

SÚDNE SPORY V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA NA SLOVENSKU – RELEVANCIA OECD SMERNICE O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ¹

MATEJ KAČALJAK²

Abstract: **Transfer Pricing Case Law in Slovakia – Relevance of OECD Transfer Pricing Guidelines**

The legal relevance of the OECD TP Guidelines in Slovakia has already been addressed in the previous literature with the seemingly surprising conclusion that despite its general acceptance in practice, it is not a source of law and the principle of *iura novit curia* does not apply to it. The object of this article is to supplement the existing state of knowledge by identifying the reasons that led to the procedural tactics of taxpayers who challenged the OECD TP Guidelines and its legal relevance *en bloc* in Slovakia and formulating considerations on how the OECD TP Guidelines should be approached in both application and judicial practice. Disputes between taxpayers and tax administrators to date indicate that there are fundamental defects in the approach to the OECD TP Guidelines, where its individual sentences are referred to as legal norms, which inevitably leads to disputes over the interpretation of this non-binding (soft law) document. Thus, a prerequisite for the OECD TP Guidelines to be enforced is their consistent application by both taxpayers and tax administrators. However, despite the above, it cannot be reasonably expected the OECD TP Guidelines would be relevant in the event of litigation. None of the statements contained therein are capable of overcoming the factual situation established by the evidence gathered (i.e., establishing a legal fiction) or of completing the factual situation where it is not apparent from the evidence (i.e., establishing a legal presumption). The key in a dispute before the court will therefore always be a proper finding of the facts and precise reasoning in any tax assessment decision. This understandably raises the demands on the quality of the tax administrator's reasons for its decisions.

Keywords: OECD TP Guidelines; transfer pricing; income tax; administration of taxes; international taxation; litigation

Kľúčové slová: OECD Smernica; transferové oceňovanie; daň z príjmov; správa daní; medzinárodné zdaňovanie; súdne spory

DOI: 10.14712/23366478.2022.45

¹ Článok je publikovaný v rámci projektu VEGA 1/0485/21.

² Doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD., pôsobí ako docent a vedúci Katedry finančného práva na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte, so zameraním na otázky daní, osobitne na témy medzinárodného zdaňovania a transferového oceňovania.

1. ÚVOD

OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy³ (ďalej len „**OECD Smernica**“) je publikáciou, ktorá je extenzívne využívaná v aplikačnej praxi už takmer tridsať rokov,⁴ pričom je cenným zdrojom podnetov v oblasti transferového oceňovania a predstavuje materiál, ktorý je bežne využívaný aj v slovenskej praxi. Aktuálnou otázkou na Slovensku je jej relevancia pri uplatňovaní metód transferového oceňovania daňovníkom podľa vnútroštátnych pravidiel a tiež pri preskúmaní správnosti použitej metódy daňovníkom zo strany správcu dane.

V doterajšej literatúre už bola právnej relevancii OECD Smernice na Slovensku venovaná pozornosť so zdanlivo prekvapivým záverom, že napriek všeobecnej akceptácii aplikačnou praxou nie je prameňom práva⁵ a pre súd pri nej neplatí princíp *iura novit curia*.⁶

Predmetom tohto článku je doplnenie existujúceho stavu poznania o identifikáciu dôvodov, ktoré viedli ku procesnej taktike daňovníkov, ktorí OECD Smernicu a jej právnu relevanciu na Slovensku *en bloc* napádali, a formulácia úvah, ako by malo byť k OECD Smernici pristupované v aplikačnej aj súdnej praxi.

Primárnymi zdrojmi výskumu je existujúca judikatúra správnych súdov na Slovensku⁷ a text OECD Smernice. Predmetom tohto článku nie je detailný rozbor aplikácie princípu nezávislého vzťahu.⁸

Cieľom článku je ozrejmiť právnu relevanciu OECD Smernice na Slovensku prostredníctvom zodpovedania nasledovných výskumných otázok: Je možné OECD Smernicu používať v aplikačnej praxi transferového oceňovania na Slovensku? Aké sú možnosti a obmedzenia jej aplikácie? Je možné jej právnu relevanciu na Slovensku posilniť, a ak áno, akými krokmi?

Za účelom získania odpovedí na vyššie formulované otázky boli uplatnené všeobecné metódy doktrínálneho právneho výskumu, konkrétne metódy dedukcie, indukcie,

³ Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. Paris: OECD Publishing, 2022 / OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2022. In: *OECDiLibrary* [online]. [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

⁴ V podobe uceleného materiálu bola OECD Smernica publikovaná v roku 1995. Vid' bližšie Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy: predslov.

⁵ Vid' bližšie KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. *Justičná revue*. 2019, roč. 71, č. 11, s. 1144–1157.

⁶ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

⁷ Vid' rozsudky analyzované v KAČALJAK – RAKOVSKÝ, *c. d.*; a rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

⁸ K tomu pozri napr.: AVIYONAH, R. S. a kol. Allocating Business Profits for Tax Purposes: a Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax review*. 2009, Vol. 9, No. 5, s. 497–553; KOČIŠ, M. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015; LANG, M. – STORCK, A. – PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing Developments Around the World Around thr World 2017*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017; PANKIV, M. Post-BEPS Application of the Arm's Length Principle to Intangibles Structures. *International Transfer Pricing Journal* [online]. 2016, Vol. 23, No. 6 [cit. 2022-08-25]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2016_06_int_9.html; VEGA, A. *International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines* [online]. Bremen: Universität Bremen, 2012 [cit. 2022-08-25]. Dostupné na: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/59530/1/717832643.pdf>.

abdukcie, analýzy, syntézy a komparácie. Zdrojmi pre uplatnenie uvedených metód boli tak domáce, ako aj zahraničné publikácie, judikatúra slovenských súdov a texty relevantných normatívnych aktov a OECD Smernice.

2. OECD SMERNICA V ZAHRANIČNEJ A DOMÁCEJ DOKTRÍNE A SÚDNEJ PRAXI

V rámci zahraničnej doktríny je možné za nekontroverzné považovať tvrdenie, že OECD Smernica predstavuje tzv. mäkké právo (*soft law*)⁹ a jej nezáväzný charakter z hľadiska medzinárodného práva verejného „*nebol nikdy spochybňovaný, keďže žiadna vláda ani [OECD] nenavrholi aby predstavovala právne záväzné pravidlá*“.¹⁰

OECD Smernica bola prijatá v podobe **odporúčania** rady OECD C(95)126/FINAL zo dňa 13. 7. 1995 prijatého podľa čl. 5(b) Zmluvy o založení Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, t. j. bola od počiatku dizajnovaná ako súbor nezáväzných odporúčaní pre tvorbu politik (policy guidelines) adresovaných (nielen) členským štátom OECD.

Bola vypracovaná vo vzťahu k článku 9 Modelovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku, aby zahŕňala medzinárodne dohodnuté princípy a poskytovala praktické usmernenie vo vzťahu k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu.¹¹

„*Jej obsah pozostáva z častí, ktoré nie sú obsahovo úplne homogénne. Niektoré časti reprezentujú skôr určitú politickú pozíciu, resp. zachytávajú určitý odborný konsenzus dosiahnutý na pôde OECD (Kapitola 1, časť C), iné obsahujú pomerne technické metodologické usmernenia vo vzťahu k uskutočneniu lege artis analýz transferových cien (Kapitola 2) a ďalšie obsahujú odporúčania vo vzťahu k tvorbe noriem a dobrej praxe vo vzťahu k procesným aspektom (preskúvanie súladu s princípom nezávislého vzťahu; komunikácia pri predchádzaní medzištátnych sporov spojených s úpravami vyplývajúcimi z pravidiel transferového oceňovania; vedenie dokumentácie o transferevom oceňovaní; špeciálne zjednodušujúce pravidlá – tzv. bezpečné prístavy, atď.) (Kapitola 4).*“¹²

Do istej miery však môže právnu záväznosť OECD Smernice založiť vnútroštátna normotvorba, prípadne v určitej obmedzenej miere aj súdna doktrína. Jej vplyv je tak možné pozorovať v troch rovinách:¹³

- i. v rovine výslovného všeobecne záväzného odkazu vo vnútroštátnom práve – takýto odkaz sa nachádza napríklad v práve Írska, Mexika, Španielska a Veľkej Británie, kde takýto odkaz uvádza, že OECD Smernica má byť zohľadnená pri interpretácii noriem vnútroštátneho práva upravujúcich oblasť transferového oceňovania; takáto prax však do istej miery „*narádza na princíp zákonnosti v daňových otázkach, keď*

⁹ Tamtiež.

