

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Petra Beláňová
Ing. Rastislava Krajčovičová

Nepeňažné vklady a transferové oceňovanie

Mgr. Elena Červenová, LL.M.
Mgr. Samuel Kollár

**Peňažný príspevok prenajímateľa
nájomcovi a jeho daňové implikácie**

Mgr. Filip Richter

**Legálne zakotvenie podvodu na DPH
do vnútroštátneho právneho poriadku**

Judikát

**Daň z príjmu – náhrada za zriadenie
zákonného vecného bremena**

Judikát

**Ustanovenie zástupcu daňovému
subjektu (právnickej osobe)**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



Redakčná rada:**Mag. rer.soc.oec. et Mgr.
Branislav Kováč, PhD.**– zodpovedný za oblasť dane
z príjmov**JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCCA, FCIArb.**

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

Vydavateľ:Slovenská komora daňových poradcov,
Trnavská cesta 74A, 821 02 Bratislava,
IČO SKDP: 17060273, IČ DPH:
SK2021085968, BIC: GIBASKBX,
IBAN: SK25 0900 0000 0004 2345 9067

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 36

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**– tajomník SKDP
0903 544 902, tajomnik@skdp.sk**Ing. Lucia Cvengrošová** – koordinátor
daňovej metodiky pre oblasť dane
z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664,
sprava_databaz@skdp.sk**Ing. Lucia Mihoková** – koordinátor
daňovej metodiky pre oblasť
DPH a správu daní
0905 221 031, metodika@skdp.sk**Tlač:****Objednávky na odber
tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,-

ISSN 2644-688X

Uzávierka odbornej časti:

2. marca 2023

Dátum vydania: 15. marca 2023

Príhovor

**Mag. rer.soc.oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.**
viceprezident SKDP**Vážené čitateľky a čitatelia,**

som rád, že sa Vám môžem prihovoriť ako nový člen redakčnej rady Bulletinu SKDP. Dúfam, že pri príprave nášho časopisu budem môcť využiť moje dlhoročné skúsenosti z práce v orgánoch CFE Tax Advisers Europe a v medzinárodnej daňovej aréne. Teší ma, že si náš Bulletin SKDP našiel svoje čitateľky a čitateľov a stal sa rešpektovaným periodikom, ktoré čítajú nielen daňové poradkyne a poradcovia, ale aj kolegovia zo štátnej správy a súdov. Bulletin SKDP má slúžiť ako silný hlas na polemiku voči chaotickým úpravám daňových zákonov, ktorých sme tu zažili v posledných rokoch neúrekom. Daňová legislatíva, ktorá je v rozpore s medzinárodnými zmluvami, je neinterpretovateľná a neuchopiteľná tak pre laickú verejnosť ako aj odborníkov, neprešla riadnym pripomienkovým konaním alebo tzv. prípady „mŕtveho práva“, ktoré nenašlo použitie v rozhodovacej praxi súdov (napr. odklad vykonateľnosti rozhodnutí FR SR súdom) sú len niekoľkými príkladmi, ktoré sú inšpiratívnymi námetmi pre našu odbornú diskusiu a následné snahy o zlepšenie právneho prostredia.

Som rád, že vám môžem predstaviť príspevky, ktoré do nového čísla nášho časopisu pripravili fundované autorky a autori. V prvom príspevku naše kolegyne Ing. Petra Beláňová a Ing. Rastislava Krajčovičová rozoberú uplatnenie pravidiel transferového oceňovania v prípade nepeňažného vkladu. Ide o veľmi aktuálnu problematiku, špeciálne pokiaľ ide o obsah definície kontrolovanej transakcie. Záver tohto príspevku je veľmi hodnotným impulzom pre odbornú verejnosť a myslím, že aj pre finančnú správu pri jej definitívnom výklade tejto problematiky.

V ďalšom príspevku sa Mgr. Elena Červenová, LL.M. a Mgr. Samuel Kollár zaoberajú témou peňažného príspevku prenajímateľa nájomcovi a jeho daňovým implikáciám. Rozoberajú možné súvislosti takéhoto peňažného príspevku z právneho hľadiska, z hľadiska dane z pridanej hodnoty ako aj z hľadiska dane z príjmov. Nakoľko sa v praxi vyskytujú rôzne prístupy k tejto téme, bude tento článok určite veľmi cenným príspevkom do ďalšej diskusie odborníkov.

V treťom článku autor Mgr. Filip Richter z MF SR analyzuje právnu úpravu podvodu v daňovom práve. Ide predovšetkým o vhodnosť zahrnutia osobitnej právnej úpravy daňového podvodu do právneho poriadku SR, a to hlavne z dôvodu zvýšenia právnej istoty pre daňové subjekty. Autor chce takouto zákonnou úpravou minimalizovať počty prípadov, kde sa v rozhodnutiach finančnej správy kumulujú vzájomne nezlučiteľné argumentačné línie. Myslím, že vzhľadom na aktuálnu judikatúru NSS SR ako aj SD EÚ a NSS ČR bude téma daňového podvodu v oblasti DPH určite predmetom ďalších článkov v našom časopise.

Nerád by som nespomenul aj zaujímavé rozsudky, ktoré do tohto čísla vybral JUDr. Pavol Nad', predseda NSS SR. Predovšetkým rozsudok týkajúci sa zdanenia náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena odporúčam prečítať všetkým čitateľkám a čitateľom. Z môjho pohľadu ide o veľmi dobre zdôvodnené rozhodnutie kasačného súdu s precíznou vnútornou logikou argumentácie. V rozsudku zaujme čitateľa predovšetkým táto veta: „Kasačný súd taktiež podotýka, že v prípade výkladových pochybností, je potrebné vždy zvoliť výklad v prospech jednotlivca a nie štátu, t.j. nie je možné, aby poznámka pod čiarou odôvodnila výklad v neprospech jednotlivca.“

Záverom by som Vám chcel zapriať pekné predveľkonočné obdobie a vyzvať Vás na zasielanie Vašich príspevkov k zaujímavým daňovým témam, s ktorými dennodenne „zápasíme“. Želám Vám úspešnú „daňovú sezónu“!

Hlavné témy

4

Nepeňažné vklady a transferové oceňovanie

Ing. Petra Beláňová
Ing. Rastislava Krajčovičová

7

Peňažný príspevok prenajímateľa
nájomcovi a jeho daňové implikácieMgr. Elena Červenová, LL.M.
Mgr. Samuel Kollár

10

Legálne zakotvenie podvodu na DPH
do vnútroštátneho právneho poriadku

Mgr. Filip Richter

18

Daň z príjmu – náhrada za zriadenie
zákonného vecného bremena

Judikát

24

Ustanovenie zástupcu daňovému
subjektu (právnickej osobe)

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	32
Zo života SKDP	33

Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu tajomnik@skdp.sk alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné stylistické, gramatické a technické úpravy.
5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
8. Nevyžiadany rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.
UPOZORNENIE: Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretlač, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie článkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľa.
VÝHRADA: Články obsahujú názory autorov, ktoré sa nemusia zhodovať so stanoviskami SKDP.

