

Oponentský posudok

na habilitačnú prácu spracovanú JUDr. Ing. Matejom Kačaljakom, PhD.

Na základe ustanovenia za oponenta dekanom Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave predkladám tento oponentský posudok na habilitačnú prácu JUDr. Ing. Mateja Kačaljaka, PhD.

Habilitant predložil pre účely habilitačného konania habilitačnú prácu s názvom: „Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku.“

Práca je formálne členená na úvod, dve kapitoly (ďalej členené do podkapitol) a záver. Prvá z kapitol má názov „Projekt BEPS“ a druhá kapitola má názov „DIGITALIZÁCIA.“ Síce v tejto súvislosti používa habilitant formálne označenie kapitola“ po obsahovej stránke sa jedná o dve prevažne samostatné časti práce. Zároveň najmä druhá kapitola sa venuje problematike digitalizácie len okrajovo, pričom ťažiskovo je pozornosť venovaná problematike zdanenia čistého prírastku majetku a s tým súvisiacich otázok zdanenia príjmu pochádzajúceho z trestnej činnosti. Preto podkapitoly 4. a 5. uvádzané v tejto kapitole sú skôr „kandidátmi“ na zaradenie do samostatnej tretej časti práce. V uvedenom je možné identifikovať nie len nedostatok formálneho členenia textu, ale taktiež problém parciálneho až nesúrodého prístupu ku skúmanej problematike. Uvedené do istej miery koliduje s jednou z požiadaviek kladených na prácu kategórie vedeckej monografie ako práce podávajúcej *systematický rozbor jednej témy, vedeckého problému alebo časti vedeckého odboru.*

Domnievame sa, že uvedenému nedostatku mohol habilitant predísť zaradením samostatnej kapitoly resp. podkapitoly venovanej vedeckej metodológii a vecnému vymedzeniu skúmanej problematiky. Metodám výskumu sa venuje pozornosť iba okrajovo a to v úvode práce (str. 8). Vyššie uvedené problémy nie sú preklenuté ani vlastným vymedzením cieľa práce, ktorý formuloval habilitant nasledovne: „poskytnúť súhrn záverov zo zahraničnej vedeckej literatúry a poznatkov aplikačnej praxe k už vymedzeným vybraným trendom vo výbere daní.. a identifikovať oblasti, kde existuje potenciál pre premietnutie týchto záverov a poznatkov do slovenského právneho prostredia“ (str. 7). Uvedené vedie k záveru, že išlo na úkor kvality práce, že autor pri spracovaní vedeckej monografie nečerpal z diel venovaných systematickému nazeraniu na problematiku daňového práva v Česku a na Slovensku (vid' napríklad diela autorov Bakeš, Karfíková, Babčák).

Habilitant v práci používa spôsob priebežného citovania v poznámkach pod čiarou. V samotných poznámkach pod čiarou sa uvádza citačný odkaz iba vo forme meno autora a rok vydania. Aj keď bolo vecou autora, aký citačný štandard zvolí je potrebné upozorniť, že aj v prípade takéhoto spôsobu citovania je potrebné uvádzať konkrétne číslo strany zdroja v prípade, že sa jedná o priamu citáciu (táto je v práci indikovaná kurzívou a úvodzovkami). Práca takto vykazuje formálne nedostatky keďže neuvádza konkrétneho čísla strany do citačného odkazu pri priamom citovaní.

Z obsahového hľadiska sa práca v prvej kapitole venuje implementovaniu 15 akcií OECD zameraných na problematiku narušania základu dane v práve EÚ - na základe prijatia Smernice rady (EÚ) 2016/1164 z 12 júla 2016 tzv. „Smernica ATAD“. Názvy akcií OECD by sa žiadalo preto uviesť v oficiálnom znení a číslovaní podľa príslušných dokumentov OECD, nie voľným prekladom, ktorý zvolil habilitant - takto napríklad akcia, ktorú označuje habilitant číslom 8. zahŕňa akcie 8 až 10 v oficiálnych dokumentoch OECD, čo následne vedie k nesúladu v číslovaní (str. 9).

Vo vzťahu k obmedzeniu zahrnutia úrokov (podkapitola 1) habilitant správne poukazuje na to, že prísnejšie pravidlá zakotvené v práve Slovenskej republiky nekolidujú s testom zakotveným v Smernici ATAD. Habilitant by mal pri svojej obhajobe tento záver doplniť o komparáciu testu obmedzenia zahrnutia úrokov vo vybraných členských štátoch EÚ – a zodpovedať na otázku, či prísnejšie pravidlá môžu v Slovenskej republike obmedziť konkurenčné prostredie z hľadiska daňovej konkurencie (ktorá v tejto podkapitole chýba).