¹⁰ VOGELAAR, T. W. The OECD Guidelines: Their Philosophy, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow-up Procedures and Review. In: HORN, N. (ed.). *Legal Problems of Codes of Conduct for Multinational Enterprises*. Deventer, Boston: Kluwer, Kluwer Law and Taxation, 1980, s. 127–39.

¹¹ Bod 1 Komentára k článku 9 modelovej zmluvy OECD.

¹² KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 1146.

¹³ VEGA, c. d.

*teoreticky môžu nastať situácie, že v dôsledku aktualizácie OECD Smernice dôjde aj k významnej zmene vo výklade vnútroštátneho práva*¹⁴

- ii. v rovine odkazu záväzného pre správcov dane v podobe interného riadiaceho aktu – takýto odkaz sa nachádza napríklad v Austrálii, Belgicku, Kanade, Nemecku a do istej miery je možné do tejto skupiny zaradiť aj Slovenskú republiku; a napokon
- iii. v rovine odkazu v rozhodovacej praxi súdov – táto vo svete pokrýva prakticky celú škálu možných prístupov od (a) otvoreného odkazu ako na výkladový prostriedok¹⁵ cez (b) odkaz ako na podporný zdroj pri argumentácii založenej na aplikácii vnútroštátneho práva,¹⁶ (c) ignorovanie¹⁷ až po (d) otvorené odmietnutie.¹⁸

V slovenskej doktríne tézu, že OECD Smernica nie je záväzným prameňom práva sformuloval už Kočiš,¹⁹ ale do súdnej praxe sa pretavila až s niekoľkoročným odstupom v dôsledku rozhodnutí Najvyššieho súdu SR,²⁰ najmä rozsudkov, sp. zn. 8 Sžf/67/2014; 8 Sžf/15/2015 a 3 Sžfk/14/2019.

Odôvodnenie vyššie uvedenej pozície je založené primárne na formálno-právnych argumentoch, t. j. OECD Smernica nie je medzinárodnou zmluvou, nikdy nebola predmetom riadneho legislatívneho procesu na Slovensku, s výnimkou prvej edície nebola preložená do štátneho jazyka a nebola ani publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

Vyššie uvedený záver je však do istej miery paradoxný z hľadiska dosahov na aplikáciu prax na Slovensku, keďže dôsledkom odmietnutia (hoci aj z právneho hľadiska správneho a rozumne odôvodneného) OECD Smernice ako relatívne komplexného manuálu pre prax transferového oceňovania je zdanlivý imperatív pre daňovníkov aj pre správcu dane, aby pri tvorbe a preskúmaní individuálnych metodík transferového oceňovania vychádzali len z pomerne stručnej zákonnej úpravy a z prakticky neexistujúcej súdnej praxe.

Je tak namieste skúmanie motivácie daňovníkov, ktorí tento materiál pred súdom úplne odmietli.

3. JADRO SPORU O APLIKÁCIU OECD SMERNICE

V prvom rade je možné do istej miery tvrdiť, že chýbajúca formálna záväznosť OECD Smernice v zásade nebráni jej akceptácii v aplikačnej praxi.

Ak by totiž OECD Smernica bola konzistentne aplikovaná tak daňovníkmi, ako aj správcami dane, jej relevancia by mohla byť odvodená práve z konzistentnej praxe. To v podstate skonštatoval aj Najvyšší súd SR, keď uviedol, že OECD Smernica je „*dôle-*

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? *Intertax*. 2007, Vol. 35, No. 1, s. 22.

¹⁵ Kanada.

¹⁶ Napr. Nemecko, Rakúsko, Taliansko, Španielsko a Keňa.

¹⁷ V rozhodovacej praxi súdov v USA a Francúzsku sa odkazy na OECD Smernicu nenachádzajú takmer vôbec.

¹⁸ Austrália.

¹⁹ KOČIŠ, c. d.

²⁰ KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 1144–1157.