Nepeňažné vklady a transferové oceňovanie

Ing. Petra Beláňová

Je daňovou poradkyňou so špecializáciou
na daň z príjmov právnických osôb

Ing. Rastislava Krajčovičová

Je daňovou poradkyňou so špecializáciou
na daň z príjmov právnických osôb

Uplatnenie pravidiel transferového oceňovania v prípade transakcií iných, ako je iba „jednoduchý“ nákup a predaj tovaru či služieb, trápí nejedného daňovníka. Väčšinou ani nie tak z pohľadu komplexnosti transakcie alebo jej daňového ošetrenia, ale skôr z hľadiska nejednoznačnosti daňového ošetrenia. Dôvodom býva buď nepostačujúca legislatívna úprava, alebo nejednotné názory na aplikáciu legislatívnej úpravy, a to aj na strane finančnej správy. Jedna takáto otázka v súvislosti s dopadom transakcie nepeňažného vkladu na daň z príjmov právnických osôb je predmetom nášho príspevku.

Potreba slovenského podnikateľského sektora flexibilne reagovať na potreby trhu a zároveň hľadiť na efektívnosť podnikových činností vyvoláva často potrebu reštrukturalizácie biznisu tak po jeho formálnej (právnej) stránke, ako aj po stránke obsahovej. Transakcie zlúčenia, splynutia, rozdelenia alebo nepeňažných vkladov preto už dávno nie sú ojedinelými, a taktiež nie sú doménou iba cezhraničných presunov. Sú bežne usku- točňované aj medzi slovenskými subjektami. Daňoví poradcovia preto pomerne často radia svojim klientom ohľadom spomenu- tých transakcií, pričom už roky narážajú na niektoré nejasné alebo diskutabilné dielčie daňové dopady napriek tomu, že zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „ZDP“) pomerne podrobne rieši uvedené transakcie vo svo- jich ustanoveniach § 17b až § 17e. Nižšie sa venujeme jednej z takýchto sporných otázok v súvislosti s transakciou nepeňažného vkladu.

Idie o problematiku aplikácie pravidiel transferového oceňovania v zmysle ZDP v si- tuáciách, keď daňovník realizuje nepeňažný vklad do základného imania iného daňovníka – spoločnosti, pričom predmetom vkladu môže byť tak (i) individuálne identifikovaný majetok (ďalej „Majetok“), ako aj (ii) podnik resp. časť podniku v zmysle príslušných usta- novení zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zá- konník (ďalej „Podnik“).

Východisková situácia

Daňovník, ktorý je právnickou osobou so sídlom v SR (ďalej „Spoločnosť A“) za účelom podnikania vlastní a príslušným spôsobom účtovne vykazuje Majetok /Podnik. Spoloč- nosť A plánuje vložiť tento Majetok /Podnik do základného imania dcérskej spoločnosti B so sídlom na území SR (ďalej „Spoločnosť B“). Spoločnosť B je kapitálovou obchodnou spo- ločnosťou (s.r.o. alebo a.s.) a Spoločnosť A je jej jediným spoločníkom. Rovnako by mohlo ísť o vklad do spoločnosti B v situácii, kedy tá- to nie je dcérskou spoločnosťou spoločnosti A a stáva sa ňou až okamihom vkladu. Nižšie uvedené argumenty a poznámky platia podľa nášho názoru rovnako pre obe situácie.

V súlade s ustanovením § 59 ods. 3 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej „Obchodný zákonník“) sa hodnota ne- peňažného vkladu určí znaleckým posudkom. Zároveň však peňažná suma, v akej sa nepe- ňažný vklad započíta na vklad spoločníka

(Spoločnosti A), bude v zmysle spoločenskej zmluvy (zakladateľskej listiny) určená v sume, ktorá zodpovedá účtovnej resp. daňovej zo- statkovej hodnote Majetku /Podniku evido- vanej v účtovníctve Spoločnosti A a ktorá je zároveň nižšia ako hodnota Majetku /Podniku určená znalcom.

Obe spoločnosti sú slovenskými daňovými rezidentami a obe vykazujú výsledok hospo- dárenia v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch úč- tovania a rámcovej účtovej osnove pre pod- nikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej „SAS“).

Nasledujúcou analýzou relevantných usta- novení Obchodného zákonníka a ZDP posky- tujeme náš názor resp. odpoveď na otázku, či predmetná transakcia nepeňažného vkladu Spoločnosťou A do základného imania Spo- ločnosťou B má podliehať pravidlám transfero- vého oceňovania.

Analýza

1. Problematika nepeňažného vkladu podľa Obchodného zákonníka

V súlade so znením ustanovenia § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka nepeňažný vklad do



Transakcie nepeňažných vkladov už dávno nie sú ojedinelými a taktiež nie sú doménou iba cezhranič- ných presunov.

spoločnosti a určenie peňažnej sumy, v akej sa nepeňažný vklad započíta na vklad spoločníka, sa musia uviesť v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo v zakladateľskej listine, ak tento zákon neustanovuje inak. Hodnota nepeňažného vkladu sa určí znaleckým posudkom, ktorý musí obsahovať aj opis nepeňažného vkladu, spôsob jeho ocenenia a údaj o tom, či jeho hodnota zodpovedá emisnému kurzu upísaných akcií splácaných týmto vkladom alebo hodnote prevzatého záväzku na vklad do spoločnosti.

V zmysle dostupných komentárov k predmetnému ustanoveniu, vrátane rozsudku Najvyššieho súdu SR¹ je zrejme, že suma v ktorej sa nepeňažný vklad započíta na vklad spoločníka, musí byť rovnaká alebo nižšia, ako je ocenenie predmetu vkladu. Žiadny právny predpis nevylučuje, aby nepeňažný vklad bol započítaný na vklad spoločníka v nižšej peňažnej sume ako je jeho hodnota určená znaleckým ocenením.

Zároveň je potrebné vychádzať aj z článku 2 ods. 3 Ústavy SR, podľa ktorého v obchodných vzťahoch každý môže konať to, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.

Z uvedeného vyplýva, že z pohľadu Obchodného zákonníka nepeňažný vklad Majetku /Podniku realizovaný Spoločnosťou A (vkladateľ) do základného imania Spoločnosti B (prijímateľ) nemôže byť ocenený vyššou hodnotou, ako je hodnota Majetku /Podniku určená znaleckým posudkom. Súčasne však rozumieme, že uznaná hodnota nepeňažného vkladu započítaná na vklad spoločníka môže byť aj nižšia, ako je suma tohto vkladu určená podľa znaleckého posudku.

2. Nepeňažný vklad z pohľadu zákona o dani z príjmov

Znenie § 17b ZDP ustanovuje pravidlá a spôsob úpravy výsledku hospodárenia za účelom stanovenia základu dane samostatne pre vkladateľa a samostatne pre prijímateľa nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť, pričom podľa ods. 1 predmetného ustanovenia:

Vkladateľ nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť, ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) alebo písm. c), výsledok hospodárenia

a) *neupraví o rozdiel medzi hodnotou ne-*

V zmysle Obchodného zákonníka musí byť suma, v ktorej sa nepeňažný vklad započíta na vklad spoločníka, rovnaká alebo nižšia, ako je ocenenie predmetu vkladu.

peňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka 37a)² a hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve,¹⁾³ ak sa rozhodne tento rozdiel zahrnúť jednorazovo do základu dane, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného vkladu,

b) *upraví o rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka 37a) a hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve 1) postupne až do jeho úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného vkladu 80c) podniku alebo jeho časti;*

Predmetné ustanovenie ZDP sa pritom odkazuje na vyššie uvedené znenie § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka, ktoré hovorí iba o hornom limitovaní sumy, akou sa nepeňažný vklad započíta na vklad spoločníka v nadväznosti na ocenenie predmetu vkladu znalcom. Z tohto dôvodu máme za to, že v súlade s uvedenou právnou úpravou nepeňažných vkladov je aj pre daňové účely možné, aby hodnota nepeňažného vkladu započítaná na vklad spoločníka bola nižšia (nie však vyššia) ako hodnota určená znaleckým posudkom.

Súčasne, v nadväznosti na uznanú hodnotu nepeňažného vkladu u vkladateľa, ZDP ustanovuje:

v § 17b ods. 3 písm. a):

(3) *Prijímateľ nepeňažného vkladu, ktorým je*

- a) *individuálne vložený majetok, ocení tento majetok hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka, 37a)*
- b) *podnik alebo jeho časť, ocení takto nadobudnutý majetok a záväzky reálnou hodnotou.*

v § 25a písm. c) bod 1 ZDP:

Vstupnou cenou finančného majetku je...

b) *hodnota nepeňažného vkladu započítaná na vklad spoločníka 37a), ak ide o*

1. *finančný majetok, ktorý nadobudol prijímateľ nepeňažného vkladu splateného vo forme individuálne vloženého majetku alebo vo forme podniku, alebo jeho časti pri postupe podľa § 17b,*

Zároveň v znení § 17b ZDP nie je uvedená žiadna špecifická úprava, ktorá by pojednávala o úprave základu dane v súvislosti s nepeňažným vkladom u vkladateľa a následne u prijímateľa v prípade, ak by bola uznaná hodnota vkladu stanovená v sume nižšej, ako bola hodnota určená znaleckým posudkom. Ustanovenie § 17b ZDP sa taktiež spätne neodvoláva na ustanovenia § 17 ods. 5 písm. a) a § 18 ZDP o úprave základu dane v prípade, ak sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, pričom tento rozdiel znižuje základ dane alebo zvyšuje daňovú stratu.

Tiež máme za to, že špecifické ustanovenia § 17b ZDP majú v prípade realizácie nepeňažného vkladu prednosť pred všeobecnými ustanoveniami ZDP, a to vrátane ustanovení § 17 ods. 5 písm. a) a § 18 ZDP, s ktorými, ako sme uviedli, nie sú ustanovenia § 17b ZDP pojednávajúce o hodnotách v transakcii vkladu prepojené. Navyše sa domnievame, že ak by sa ustanovenia § 17 ods. 5 a § 18 ZDP mali pre transakciu nepeňažného vkladu aplikovať, dodržiavanie princípov a realizácia úprav uvedených v § 17b a § 25a ZDP by bolo prakticky nemožné.

Ak by totiž Spoločnosť A z titulu aplikácie § 17 ods. 5 písm. a) ZDP vykonala v súvislosti s vkladom Majetku /Podniku do základného imania Spoločnosti B napr. za daňovú (účtovnú) zostatkovú hodnotu tzv. primárnu úpravu základu dane v zmysle princípu nezávislého vzťahu (§ 18 ods. 1 ZDP), mala by Spoločnosť B ako závislá osoba, ktorá je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, v súlade s § 17 ods. 6 ZDP mať možnosť vykonať tzv. korešpondujúcu úpravu základu dane pre kontrolované transakcie. V zmysle vyššie uvedených ustanovení ZDP, a tiež v nadväznosti na definíciu goodwillu/ záporného goodwillu v zmysle účtovnej legislatívy pri nepeňažnom vklade

1 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29. apríla 2010, sp. zn. 1 M Obdo V 2/2008, Zbierka stanovísk NS a rozhodnutí súdov SR /2010

2 37a) § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov

3 Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Podniku⁴ však, podľa nášho názoru, nie je možné korešpondujúcu úpravu na strane prijímateľa vkladu (Spoločnosti B) reálne zohľadniť, nakoľko príslušné ustanovenia ZDP presne špecifikujú, aké hodnoty má prijímateľ nepeňažného vkladu používať pre daňové účely. Navyše už samotné vykonanie „primárnej úpravy základu dane“ Spoločnosti A z titulu nepeňažného vkladu je zavádzajúce, nakoľko v čase realizácie predmetnej transakcie (vkladu) táto nemá dopad na hospodársky výsledok, a teda ani na základ dane.

Taktiež, pre Spoločnosť A ako vkladateľa by daňovo uznateľným výdavkom pri zdaniťelnom predaji obchodného podielu v Spoločnosti B v budúcnosti bola, v nadväznosti na uvedené ustanovenie § 25a písm. c) bod 1 ZDP, iba hodnota započítaná na vklad spoločníka, aj keby Spoločnosť A zahrnila pri vklade rozdiel z titulu aplikácie primárnej úpravy v súlade s § 17 ods. 5 ZDP písm. a) do základu dane. Dôvodom je aj skutočnosť, že úprava podľa § 17 ods. 6 ZDP sa môže aplikovať iba na druhú stranu (závislú osobu) transakcie, teda v tomto prípade prijímateľa vkladu (Spoločnosť B), a nie na samotného vkladateľa.

Keby sme aj pripustili uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania na nepeňažné vklady, stáli by daňovníci podľa nášho názoru pred ťažko riešiteľnou úlohou nájsť porovnateľnú nezávislú transakciu s cieľom určiť cenu obvyklú. Nie je totiž prípustné, aby sa namiesto zisťovania ceny v porovnateľnej transakcii priamo použila hodnota určená znalcom na základe (nepodloženého) predpokladu, že je to cena obvyklá. Čo by teda mohlo byť porovnateľnou nezávislou transakciou? Stretli sme sa s názorom, že ak sa prijímateľ nepeňažného vkladu stane dcérskou spoločnosťou vkladateľa až v dôsledku vkladu (čiže pred transakciou boli spoločnosti nezávislými osobami), nešlo by o kontrolovanú transakciu.



V súlade s právnou úpravou nepeňažných vkladov je aj pre daňové účely možné, aby hodnota nepeňažného vkladu započítaná na vklad spoločníka bola nižšia (nie však vyššia) ako hodnota určená znaleckým posudkom.

Ak prijímame tento názor, tak pre nami uvedený vklad Spoločnosti A do dcérskej Spoločnosti B by mohol byť porovnateľnou transakciou napríklad vklad Spoločnosti C do (pred vkladom nezávislej) Spoločnosti D. Avšak aj spoločnosti C a D majú na základe Obchodného zákonníka legitímnu možnosť vybrať si pre uznanú hodnotu vkladu ľubovoľnú hodnotu až do výšky určenej znaleckým posudkom. Nemožno teda automaticky predpokladať, že C a D si vybrali maximálnu hodnotu určenú znalcom, a preto aj A a B majú hodnotu určenú znalcom považovať za cenu obvyklú. Zároveň je nereálne očakávať, že by sa spoločnosti A a B dostali k údaju, akú hodnotu vkladu, v porovnaní s hodnotou určenou znalcom, použili spoločnosti C a D. A či rovnakú hodnotu, s ohľadom na znalecký posudok, použili aj iné nezávislé spoločnosti E a F, resp. ďalšie spoločnosti v dostatočne veľkej vzorke porovnateľných transakcií. Východiskom z tohto kruhu je iba ponechať všetkým spoločnostiam rovnaký „postup cenotvorby“ nastavený Obchodným zákonníkom, ktorým je možnosť stanoviť hodnotu vkladu podľa tzv. pravidla hornej hranice určenej znalcom.

Na záver uvádzame ešte aj argument opierajúci sa o históriu vývoja ustanovení § 17b až § 17e ZDP, ktorý hovorí v prospech neuplatnenia pravidiel transferového oceňovania na transakcie nepeňažných

vkladov. Zákonom č. 504/2009 Z.z. s účinnosťou od 1. 1. 2010 bol významne novelizovaný ZDP. Zaviedol, okrem iného, pomerne podrobné (v porovnaní s inými transakciami) nastavenie daňového ošetrenia transakcií nepeňažného vkladu, rozdelenia, splynutia a zlúčenia. S výnimkou niektorých menších následných úprav boli v tom čase už účinné aj ustanovenia § 17 ods. 5 a § 18 ZDP o úprave základu dane v zmysle princípov transferového oceňovania v prípade kontrolovaných transakcií. Napriek tomu ustanovenia § 17b až § 17e umožňovali tak pre cezhraničné ako aj pre domáce transakcie nepeňažných vkladov, zlúčenia, splynutia a rozdelenia použiť metódu historických cien, teda metódu, kedy pre daňové účely nebolo potrebné zohľadňovať žiadne účtovnými predpismi vyžadované precenenia na reálne hodnoty.

V prípade nepeňažných vkladov si teda pre daňové účely mohol daňovník zvoliť okrem metódy reálnych cien aj metódu cien historických, kedy príslušnou transakciou presúvaný majetok a záväzky „odchádzali“ od vkladateľa v daňových zostatkových cenách a v rovnakých cenách „pokračovali“ u prijímateľa vkladu. Ak by sa v tom čase mali uplatňovať na transakciu pravidlá transferového oceňovania a robila by sa úprava základu dane vkladajúceho v nadväznosti na úpravu „ceny transakcie na trhovú hodnotu“, stratila by opodstatnenosť existencia zákonom nastavených dvoch spôsobov daňového ošetrenia nepeňažného vkladu a možnosť voľby. Bez ohľadu na výber metódy by bolo výsledné daňové ošetrenie vždy rovnaké. Zákonom č. 344/2017 Z.z., ktorý novelizoval ustanovenia § 17b až § 17e ZDP s účinnosťou od 1. 1. 2018, bola síce možnosť výberu z dvoch daňových metód zúžená iba pre vymedzené cezhraničné transakcie, podstata daňového ošetrenia vkladu v § 17b ZDP a neprepojenie na § 17 ods. 5 však ostali rovnaké. ■

Na základe vyššie uvedených argumentov by, podľa nášho názoru, nemali transakcie nepeňažných vkladov podliehať všeobecným pravidlám transferového oceňovania podľa ZDP. Daňové ošetrenie by sa malo pre túto transakciu riadiť výlučne špecificky formulovanými ustanoveniami § 17b ZDP, ktoré podrobne riešia aj hodnoty, ktoré používa tak vkladateľ ako aj prijímateľ vkladu. Sme si však vedomí niektorých vyjadrení finančnej správy, ktoré sú v neprospech uvedeného prístupu. Vyjadrujú názor, že minimálne v prípade nepeňažného vkladu materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti by sa pravidlá transferového oceňovania uplatniť mali.

V prípade takéhoto postupu by sa však otvoril rad ďalších otázok pre situácie, ak by uznaná hodnota nepeňažného vkladu do základného imania, v súlade s Obchodným zákonníkom, bola započítaná na vklad spoločníka v nižšej peňažnej sume, ako je hodnota predmetu vkladu určená znaleckým posudkom. Prvou otázkou je, akým spôsobom by mal vkladateľ vykonať „primárnu“ úpravu základu dane podľa § 17 ods. 5 písm. a) ZDP. Nadväzujúcou a zároveň zásadnou otázkou by potom bolo, akým spôsobom má prijímateľ vkladu vykonať „korešpondujúcu“ úpravu základu dane podľa § 17 ods. 6 ZDP tak, aby bol dodržaný princíp tzv. neutrálneho dopadu úprav základov dane vkladateľa aj prijímateľa, pri súčasnom uplatnení pravidiel transferového oceňovania slovenskými daňovými rezidentami.

⁴ Podľa § 27a ods. 2 Postupov, v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku sa účtuje goodwill alebo záporný goodwill ako rozdiel medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka („uznaná hodnota vkladu“).

Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie



Mgr. Elena Červenová, LL.M.

Elena je advokátkou kancelárie PRK Partners, ktorá sa špecializuje predovšetkým na obchodné právo, právo nehnuteľností, pracovné a zdravotnícke právo.



Mgr. Samuel Kollár

Samuel je advokátskym koncipientom v kancelárii PRK Partners. Primárne sa špecializuje na finančné, daňové a obchodné právo.

V podnikateľskej praxi sa bežne vyskytujú prípady, kedy medzi subjektami nájomných vzťahov dochádza ku poskytovaniu finančných príspevkov. V súvislosti s tým sa vynára množstvo nezodpovedaných otázok. Článok otvára debatu zameranú na výber čo možno najvhodnejších daňových režimov vzťahujúcich sa na poskytovanie finančných príspevkov v nájomných vzťahoch. Primárne sa sústreďuje na otázky dane z príjmov a dane z pridanej hodnoty.

Úvod

Je pomerne bežné, že podnikateľská prax sa často vymyká bežným šablónam stanoveným v právnych normách a je úplne legitímne, ak podnikatelia volia taký spôsob usporiadania svojich vzťahov, ktorý najviac zodpovedá ich hospodárskym cieľom a maximalizuje ich úžitok.¹ To však súčasne vedie k vzniku situácií, kde ich daňový režim nie je napohľad úplne zrejмый a vzniká neistota vo vzťahu k správne stanoveniu daňovej povinnosti.

Predmetom tohto článku je vo vyššie uvedenom kontexte otázka príspevkov

medzi prenajímateľmi a nájomcami nehnuteľností. Cieľom tohto článku je popísať najčastejšie sa vyskytujúce situácie, v akých dochádza ku finančným príspevkom medzi prenajímateľmi a nájomcami, a na takto popísanom základe nastoliť otázku ich najvhodnejšieho riešenia z pohľadu aplikácie daňových predpisov. Akcent bude kladený na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty.

Predmetom tohto článku nie je diskutovať špecifické aspekty súvisiace s prípadným podvodom, alebo zneužitím práva.² Rovnako nebude bližšie venovaná pozornosť peňažného príspevku poskytnutého zo strany

nájomcu v prospech prenajímateľa, kde sa väzba na hlavný nájomný vzťah zdá byť zrejмая a vyplývajúce daňové implikácie nevyvolávajú kontroverzie.³

I. KU OBSAHU PEŇAŽNÉHO PRÍSPĚVKU Z PRÁVNEHO HĽADISKA

V praxi je možné sa stretnúť s rôznym nastavením podmienok poskytovania finančných príspevkov, pričom je možné sa stretnúť buď s priamym zakotvením povinnosti poskytnúť príspevok do nájomnej zmluvy, prípadne do osobitnej (ale ekonomicky aj

1 Aj vo vzťahu k daňovej optimalizácii toto pravidelne konštatujú sudy, vid' napr. rozsudok SD EÚ C-255/02 Halifax, ECLI:EU:C:2006:121, ods. 73 a tiež Rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR č.j. 2 Afs 178/2005 - 77

2 Vid' bližšie napr. Kačaljak, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikáčnej praxi na Slovensku. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. č. 1 (2020), s. 30-35 a Marcinčin, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, č. 2, (2020); s. 18-22

3 Kontroverzie by ani nemalo vyvolávať priradenie príspevku k zdaňovaciemu obdobiu, kde minimálne z hľadiska DPH je možné aplikovať režim vzniku daňovej povinnosti v okamihu prijatia platby podľa § 19 ods. 4 ZoDPH.

právne závislej zmluvy), ale aj so situáciami, keď k úhrade príspevku dôjde bez jasne vymedzenej povinnosti v písomnej zmluve.

Aj v prípade, ak je finančný príspevok zakotvený písomne, sa môže vyskytovať len v podobe jednoducho formulovanej povinnosti, ako napr. „Prenajíateľ poskytne nájomcovi mimoriadnu platbu vo výške [] eur.“

Z hľadiska správnej klasifikácie sa domnievame, že rovnako relevantné ako existencia samotného záväzku je relevantný aj účel, na ktorý je príspevok poskytovaný. V praxi sa stáva, že sa v nájomných zmluvách výslovne uvedie, že ide o mimoriadnu platbu určenú na úpravy prenajatej nehnuteľnosti, prípadne že si strany podrobne upravujú konkrétny účel platby, ako napríklad úpravy resp. opravy špecificky určených poškodení prenajímaných priestorov. Prístup sa stále môže rôzniť pri tom, na základe akých dokumentov a iných podmienok bude príspevok poskytnutý.

Napokon, aj v situáciách, kde prenajíateľ poskytne príspevok bez toho, aby bol účel jeho poskytnutia vecne akokoľvek určený, je podľa nášho názoru možné, resp. nutné zohľadniť celkový hospodársky kontext, v akom je príspevok poskytovaný a správanie dotknutých aktérov. Inak povedané, aj pri absencii výslovného zmluvného ustanovenia by malo byť možné právny základ a účel príspevku odpozorovať a prihliadnúť na neho s ohľadom na princíp prevahy obsahu nad formou.⁴

Nasledujúcou analýzou vyššie načrtnutých situácií sa pokúsime poskytnúť náš pohľad na to, aké režimy zdaňovania sa na finančné príspevky vzťahujú a aké ďalšie implikácie z týchto záverov vyplývajú.

II. SÚVISLOSTI Z HĽADISKA DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Z hľadiska dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vnímame ako prvoradé ustálenie, či poskytnutie príspevku je možné považovať za súčasť transakcie podlieha-



Z toho nám však potom vyplýva, že príspevok predstavuje len určitú korekciu dohodnutej protihodnoty platenej nájomcom prenajímateľovi na prenájom nehnuteľnosti.

júcej dani s prihliadnutím na konštrukciu DPH ako všeobecnej spotrebnej dane⁵. V tomto kontexte vnímame, že v súlade s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) je za transakciu (podliehajúcu dani) možné považovať len taký „právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi.“⁶ Súčasne však v duchu konštantnej judikatúry SD EÚ „zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH.“⁷

Napokon, s ohľadom na vymedzenie transakcie tiež považujeme za nutné zohľadniť, že „na účely DPH sa má každé plnenie za normálnych okolností považovať za odlišné a nezávislé“⁸, ale jednou z výnimiek je, ak „sú dve plnenia vzájomne podmienené, a to že k prvému plneniu dôjde len pod podmienkou, že sa vykoná aj druhé, a naopak“⁹

Považujeme za nesporné, že poskytnutie príspevku je priamo naviazané na uzavretie, resp. ďalšie trvanie samotného nájomného vzťahu. Prenajíateľ by takýto príspevok nájomcovi neposkytol, ak by tým nesledoval cieľ uzavretia hlavného vzťahu. Preto sa prikláňame k záveru, že príspevok (bez ohľadu na jeho právne zakotvenie) nie je možné s ohľadom na hospodársku a obchodnú realitu vnímať izolovane od hlavného nájomného vzťahu.