Pozitívne hodnotím stanoviská habilitanta, ktorý sa v 2. podkapitole zamýšľa o potencionálnom zdanení pri odchode, ktoré by mohlo byť realizované v Slovenskej republike nepriamo prostredníctvom pravidiel transferového oceňovania. Samotný záver k tejto problematike však formuluje habilitant z hľadiska vhodnosti (nie povinnosti) zavedenia samostatného pravidla pre zdaňovanie pri odchode (str. 17). V tejto súvislosti sa preto ponúka otázka, či má Slovenská republika povinnosť vo vzťahu k Smernici ATAD zaviesť samostatné pravidlo o zdanení pri odchode, alebo či je súčasný právny stav podľa Smernice ATAD postačujúci. Taktiež by mal habilitant zodpovedať na otázku, nakoľko pravidlo o zdanení pri odchode podľa Smernice ATAD je v súlade/nesúlade s predchádzajúcou judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie zdaňovania odchodu spoločností.

Osobne za najkvalitnejšiu v tejto časti práce považujem podkapitolu venovanú všeobecnému pravidlu proti zneužívaniu (tzv. „GAAR“). Vysoko pozitívne hodnotím úvahy smerované k vzájomnému fungovaniu mechanizmov GAAR a zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. V tejto podkapitole habilitant ukazuje nakoľko pútavo a kvalitne vie prezentovať svoje vedecké závery pokiaľ ide veci „na koreň“ a neuspokojí sa iba s identifikovaním určitého právno-aplikačného problému vo všeobecnej rovine. Habilitant takto v 3. a 4. podkapitole identifikuje tri zásadné aplikačné problémy a to: problém výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, problém vylúčenia aplikácie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vnútroštátnym právom a problém vylúčenia aplikácie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia na základe GAAR.

Habilitant jednoznačne odpovedá len na tretí z vyššie uvedených problémov a konštatuje, že vylúčenie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia na základe GAAR nie je v súlade s požiadavkou *pacta sunt servanda*. O otázke všeobecného vylúčenia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa habilitant vyjadril len ako o potenciálne tacitne tolerovanom konaní zmluvnými stranami zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (str. 26). Preto by ma zaujímalo stanovisko habilitanta, či a za akých predpokladov považuje za možné vylúčenie aplikácie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v práve Slovenskej republiky (prípadne, či by k tomu v prípade zmlúv uzatvorených pred 1. júlom 2001 postačovala zmena ustanovení príslušných vnútroštátnych daňových predpisov). Taktiež by mal habilitant odpovedať na otázku, či podľa jeho názoru sa má výklad zmlúv

o zamedzení dvojitého zdanenia realizovať na základe statického alebo dynamického prístupu k implementácii komentára (s. 25).

Pozitívne hodnotím, že habilitant pri analýze pravidiel ovládaných zahraničných spoločností poukazuje na širšie súvislosti rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie (podkapitola 5.). Uvedený prístup k analýze rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie by podľa môjho názoru prospel aj ostatným podkapitolám tejto časti práce. Čo sa týka pravidla hybridných nesúládov, toto je priblížené v podkapitole 6., avšak iba vo veľmi všeobecnej rovine. Habilitant načrtol základné východiská hybridných nesúládov, pričom sa však obmedzuje len na otázky týkajúce sa finančných nástrojov, opomínajúc riziká spojené s hybridnými entitami.

Druhá kapitola práce nesie v názve „Digitalizácia“ avšak samotným otázkam digitalizácie a elektronizácie sa venujú len prvé dve podkapitoly. Okrem vytýkanému členeniu práce, ďalej je možné vytknúť týmto podkapitolám až prílišný popisný prístup k spracovanej problematike. Ťažiskovými pre túto časť práce sú podkapitoly venované problematike zdanenia príjmu pochádzajúceho z nelegálnych zdrojov (ako jedného z predpokladov pre zdanenie „čistého prírustku majetku“).