žitý interpretačný nástroj pri medzinárodnej daňovej praxi a ako interpretačný nástroj je aplikovateľná. Keďže sa však na ňu nevzťahuje princíp *iura novit curia*, musí byť doložený jej oficiálny text aj s prípadnou ďalšou aplikačnou praxou. Tieto sú predmetom dokazovania v daňovom konaní rovnako ako skutkové okolnosti. Dôkazné bremeno na právnu stránku smernice OECD i na skutkový stav, ktorý sa pod ňu subsumuje, patrí v celom rozsahu daňovým orgánom.²¹

Inak povedané, ak je možné preukázať, že neexistuje spor o postupoch opísaných v OECD Smernici medzi daňovníkmi a správcom dane, odporúčania v nej môžu predstavovať pre daňovníkov určitý komfort v podobe ustálenej praxe správcu dane, na ktorú sa v súlade s ústavným princípom legitímnych očakávaní bude môcť spoľahnúť. Je tu možné vnímať určitú podobnosť s pomerne rozšírenou praxou na Slovensku v podobe vydávania tzv. metodických pokynov ako právne nezáväzných informácií pre daňovníkov vydávaných bez jasného zákonného mandátu, ale fakticky indukujúcich, ako na určitú otázku správcu dane nahliada.

V literatúre sa uvádza, že aj „ak je metodický pokyn nezáväzný, na strane účastníka konania vzniká právo, aby sa podľa tohto metodického usmernenia postupovalo aj v jeho prípade (ak je splnená podmienka identickosti, resp. podobnosti vecí). Paradoxne – napriek nezáväznosti usmernenia pre samotný správny orgán – povinnosť postupovať podľa neho správny orgán má, ale nie cez prizmu priamej viazanosti takýmto pokynom, ale cez zásadu legitímnych očakávaní.“²²

Situácia je obdobná aj v prípade, že je OECD Smernica uložená interným normatívnym aktom finančnej správy ako záväzný procesný materiál, a daňovník tak má istotu, že ak bude postupovať v súlade s ňou, jeho postupy budú správcom dane akceptované. Prípadne, ak akceptované nebudú, takýto exces by mal byť spoľahlivo korigovaný už v rámci odvolacieho konania (ak samozrejme predpokladáme, že finančná správa na Slovensku je vo vynucovaní jednotnej aplikácie právnych a interných normatívnych predpisov v rámci odvolacieho konania efektívna).

Z analýzy slovenskej judikatúry je však evidentné, že kľúčovým problémom je, že konzistentný prístup k aplikácii OECD Smernice na Slovensku absentuje. Ako ilustrácia slúži žalobná námietka účastníkov v jednom spore znejúca, že správca dane „použil ustanovenia na škodu žalobcu a neaplikoval ustanovenia v prospech žalobcu“.²³

To indikuje, že na Slovensku medzi daňovníkmi a správcom dane v skutočnosti neexistuje zhoda na tom, čo je materiálным obsahom OECD Smernice, a zdá sa, že obaja k nej prístupujú, akoby obsahovala záväzné a priamo aplikovateľné právne normy.²⁴

²¹ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžfk/14/2019.

²² POTÁŠCH, P. (Vnútná) integrita orgánu verejnej správy a legitímne očakávania ako elementy činnosti správnych orgánov v kontexte súdneho prieskumu (Anglicko / Slovenská republika): interpretačná komparácia. *Magister officiorum*. 2018, roč. 2, č. 1, s. 127–139.

²³ Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1 S/231/2016, medzičasom zrušený NS SR, sp. zn. 10 Sžfk/11/2019, z 25. augusta 2020 pre nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie.

²⁴ V praxi sa navyše stáva, že správca dane má ambíciu s použitím konštatovaní OECD Smernice dotvárať normy tvrdého práva, prípadne ich pretvárať. Viď bližšie CHOMA, A. – KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. Vybrané problémy v praxi transferového oceňovania na Slovensku. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, č. 3, s. 6–10 a tam uvedenú diskusiu k postupom preskúmania uplatnenia metódy transferového oceňovania (ktoré správca dane na Slovensku spravidla nerešpektuje) a uplatňovaniu

Nevyhnutne potom vzniká spor o výklad takýchto pseudonoriem, kde daňovník aj správca dane očakávajú, že ho má rozhodnúť správny súd. Tento prístup je však od podstaty mylný a je správne, že slovenské súdy konzistentne odmietajú poskytovať výklad materiálu, ktorý nemá formálnu právnu záväznosť, a ako bude diskutované nižšie, ani nespĺňa predpoklady pre materiálnu záväznosť.

Súčasnne existujú rozhodnutia, kde je zrejmé, že správne súdy v otázkach transferového oceňovania prakticky rezignovali na svoju úlohu arbitra a bez náležitého prieskumu sa iba stotožnili s argumentáciou správcu dane, ktorú aj prebrali do odôvodnenia rozsudku.²⁵ Aj keď je také rozhodnutie následne zrušené kasačným súdom pre nedostatočné odôvodnenie, bezprostredným dôsledkom je neúmerený nárast dĺžky súdneho konania.

S ohľadom na vyššie uvedené sa tak zdá procesná taktika daňovníka spočívajúca v úplnom odmietnutí právnej relevancie OECD Smernice ako racionálna a efektívna. Ak totiž daňovník vníma, že OECD Smernica mu neprináša vyššiu právnu istotu, ale zdanlivo len vytvára pre správcu dane priestor na dorubenie dane bez toho, aby mal sudca kapacitu posúdiť reálne nuansy pomerne technickej matérie, najlepšou taktikou je OECD Smernicu úplne odmietnuť.

Logickým dôsledkom potom však bude, že až do zmeny prístupu správcu dane by väčšina súdnych sporov v oblasti transferového oceňovania mala končiť úspechom daňovníka v podstate z procesných dôvodov, a to z dôvodu aplikácie neúčinného právneho predpisu, t. j. OECD Smernice.

S výnimkou zdanlivo jasných situácií, kde sa súd uchýli k rozhodnutiu skôr z intuitívnych dôvodov založených na viac-menej prvoplánovom vnímaní „férovosti“²⁶ a prakticky opomínajúc celý metodologický inštrumentár vo vnútroštátnom práve, ako aj v OECD Smernici, nie je možné ani očakávať, že sa bude tvoriť relevantná judikatúra o meritórnych otázkach.

To pochopiteľne nie je želaný stav a je nutné uvažovať nad možnými cestami k zlepšeniu.

4. ÚVAHY DE LEGE FERENDA

S ohľadom na vyššie uvedené sa zdá istý druh odkazu na OECD Smernicu na Slovensku ako vhodný.

Na formulovanie odporúčaní je však najprv nevyhnutné analyzovať jej charakter a určiť, či vôbec spĺňa kritériá normativity.²⁷

Z uvedeného hľadiska však OECD Smernica a jej obsah základné nároky kladené na právnu normu nespĺňajú, keďže absentuje charakter normativity ako kľúčový atribút

mediánu ako bodu na stanovenie základu na dorubenie dane (pre ktorý na Slovensku nie je zákonný mandát).

²⁵ Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1 S/231/2016, medzičasom zrušený NS SR, sp. zn. 10 Sžfk/11/2019, z 25. augusta 2020 pre nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie.

²⁶ Viď napr. rozsudky Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6 Sžfk/50/2019; Krajského súdu v Trenčíne, sp. zn. 11 S/152/2017, a ich kritické zhodnotenie v CHOMA – KAČALJAK – RAKOVSKÝ, *c. d.*

²⁷ Napr. podľa OTTOVÁ, E. *Teória práva*. 3. vyd. Bratislava: HEURÉKA, 2010; alebo PRUSÁK, J. *Teória práva*. 2. vyd. Bratislava: Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty UK, 2001.

každej právnej normy. Obdobne, ani štruktúra viet v OECD Smernici nezodpovedá štruktúre právnej normy.

Konkrétne na ilustráciu, (nielen) v bode 4.8 OECD Smernice sa uvádza, že „*transferové oceňovanie nie je exaktnou vedou*“ a v bode 1.149 OECD Smernice sa uvádza, že „*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*“.

Obidve uvedené tvrdenia sa rutinne vyskytujú aj v aplikačnej praxi v odôvodneniach správcu dane.

Je zjavné, že ani jedno z nich nemá normatívny charakter, keďže neurčujú žiadne pravidlo konania pre svojich adresátov. Ani ich štruktúra zjavne neobsahuje hypotézu, dispozíciu ani sankciu v klasickej koncepcii právnej normy²⁸ (resp. hypotézu a dispozíciu v koncepcii tzv. zdvojenej štruktúry právnej normy²⁹).

Prvé z uvedených tvrdení (*transferové oceňovanie nie je exaktná veda*) je možné vnímať nanajvýš ako konštatovanie, že v každom prípade budú modely transferového oceňovania predstavovať len aproximáciu reality. Nie je z neho však možné vyvodit', na koho ťarchu (či daňovníka alebo správcu dane) by malo dopadať bremeno pochybnosti, a tak by táto otázka mala spadať plne do gescie zákonodarcu, resp. ústavodarcu.

V slovenskom práve tento priestor vyplňa jednak všeobecný ústavný princíp *in dubio mitius* a súčasne priamo v zákonnej úprave transferového oceňovania je v § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZoDP**“) normovaný postup preskúmania správnosti použitej metódy transferového oceňovania, ktorý do istej miery chráni daňovníka pred úpravou základu dane, ak správca dane neidentifikuje významné chyby v jeho metodike transferového oceňovania.³⁰

Tvrdenie „*transferové oceňovanie nie je exaktná veda*“ tak v skutočnosti ani nepotrebuje svoje premietnutie do vnútroštátneho práva a prípadné odkazy naň v aplikačnej praxi sú už skôr nadbytočné.

Druhé z uvedených tvrdení (*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*) má charakter skutkového predpokladu. Bez ďalšieho precizovania skutkovými okolnosťami však ani toto tvrdenie nemá a nemôže mať normatívnu kvalitu. Nie je totiž možné z neho vyvodit', aký právny následok by mal nastať, ak straty pretrvávajú,³¹ ani to, kedy už je možné straty považovať za „*do neurčita pretrvávajúce*“ (správca dane môže argumentovať, že už päť za sebou nasledujúcich stratových rokov pod uvedené tvrdenie spadá, daňovník môže tvrdiť opak).

V konečnom dôsledku by tak odpoveď mala byť daná až s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti a dôkazy zhromaždené v priebehu daňovej kontroly.

Je tak možné uzavrieť, že OECD Smernica nemá taký charakter, aby mohla byť aplikovaná ako normatívny text, a jej tvrdú záväznosť by nebolo možné založiť, ani keby bol na ňu uvedený výslovný odkaz do zákona.

²⁸ JÚDA, V. – SLAŠŤAN, M. *Teória štátu a práva*. Nitra: FF UKF, 2008, s. 286.

²⁹ OTTOVÁ, c. d., s. 224.

³⁰ CHOMA – KAČALJAK – RAKOVSKÝ, c. d., s. 8.

³¹ Aj z textu nasledujúceho v OECD Smernici za uvedeným tvrdením je zrejme, že identifikácia pretrvávajúcej straty je len prvým krokom pri hlbšej a detailnejšej analýze nastavenia cien medzi spriaznenými podnikmi ale tiež aj dôvodov, pre ktoré daná strata vznikla.

Z vyššie uvedeného je však tiež zrejmé, že OECD Smernica môže (a mala by) slúžiť ako relatívne podrobný procesný manuál založený na dekádach dobrej praxe v transferovom oceňovaní v rámci členských štátov OECD.

Jej úloha by tak nemala spočívať v normovaní konkrétneho správania daňovníka vo vzťahoch so spriaznenými osobami, ale v stanovení plánu krokov na zostavenie vlastnej metodiky daňovníkom a prípravu podkladovej dokumentácie umožňujúcej obhájiť si danú metodiku a jej aplikáciu pred správcom dane.

Pre správcu dane obdobne by mala predstavovať plán krokov, ktoré by mal uskutočniť pri daňovej kontrole zameranej na transferové oceňovanie, a indikáciu najčastejších tzv. červených vlajok (*red flags*), ako sú napríklad vyššie uvedené do neurčita pretrvávajúce straty.

Zovšeobecnene je teda možné uzavrieť, že OECD Smernica je metodologický materiál, na základe ktorého sa tvoria individuálne metodiky (i) transferového oceňovania na strane daňovníka, (ii) preskúmania systému transferového oceňovania na strane správcu dane.

Daňovníkovi aj správcovi dane by tak OECD Smernica mala poskytnúť spoločný jazyk na diskutovanie prípadných otvorených otázok v rámci daňovej kontroly zameranej na transferové oceňovanie.

Samotný spor, ktorý by bol na konci prejednávaný pred súdom by však už opäť nebol vedený v rovine, či určitá skutková situácia zodpovedá situácii v bode XY OECD Smernice, ale v rovine či individuálne tvrdenia daňovníka (resp. správcu dane) vo vzťahu ku konkrétnej skutkovej situácii majú oporu v zhromaždených dôkazoch.

V spore pred súdom je potom OECD Smernica (prípadne akýkoľvek iný materiál metodologického charakteru) prakticky irelevantná, lebo žiadne z tvrdení v nej uvedených nie je spôsobilé prekonať skutkovú situáciu zistenú zo zhromaždených dôkazov (t. j. založiť právnu fikciu) ani skutkovú situáciu dotvoriť tam, kde z vykonaných dôkazov nie je zrejmé (t. j. založiť právnu domnienku).

Z uvedeného vyplýva, že úloha OECD Smernice spočíva vo facilitácii komunikácie medzi daňovníkom a správcom dane, kde pri predpoklade dostatočnej kvalifikácie na oboch stranách je prípustná aj určitá miera žargónu či priamych odkazov na konkrétne časti OECD Smernice pri opise konkrétnej metodiky.

Je možné do istej miery predpokladať, že takáto miera kvalifikácie je prítomná na úrovni väčšiny ministerstiev v rámci Európskej únie a OECD, kde tieto medzi sebou komunikujú v rámci tzv. procedúr vzájomných dohôd (*MAP*) iniciovaných či už na základe bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia alebo jednotného rámca v EÚ založeného Smernicou Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii, či predtým Dohovorom o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (90/436/EHS).

Toto však nie je možné automaticky predpokladať na úrovni individuálnych správcov dane zaoberajúcich sa transferovým oceňovaním. Pre nich sa tak zdá vhodné závislosť OECD Smernice posilniť napr. cez interný riadiaci akt Finančnej správy.

Rovnako nie je možné automaticky predpokladať všeobecnú znalosť anglického jazyka (resp. iného jazyka v ktorom je OECD Smernica oficiálne publikovaná) a súvi-

siaceho technického žargónu tak u daňovníkov, ako aj u správcoV dane, a teda sa zdá vhodné zabezpečiť aj jej preklad do slovenského jazyka a jeho pravidelnú aktualizáciu.

To sa zdá byť nevyhnutným predpokladom vytvorenia stabilnej a predvídateľnej praxe v transferovom oceňovaní, v rámci ktorej možno rozumne očakávať, že pri dôslednej aplikácii OECD Smernice nebude daňovníkovi hroziť dorubenie dane (resp. že prípadný excés bude napravený ešte v rámci riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov).

Na záver je však nutné zopakovať, že v prípadnom rozhodnutí o dorubení dane, resp. rozhodnutí o odvolaní sa nezdá vhodné ani účelné na OECD Smernicu priamo odkazovať, keďže v súčasnosti nie je rozumný predpoklad, že by o spore v oblasti transferového oceňovania rozhodoval sudca/senát s dôkladnou vedomosťou o jej obsahu a zdatný v súvisiacom žargóne.³²

Na ilustráciu, častým prípadom v praxi na Slovensku býva, že správca dane daňovníka po uskutočnení „funkčnej a rizikovej analýzy“ identifikuje ako tzv. „zmluvného výrobcu“, následkom čoho mu zo „súboru porovnateľných spoločností“ priradí ziskovosť na úrovni „mediánu“ ako najspôahlivejšieho ukazovateľa zo štatistického hľadiska a rozhodnutie odôvodní odkazom na bod 1.149 OECD Smernice, teda na tvrdenie, že „*nezávislý podnik by nebol pripravený tolerovať do neurčita pretrvávajúce straty*“.

Hoci daňovník, resp. jeho poradca tomuto žargónu spravidla rozumie, vyššie uvedené konštatovania predstavujú komplex skutkových tvrdení, ktoré by každé malo byť dôsledne a zrozumiteľne podložené vykonaným dokazovaním, konkrétne napríklad:

- 1) z dokazovania vyplynulo, že daňovník má uzavretú zmluvu so závislou spoločnosťou, na základe ktorej sa zaväzuje vyrábať konkrétne výrobky za cenu X;
- 2) z dokazovania vyplynulo, že rozloženie funkcií, ktoré v danej transakcii vykonáva daňovník a jeho spriaznená osoba, majetku, ktorý daňovník využíva, a rizík, ktoré daňovník znáša, odôvodňuje použitie metódy Y;
- 3) ukázalo sa, že daňovník síce uplatnil metódu Y, ale pri získavaní informácií o spoločnostiach, ktoré sú porovnateľné na účely ocenenia transakcie, bezdôvodne vynechal niekoľko najziskovejších spoločností, čím skreslil vzorku porovnateľných cien; a
- 4) pri opakovanom získavaní informácií správca dane postupoval podľa kritérií zvolených daňovníkom, ale so zahrnutím pôvodne vyradených spoločností a vytvoril novú vzorku porovnateľných cien; atď.

Inými slovami, na konci procesu preskúmania systému transferového oceňovania by malo byť rozhodnutie, ktoré bude jasne a zrozumiteľne samé konštatovať všetky relevantné skutkové okolnosti a ktorého závery budú udržateľné bez vyplňania medzier v odôvodnení cez odkazy na OECD Smernicu.

Tým by malo byť súčasne zabezpečené aj to, že nebude nerovnako zaobchádzané s daňovníkom, čo nebude pri tvorbe svojej metodiky transferového oceňovania postupovať podľa metód v OECD Smernici, ale uplatní vlastnú metódu na základe výslovného mandátu v § 18 ods. 1 ZoDP.

Jadrom úpravy transferového oceňovania je totiž ustálenie skutkovej otázky, či by sa porovnateľné ceny alebo podmienky v transakciách so spriaznenými osobami pou-

³² Hoci taká situácia by bola nanajvýš žiaduca.

žili aj v transakciách s nespriaznenými osobami.³³ K tomuto skutkovému záveru však prakticky nie je možné dospieť bez toho, aby porovnateľné ceny alebo podmienky boli skúmané s ohľadom na konkrétnu situáciu, a OECD Smernica poskytuje len rámcový postup, ako dané informácie korektne zistiť. Neposkytuje však samotné hodnoty, prípadne konkrétne výpočty, ktoré by mali byť uplatnené.

5. ZÁVER

Formálno-právna nezáväznosť OECD Smernice na Slovensku by nemala byť prekážkou jej uplatnenia v aplikačnej praxi, ak by tým mala byť zabezpečená vyššia právna istota daňovníkov. Doterajšie spory medzi daňovníkmi a správcami dane však indikujú, že existujú fundamentálne defekty v prístupe k OECD Smernici, kde je na jednotlivé jej vety odkazované ako na právne normy, čo nevyhnutne vedie k sporom o výklad tohto dokumentu bez právnej záväznosti.

Nevyhnutným predpokladom presadenia sa OECD Smernice je jej konzistentná aplikácia daňovníkmi aj správcami dane ako komplexného metodologického materiálu, a nie ako súboru normatívnych viet podliehajúcich výkladu.

De lege ferenda sa zdá vhodné jej úlohu posilniť cez výslovné formulovanie záväznosti pre správcov dane v internom riadiacom akte Finančnej správy a najmä jej prekladom do slovenského jazyka. Hoci nejde o nutné podmienky jej aplikácie (s ohľadom na absentujúcu normativitu ani prípadná publikácia v Zbierke zákonov v slovenskom jazyku nie je spôsobilá z OECD Smernice urobiť legitímny prameň práva), v rámci štandardizácie procesov nastavovania transferových cien a ich preskúmania by išlo o krok, ktorý má potenciál prispieť k lepšiemu osvojeniu si celej OECD Smernice v jej komplexnosti tak daňovníkmi, ako aj správcami dane.

Napriek vyššie uvedenému však nie je možné rozumné očakávať, že OECD Smernica bude mať relevanciu v prípade súdneho sporu. Žiadne z tvrdení v nej uvedených totiž nie je spôsobilé prekonať skutkovú situáciu zistenú zo zhromaždených dôkazov (t. j. založiť právnu fikciu) ani skutkovú situáciu dotvoriť tam, kde z vykonaných dôkazov nie je zrejmé (t. j. založiť právnu domnienku). Kľúčovým v spore pred súdom bude vždy náležite zistený skutkový stav a precízne odôvodnenie prípadného rozhodnutia o vyrubení dane. To pochopiteľne dvíha nároky na kvalitu odôvodnení rozhodnutí správcu dane.

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave
matej.kacaljak@flaw.uniba.sk
ORCID: 0000-0002-0289-1885

³³ § 17 ods. 1 ZoDP.