Z toho nám však potom vyplýva, že príspevok predstavuje len určitú korekciu dohodnutej protihodnoty platenej nájomcom prenajímateľovi na prenájom nehnuteľnosti. Preto by sa podľa nás mal taký príspevok primárne prejavovať v základe dane prenajímateľa v súlade s § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZodPH“). To súčasne znamená, že na strane nájomcu nie je kreovaná samostatná povinnosť odvieť daň ani vyhotoviť faktúru. Ekonomicky sa u neho príspevok a súvisiace daňové bremeno prejavujú cez korekciu odpočítateľnej dane (keďže suma príspevku zníži základ dane a daň u prenajímateľa).

Vo svetle vyššie uvedeného potom podmienky splatnosti príspevku považujeme za okolnosti mimo systému DPH a bez relevance na súvisiace verejnoprávne povinnosti.

Ďalší rozmer však vyššie uvedenému dáva, ak si strany v nájomnej zmluve vyslovene upravujú, že finančný príspevok má byť viazaný len na vykonanie úprav prenajímaných priestorov. V takom prípade je relevantné skúmať, či takto koncipované plnenie nezakladá vzťah či už priameho alebo nepriameho zastúpenia, a teda či nie je nutné nanovo prehodnotiť, kto sú subjekty zapojené do transakcie, prípadne aplikovať § 9 ods. 4 ZoDPH.

Ak by bolo zo všetkých okolností zrejmé, že nájomca bude konať v mene a na účet prenajímateľa pri komunikácii s dodávateľmi úprav, pôjde o režim priameho zastúpenia. V takom prípade však bude nutné dospieť k záveru, že v skutočnosti vznikla transakcia medzi prenajímateľom a dodávateľom úprav, z ktorej vzniká (i) daňová povinnosť dodávateľovi úprav, a (ii) prenajímateľovi právo na odpočítanie dane (tieto dva subjekty by mali byť aj uvedené na faktúre vyhotovenej dodávateľom úprav). Poskytnutie príspevku by však za takých okolností nemalo mať žiadny vplyv na hlavný nájomný vzťah medzi prenajímateľom a nájomcom.¹⁰ Nemalo by sa teda prejavovať

4 § 3 ods. 6 prvá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov. Pozri tiež nález Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07-44

5 de la Feria, R. EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox. Lang, M. et al (eds), Recent VAT Case Law of the CJEU. Linde: 2016, s. 1

6 Rozsudok SD EÚ C-90/20 Apcoa Parking Danmark, ECLI:EU:C:2022:37, ods. 27. Pôvodne v C-16/93 Tolsma, ECLI:EU:C:1994:80, pozri bližšie Beňo, M. – Zuziková, A. Zákon o DPH a vybraná judikatúra Súdneho dvora EÚ, Bratislava: Wolters Kluwer, 2019, s. 32

7 Rozsudok SD EÚ C-333/20 Berlin Chemie, ECLI:EU:C:2022:291, ods. 38, obdobne tiež C-90/20 (citovaný vyššie), ods. 38, pozri tiež Terra, B. – Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. IBFD: 2020, s. 457 (a index heslo: economic reality).

8 Rozsudok SD EÚ C-90/20, ods. 40 a tam citovaná judikatúra

9 Ibid., ods. 41 a tam citovaná judikatúra

10 Teoreticky je možné uvažovať nad tým, že by išlo zo strany nájomcu o činnosť týkajúcu sa platieb ako činnosť oslobodenú od dane v zmysle § 39 ods. 1 písm. d) ZoDPH

ani v základe dane prenajímateľa, a teda ani by nemalo založiť povinnosť akokoľvek vyhotovovať alebo korigovať faktúry.

Na druhej strane, ak by nájomca konal vo svojom mene a na účet prenajímateľa, bolo by aj s ohľadom na § 9 ods. 4 ZoDPH potrebné konštruovať novú reťaz transakcií medzi (i) dodávateľom úprav a nájomcom (v pozícii odberateľa úprav), a následne (ii) medzi nájomcom (tentoraz už v pozícii dodávateľa úprav) a prenajímateľom (v pozícii odberateľa úprav). Opäť, táto reťaz transakcií by bola z hľadiska DPH bez priameho dopadu na hlavný nájomný vzťah medzi prenajímateľom a nájomcom a existovala by (nezávisle) popri ňom.

S ohľadom na vyššie uvedené sa tak prikláňame k nasledovným záverom:

1. poskytnutie príspevku pri zohľadnení hospodárskej a obchodnej reality je neoddeliteľne spojené s hlavným nájomným vzťahom a v zásade by vždy malo byť možné identifikovať transakciu podliehajúcu DPH, ktorá je s ním spojená;
2. pri poskytnutí príspevku bez akejkoľvek účelovej väzby na uskutočnenie úprav prenajímanej nehnuteľnosti sa ako najlogickejšie zdá, že príspevok predstavuje korekciu hlavnej protihodnoty za prenájom nehnuteľnosti (t.j. zníženie nájomného), a teda by sa mal prejavovať na úprave základu dane na strane prenajímateľa; ale
3. pri zjavnej účelovej väzbe na uskutočnenie úprav bude nutné skúmať, či nájomca nekoná v režime priameho alebo nepriameho zastúpenia a v skutočnosti nenadobúda samostatné služby (poskytnuté dodávateľom úprav) na účet prenajímateľa. Takéto služby by potom zakladali samostatnú reťaz transakcií existujúcich popri hlavnom nájomnom vzťahu, avšak príspevok by predstavoval len ich finančné vyrovnanie bez priame-



Obdobne ako pri DPH sa však aj s ohľadom na princíp prevahy obsahu nad formou prikláňame k záveru, že hospodársky nie je možné príspevok oddeliť od hlavného nájomného vzťahu.

ho vplyvu na samotný nájomný vzťah a jeho podmienky.

III. SÚVISLOSTI Z HĽADISKA DANE Z PRÍJMOV

Vzťah zákona o dani z príjmov (ďalej len „ZoDP“) k nami v úvode opísaným rámcom sa nám v porovnaní s režimami DPH javí marginálne jednoduchší, a to najmä z dôvodu, že ZoDP do istej miery normuje situácie, ktoré by sa mohli problému príspevkov dotýkať.

V prvom kroku však opäť pokúsime vymedziť primárny daňový režim, t.j. či v dôsledku prijatia príspevku vzniká nájomcovi zdaniteľný príjem (výnos). Zdanlivo bezodplatný charakter príspevku na prvý pohľad zväzda k jeho klasifikácii ako dar, čo by na strane nájomcu viedlo k záveru, že ide o príjem (výnos), ktorý nie je predmetom dane v súlade s § 3 ods. 2 písm. a) ZoDP, resp. § 12 ods. 7 písm. b) ZoDP a na strane prenajímateľa by nevyjadrená kauza takéhoto „výdavku“ zväzdzala k záveru, že nie je naplnená súvislosť s dosahovaním zdaniteľných príjmov ako jeden zo znakov všeobecného testu daňovej uznateľnosti podľa § 2 písm. i) ZoDP.

Obdobne ako pri DPH sa však aj s ohľadom na princíp prevahy obsahu nad formou prikláňame k záveru, že hospodársky nie je možné príspevok oddeliť od hlavného nájomného vzťahu. Preto sa rovnako domnievame, že aj keby kauza príspevku

nebola jednoznačne vyjadrená, primárne by išlo o korekciu výšky odplaty za prenájom nehnuteľnosti (zľavu z nájomného) a túto by bolo nutné priradiť ku príslušnému zdaňovaciemu obdobiu, ku ktorému sa vzťahuje (prípadne pomerne k viacerým obdobiam).

Vo vzťahu k problému príspevku účelovo viazaného na uskutočnenie konkrétnych úprav na prenajímanej nehnuteľnosti už je možné sa v ZoDP oprieť o konkrétnu úpravu.

Ustanovenie § 17 ods. 20 ZoDP tu rieši situáciu, kde nájomca na vlastné náklady technicky zhodnotí prenajímaný majetok, čím prakticky dôjde ku vzniku zdaniteľného príjmu na strane prenajímateľa. Tu je ale dôležitý fakt, že musí ísť o také zhodnotenie, ktoré presahuje bežný rámec výdavkov (pokrývajúcich obvyklé opotrebenie) pokrytý v nájomnej zmluve.

A *contrario* teda platí, že ak výdavky ekonomicky (prostredníctvom finančných prostriedkov poskytnutých nájomcovi) znáša prenajímateľ, tak tento nedosahuje zdaniteľný príjem. Naopak, dochádza k vzniku výdavku (nákladu), ktorého daňovú uznateľnosť je možné ďalej testovať podľa ZoDP.

Ak predpokladáme, že ide o výdavky vynaložené na majetok generujúci zdaniteľné príjmy (z nájomného), tak by všeobecný test daňovej uznateľnosti podľa § 2 písm. i) ZoDP mal byť naplnený.

V druhom kroku však bude nutné správne zhodnotiť, či ide o technické zhodnotenie alebo len o opravu majetku.¹¹ V prípade opráv sa vzniknuté výdavky zahrnú do základu dane jednorazovo v príslušnom zdaňovacom období. Pri technickom zhodnotení musí dôjsť ku navýšeniu hodnoty majetku, na ktorom boli úpravy vykonané, a následne do premietnutia tohto navýšenia do úpravy výšky odpisov podľa § 26 ods. 4 ZoDP. ■

Pre správne posúdenie povahy predmetných finančných príspevkov je potrebné prihliadať na ne ako na neoddeliteľnú súčasť nájomných vzťahov. Rovnako je pri identifikácii správneho daňového režimu kľúčové pochopenie, či príspevok bezprostredne súvisí s primárnym nájomným vzťahom (a modifikuje jeho základné podmienky), alebo či nesúvisí so zabezpečením dodávok od tretích strán a teda, či nájomca v skutočnosti nekoná ako zástupca prenajímateľa.

¹¹ Viď bližšie pozícia Finančnej správy na <https://podpora.finanncnasprava.sk/321899-Rozdiel-medzi-technick%C3%BDm-zhodnoten%C3%ADm-majetku-a-opravou-majetku>

Legálne zakotvenie podvodu na DPH do vnútroštátneho právneho poriadku

Autor pracuje na Ministerstve financií Slovenskej republiky a zároveň je externým doktorandom na Katedre trestného práva, kriminológie a kriminalistiky na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave.

Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Mgr. Filip Richter

Hlavný štátny radca,
Ministerstvo financií
Slovenskej republiky

Koncept zamietnutia práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane z dôvodu účasti na podvode na DPH nie je v aplikačnej praxi žiadnou novinkou, ale vychádza z niekoľkoročnej ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Nakoľko výslovné oprávnenie orgánov verejnej moci na zamietnutie týchto mechanizmov z dôvodu účasti na podvode na DPH nie je v právnom poriadku SR upravené, autor sa v tomto článku zaoberá dôvodmi, na základe ktorých by bolo vhodné dospieť k legálnemu zakotveniu predmetného titulu do právneho poriadku SR, vychádzajúc pritom aj z poznatkov aplikačnej praxe.

1. ÚVOD

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ako jedna z ostatných druhov daní spoločne tvoriacich daňovú sústavu v Slovenskej republike,¹ sa už po dlhú dobu vyznačuje svojim dôležitým postavením, a to predovšetkým z toho dôvodu, že predstavuje mimoriadne významný zdroj príjmov do štátneho rozpočtu z kvantitatívneho hľadiska. Právna úprava DPH nachádza svoje legálne vyjadrenie v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pričom pri DPH možno badať súvis aj s inými všeobecne záväznými právnymi

predpismi, ktoré však na účely tohto článku nie sú osobitne dôležité (napríklad zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Z procesného hľadiska je ale nevyhnutné spomenúť subsidiárnu aplikáciu ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) podľa § 84 zákona o DPH. DPH je však tzv. harmonizovanou daňou, a teda jej vnútroštátna právna úprava vychádza z práva Európskej únie (ďalej len „EÚ“). Za základné ustanovenie, ktoré vytvorilo pod-

mienky pre harmonizáciu nepriamych daní v EÚ sa považuje práve článok 113 zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. ES C 202 7. 6. 2016, s. 47) v platnom znení (ďalej len „ZFEÚ“).² V tejto súvislosti významný formálny prameň práva v oblasti DPH na úrovni EÚ (v podobe sekundárneho práva) predstavuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (Ú. v. ES L 347 11. 12. 2006, s. 1) v platnom znení (ďalej len „smernica o DPH“), ktorá ustanovuje pravidlá uplatňovania spoločného systému DPH. Spoločný systém DPH v EÚ je síce prínosom jednotného trhu, keďže odstránil prekážky, ktoré narúšali hospodársku