Z hľadiska práce so zdrojmi produkovanými rozhodovacou činnosťou súdnych autorít (medzi iným Súdny dvorom Európskej Únie a Európskym súdom pre ľudské práva) považujem práve tieto časti práce za najkvalitnejšie. V týchto častiach práce takto dostáva konkrétne vyjadrenie cieľ habilitanta v práci predstaviť závery aplikačnej praxe. Zaradením podkapitol venujúcim sa trestnoprávnym otázkam zároveň práca získava prierezový charakter. V týchto častiach sa autor venuje dvom kľúčovým otázkam zdaňovania na Slovensku a to, či je možné zdaňovať príjem pochádzajúci z nelegálnych zdrojov a nakoľko je konanie vedúce k zastretiu tohto príjmu zároveň konaním zakladajúcim trestnú zodpovednosť za krátenie resp. nezaplatenie dane.

Na otázku možnosti zdanenia nelegálnych transakcií v systéme dane z pridanej hodnoty odpovedá autor kladne. Okrem výnimočných prípadov teda podliehajú zdaniteľné obchody realizované *contra legem* dani z pridanej hodnoty. S uvedeným záverom je možné súhlasiť, keďže je založený na zásade daňovej neutrality systému dane z pridanej hodnoty. Dá sa polemizovať s pomyselným rovná sa, ktoré habilitant v tomto kontexte položil medzi skoršiu rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej Únie (str. 63). Zásada daňovej neutrality nie je v práci definovaná – preto by sa žiadalo pri obhajobe uviesť vymedzenie zásady daňovej neutrality a to najmä s poukazom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej Únie týkajúcu sa systému dane z pridanej hodnoty.

Vo vzťahu k selektívnym spotrebným daniam taktiež habilitant dospel k záveru, že „bolo by v rozpore s princípom neutrality, ak by tovar/služba, ktorá v zásade podlieha spotrebnej dani, nepodliehala dani“ (str. 69). Avšak systém spotrebných daní zavedený v práve EÚ sám o sebe predpokladá zdanenie tovarov podliehajúcich spotrebným daniam a to akokoľvek uvedených do voľného obehu – teda bez ohľadu na legálnosť/nelegálnosť samotnej zdaniteľnej udalosti (priamo *ex lege*, bez nutnosti *a fortiori* použitia zásady daňovej neutrality vid' str. 69).

Vo vzťahu k priamym daniam habilitant konštatuje, že by „mal orgán správy daní resp. súd pri posudzovaní daňových povinností abstrahovať od hodnotenia „legálnosti činností,“ z ktorej príjem

pochádza.“ (str. 70). V zmysle ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku správca dane za platného právneho stavu pri správe daní *ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok*. Záver habilitanta takto logicky vedie k otázke ako môže správca dane vo svojej právnej úvahe abstrahovať od hodnotenia určitej skutočnosti, o ktorej si nemôže urobiť sám právny záver.

Nedostatky, ktoré boli práci vytýkané, rezultujú zo širokého záberu problémov, ktoré sa habilitant podujal spracovať. Roztrieštenosť spracovania problematiky konvaliduje snaha o overenie centrálnej hypotézy práce o to, „či súčasná veda a prax je pripravená svetové trendy prijať“ (str. 8). Na uvedenú otázku odpovedá habilitant v závere práce kladne. Tento záver je podopretý koherentnou argumentáciou prezentovanou v rámci jednotlivých kapitol/podkapitol práce. Uvedené predstavuje spojovaciu myšlienku, ktorá pretína jednotlivé časti práce a vyvažuje určitú nesúrodosť práce.

Na záver môžem konštatovať, že predložená práca spĺňa všetky požiadavky kladené na prácu tohto druhu. Som toho názoru, že vo vedeckej činnosti je potrebné v prvom rade identifikovať oblasti „kde nevieme“ (teda, v ktorých je potrebné ďalej rozvíjať vedecký výskum) než opisovať to, „čo už vieme.“ Najmä otázky, ktoré v práci načrtol habilitant (dovolíme si povedať, že ešte viac ako v práci ponúkané odpovede) takto predstavujú hodnotný impulz budúceho výskumu v oblasti daňového práva. Na uvedenom základe, predložená habilitačná práca predstavuje prínos pre ďalší rozvoj výskumu daňového práva a s ním súvisiacich hraničných právnych odvetví.

Na základe uvedeného odporúčam habilitantovi po úspešnej obhajobe habilitačnej práce udeliť vedecko-pedagogický titul

„docent“

v odbore 3.4.10, obchodné a finančné právo

V Košiciach 15.3.2018

Doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc.