosťami rozdielných členských štátov nemali podliehať menej priaznivým podmienkam zdaňovania ako sú tie, ktoré sa uplatňujú na tie isté transakcie vykonávané medzi spoločnosťami toho istého členského štátu.* Uvedené systematicky nadväzuje na bod 3 recitálu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, podľa ktorého je potrebné zabezpečiť, *aby výplaty úrokov a licenčných poplatkov podliehali iba jednému zdaneniu v niektorom členskom štátne.* Zároveň ako najvhodnejšie sa javí zrušenie zdaňovania výplat úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, v ktorom tieto príjmy vznikajú či už sú vybrané zrážkou zo základu, alebo vyrubení dane (bod 4 recitálu). Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch teda v sebe spája nasledujúce ciele: dosiahnutie daňovej neutrality, zamedzenie dvojitého zdanenia a rozčlenenie daňovej jurisdikcie s prioritou krajiny pôvodu príjemcu úrokov a licenčných poplatkov.

Interpretáciu týchto východísk ponúkol SD EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH.¹² Skutkové okolnosti vo veci boli také, že výplatu úrokov uskutočňovala nemecká spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH pre holandskú spoločnosť, ktorá vlastnila 100 % základného imania nemeckej spoločnosti. Pri týchto spoločnostiach boli splnené podmienky Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Holandská spoločnosť spĺňala vymedzenie spoločnosti členského štátu. Spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH. bola okrem *Körperschaftsteuer* (t.j. dane z príjmov právnických osôb) zdaňovaná taktiež daňou *Gewerbesteuer* (daňou z podnikania). Vnútroštátna právna úprava Nemecka umožňovala pre spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH. od dosiahnutého zisku z podnikania odpočítať iba 50 % úrokov zaplatených holandskej spoločnosti. Uvedené znamenalo zvýšenie základu dane spoločnosti Scheuten Solar Technology GmbH. na dani z podnikania o 50 % z úrokov z úveru zaplatených spoločnosti členského štátu. Prejudiciálne konanie vo veci

¹² Vec C-397/09 – Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:499.

samej sa týkalo súladu takejto vnútroštátnej úpravy s čl. 1 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.

Východiská, z ktorých vychádzal SD EÚ vo svojom rozhodnutí je možné sumari- zovať nasledovne:

- vo veci nedochádza k právnemu, ale „iba“ k ekonomickému dvojitému zdaneniu, pričom úlohou Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je predchádzať právnemu dvojitému zdaneniu cezhraničných výplat (bod 28),
- k dvojitému zdaneniu dochádza na strane osoby vyplácajúcej úroky, zatiaľ čo ochrana pred dvojitým zdanením sa týka výlučne daňovej situácie veriteľa úrokov (bod 28),
- zahrnutie výplaty úrokov do základu dane z podnikania nezakladá vznik daňovej povinnosti a preto pravidlá, akými sú pravidlá o možnosti odpočítania niektorých výdavkov a ich povaha, sa riadia osobitnými legislatívnymi pravidlami, ktoré patria do daňovej politiky každého členského štátu (bod 33).

Z hľadiska výkladu zamedzenia dvojitého zdanenia poukázal generálny advokát Sharpston vo svojich návrhoch (ďalej len „Návrhy“)¹³ na rozdiel medzi Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch a Smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach. „Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa jednoznačne týka dvojitého hospodárskeho zdanenia – zdanenia toho istého príjmu (rozdeleného zisku) u dcérskej spoločnosti a následne aj u materskej spoločnosti. Naopak smernica 2003/49 (pozn. aut. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch) uznáva, že tá istá osoba – vlastník požitkov – môže byť povinná zaplatiť daň dvakrát z toho istého príjmu – zrážkovou daňou alebo vyrubenou daňou v štáte pôvodu (štát spoločnosti, ktorá vypláca úroky) a následne aj v domovskom štáte vlastníka požitkov. Smernica 2003/49 sa teda netýka ukladania dane dvom rozdielnym osobám, ale jednej osobe. Vlastník požitkov je jedinou osobou, ktorá môže byť podrobená dvojitému zdaneniu; smernica 2003/49 sa teda týka iba dvojitého právneho zdanenia.“ (bod 65 Návrhov).

Z hľadiska budúcej interpretácie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch sú ďalej dôležité závery generálneho advokáta Sharpstona, ktoré neboli explicitne prevzaté do textu rozsudku SD EÚ. V prvom rade z hľadiska derogačnej klauzuly čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, ktorú ako sme uviedli vyššie využila Slovenská aj Česká republika. Moment, ktorý je stanovený ako čas splnenia podmienky trvania kapitálovej účasti po uplynutí 24 po sebe nasledujúcich mesiacov je stanovený odlišne. V prípade Slovenskej republiky sa požaduje, aby došlo k uplynutiu tejto doby *do dňa výplaty príjmu*. Na druhú stranu, ust. § 19 ods. 5 bod. 1 zákona o daních z príjmov uvedenú podmienku neobsahuje (a o momente, ku ktorému sa počíta táto lehota v podstate mlčí).

Generálny advokát Sharpston v tomto smere poukazuje na podobnosť medzi čl. 10 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a čl. 3 ods. 2 písm. b) Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (podľa ktorého členské štáty majú možnosť *neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neudržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu*

¹³ Návrhy generálneho advokáta Sharpstona a vo veci Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:292.

neudržiava takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov). Preto na výklad čl. 10 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je možné vzťahovať závery z rozhodnutia C-283/94 – Denkavit Internationaal a i¹⁴ (bod 88. Návrhov).

SD EÚ v 1. výroku rozsudku vo veci Denkavit konštatoval, že „členský štát nemôže podmieňovať priznanie daňovej výhody priznanej na základe čl. 5 ods. 1 Smernice Rady 90/435/EHS z 23 júla 1990 (...) že v čase výplaty dividend materská spoločnosť musí mať kapitálovú účasť 25 % na dcérskej spoločnosti počas obdobia, ktoré je rovnaké ako obdobie stanovené v čl. 3 ods. 2 Smernice. Je na členskom štáte, aby stanovil pravidlá, ktoré zabezpečia, aby takáto minimálna doba bola dodržaná.“¹⁵ Zhodne podľa názoru generálneho advokáta Sharpstona: „Výklad, ktorý by umožňoval členským štátom vyžadovať, aby pred uskutočnením výplaty úrokov uplynula nepretržitá minimálna doba kapitálovej účasti v trvaní najmenej dvoch rokov, by podľa môjho názoru odporoval účelu smernice 2003/49“ (bod. 90 Návrhov).

Na druhú stranu, je možné sa opýtať, ako majú členské štáty zabezpečiť dodržiavanie stanovenej lehoty a pritom rešpektovať cieľ Smernice o úveroch a licenčných poplatkoch. Podľa názoru SD EU vo veci Denkavit, nemusia členské štáty garantovať oslobodenie od dane už v momente získania požadovaného kapitálového podielu.¹⁶ V tomto smere je možné poukázať na návrhy generálneho advokáta Jacobsa v predmetnej veci, ktorý uvádza, že vhodným riešením pre členské štáty je zavedenie vrátenia takto zrazenej dane spätne po uplynutí stanovenej doby, alebo prostredníctvom možnosti zloženia zábezpeky¹⁷ na (ne)zrazenú daň.¹⁸

Podľa nášho názoru právnu úpravu v ust. § 19 ods. 5 bod. 1 zákona o daních z príjmov je potrebné vykladať eurokonformne a teda tak, že nebráni po uplynutí lehoty *24 mesíců nepřetržitě po sobě jdoucích* rozhodnúť spätne o priznaní oslobodenia dane rozhodnutím podľa ust. § § 38nb 1 zákona o daních z príjmov Rozhodnutí o priznaní osvobození příjmu z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje. Zrazenú daň má správca dane vyplatiť vlastníčkovi výplaty ako daňový preplatok (ust. § 154 a nasl. zákona č. 280/2009 Sb. daňový rád).

Z uvedeného je zrejme, že slovenská právna úprava stanovením podmienky *do dňa výplaty príjmu* je v rozpore s právom EÚ. Slovenská právna úprava neumožňuje prijatie záruky, ani vrátenie zrazenej dane u úrokov alebo licenčných poplatkov. Na tieto prípady sa uplatní čl. 1 ods. 15 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, že *ak platiaca spoločnosť alebo trvalý podnik odpočítala a zaplatila zrážku dane zo základu, od ktorej sa na základe tohto článku oslobodzuje, vzniká nárok na vrátenie uvedenej zrážky dane*

¹⁴ Vec C-283/94 – Denkavit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

¹⁵ preklad originálu v angličtine: „A Member State may not make grant of the tax advantage provided for in Article 5(1) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States subject to the condition that, at the moment when profits are distributed, the parent company must have held a minimum of 25% of the capital of the subsidiary for a period at least equal to that set by that Member State pursuant to Article 3(2) of the Directive. It is for the Member States to draw up rules for ensuring compliance with this minimum period.“

¹⁶ Bod 33 Vec C-283/94 – Denkavit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

¹⁷ ŠTRKOLEC, Miroslav. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 98.

¹⁸ Návrhy generálneho advokáta Jacobsa vo veci Denkavit , ECLI:EU:C:1996:186, bod 42.

zo základu. Oslobodenie pri úrokoch a licenčných poplatkoch v zmysle Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach má priamy účinok.¹⁹

4. ZÁVER

V tomto článku sme venovali pozornosť Smernici o úrokoch a licenčných poplatkoch v dvoch rovinách. Prvou rovinou bol súlad vnútroštátnej právnej úpravy Slovenskej republiky a Českej republiky s textom Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Dospeli sme k záveru, že na Slovensku nedošlo ku korektnému prevzatiu derogačného čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Zároveň Slovenská republika nedostatočne upravuje postavenie obchodných spoločností majúcich právnu formu verejnej obchodnej spoločnosti. Pri právnej úprave Českej republiky sme navrhovali na základe eurokonformného výkladu priznať právo na oslobodenie výplaty úrokov a licenčných poplatkov aj spätne (ak dôjde k uplynutiu požadovanej lehoty kapitálového prepojenia). Zároveň sme navrhovali spresniť pojem priameho kapitálového prepojenia vo vzťahu k *stálej provozovne*.

Nevenovali sme bližšiu pozornosť negatívne mu vymedzeniu osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch z hľadiska tzv. vlastníka pôžitkov, ktorý prijíma pôžitky vo svoj vlastný prospech (čl. 1 ods. 4 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch). Vo vnútroštátnych ustanoveniach je tento pojem zavedený ako „konečný príjemca príjmov“ v zákone o dani z príjmov a ako pojem „skutečný vlastník“ v zákone o daních z príjmov. Ohľadom výkladu tohto pojmu (najmä vzťahu výkladu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a komentára k modelovej zmluve OECD²⁰) boli položené prejudiciálne otázky SD EÚ vo veciach: C-115/16 N Luxemburg 1 a C-116/16 T Denmark. SD EÚ zatiaľ na tieto prejudiciálne otázky neodpovedal.

Na základe vyššie uvedeného je zrejmé, že problematika Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch zostáva otvorenou a dynamickou oblasťou harmonizácie dani z príjmov v práve EÚ.

JUDr. Jozef Sábo, Ph.D.
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
jozef.sabo@upjs.sk

¹⁹ Obdobne 2 výrok rozsudku SD EÚ vo veci C-283/94 – Denkvit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

²⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Hana MARKOVÁ, Petr KOTÁB a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 288.