1 Pozri § 2 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

2 BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, s. 793.

súťaž a bránili voľnému pohybu tovaru, a tým vo veľkej miere uľahčil obchod v EÚ,³ ale na druhej strane sa stáva čoraz zložitejším, a teda aj náchylným na daňové podvody.⁴ Spáchanie daňového podvodu, resp. podvodu na DPH môže so sebou v praxi prinášať niekoľko rôznych následkov, ale pokiaľ sa zameriam vyslovene len na tie z pohľadu daňového práva, pričom zároveň opomeniem aj trestnoprávnu rovinu, medzi ktorými je do istej miery z hľadiska určitých aspektov veľmi úzky súvis, najčastejšie pôjde práve o nepriznanie práva na odpočítanie dane daňovému subjektu (v postavení platiteľa dane). V rámci tohto článku bude venovaný priestor práve inštitútu podvodu na DPH, a to z veľmi špecifickej roviny, ako vyplýva už aj zo samotného názvu článku, pričom sa zameriam na rôzne otázky súvisiace s úvahou nad zavedením legislatívnej úpravy predmetného inštitútu do nášho vnútroštátneho právneho poriadku.

2. TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ PODVODU NA DPH

V úvode tohto článku som si dovoľil poukázať na základné formálne pramene práva v oblasti DPH, a to jednak na vnútroštátnej úrovni, ako aj na úrovni EÚ. Považoval som totižto za potrebné ozrejmiť skutočnosť, hoci táto je odbornej verejnosti s najväčšou pravdepodobnosťou už určite známa, že ani jeden zo spomenutých formálnych prameňov práva neobsahuje právnu úpravu inštitútu podvodu na DPH. Jeho existencia sa opiera výlučne o rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, ktorý s akcentom na článok 19 ods. 1 a ods. 3 písm. b) zmluvy o Európskej únii (Ú. v. ES C 202 7. 6. 2016, s. 13) v platnom znení (ďalej len „ZEÚ“) v spojitosti s článkom 267 ZFEÚ vystupuje ako supervízor aplikácie a jednotného výkladu práva EÚ. Súdny dvor EÚ v rámci svojej činnosti aplikácie práva EÚ a poskytovania

výkladu primárnych a sekundárnych aktov práva EÚ vyvinul množstvo všeobecných zásad,⁵ ktoré je nevyhnutné zohľadňovať pri výkone verejnej moci, nakoľko tieto sa stali súčasťou právneho poriadku EÚ. Niektoré všeobecné zásady práva EÚ sú však explicitne vymedzené aj v primárnom práve EÚ. Kreáciu inštitútu podvodu na DPH možno odvodiť práve zo všeobecnej zásady zákazu podvodu a zneužitia práva, pričom táto nachádza svoj základ, rovnako ako aj niektoré ďalšie zásady, v judikatúre Súdneho dvora EÚ. Výslovné pomenovanie tejto zásady so zameraním na podvod, ako aj tvrdenie, že ide o všeobecnú zásadu práva EÚ, sú uvedené napríklad v rozsudku



Kreáciu inštitútu podvodu na DPH možno odvodiť práve zo všeobecnej zásady zákazu podvodu a zneužitia práva, pričom táto nachádza svoj základ, rovnako ako aj niektoré ďalšie zásady, v judikatúre Súdneho dvora EÚ.

Súdneho dvora EÚ z 24. novembra 2022, vo veci Finanzamt M, C-596/21⁶. Podstata predmetnej zásady spočíva v tom, že „nikto sa nemôže dovolávať noriem práva EÚ podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a uplatňovanie týchto noriem nemožno rozšíriť natoľko, aby pokrylo zneužívajúcu či dokonca podvodnú prax“ (napríklad rozsudok Súdneho dvora EÚ z 18. decembra 2014 v spojených veciach Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 a C-164/13⁷). Súdny dvor EÚ navyše zvykne vo svojich rozhodnutiach opakovane pripomínať ustálenú formulu,

že boj proti podvodom, daňovým únikom a možnému zneužívaniu je cieľom, ktorý uznáva a podporuje smernica o DPH (napríklad uznesenie Súdneho dvora EÚ zo 14. apríla 2021, vo veci Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20⁸), čo v zásade v širších súvislostiach odzrkadľuje už vyššie uvedené skutočnosti.

Inštitút podvodu na DPH súvisí s uplatňovaním základných mechanizmov spoločného systému DPH, a to s právom na odpočítanie dane a právom na oslobodenie od dane. Pri aplikácii podvodu na DPH príslušným správcom dane dochádza k zamietnutiu spomínaných mechanizmov aj napriek tomu, že boli splnené všetky hmotnoprávne a formálne podmienky podmieňujúce uplatnenie niektorého z týchto mechanizmov. Súdny dvor EÚ v tejto súvislosti vo vzťahu k právu na odpočítanie dane zdôrazňuje, že zásada zákazu podvodu a zneužitia práva, resp. samotné zamietnutie práva na odpočítanie dane predstavuje výnimku zo základnej zásady spoločného systému DPH, a to zásady neutrality DPH (napríklad rozsudok Súdneho dvora EÚ z 13. februára 2014, vo veci Maks Pen, C-18/13⁹), pretože v prípade neexistencie podvodného konania právo na odpočítanie dane v zásade nemožno obmedziť, pokiaľ tak hmotnoprávne, ako aj formálne požiadavky alebo podmienky, ktorým toto právo podlieha, spĺňajú zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú vykonať (napríklad už spomínaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Finanzamt M, C-596/21¹⁰).

Z hľadiska praktického uplatňovania inštitútu podvodu na DPH na konkrétne prípady v spoločnosti rezonuje množstvo rôznych otázok, vyvolaných, podľa môjho názoru, predovšetkým zovšeobecným teoretickým substrátom vecne súvisiacich rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, obsahujúcich jednak len rámcovú deskripciu jeho základných znakov, ale zároveň aj nedostatočne určité pravidlá

3 Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konať [online], COM (2017) 566 final zo 4. októbra 2017 [cit. 2023-01-20]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0566>

4 Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 2006/112/ES pokiaľ ide o pravidlá pre DPH pre digitálny vek [online], COM(2022) 701 final z 8. decembra 2022 [cit. 2023-01-20]. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CONSIL%3AST_15841_2022_INIT&qid=1674761635870

5 FAIRHURST, J.: *Law of the European Union. Eleventh edition.* Harlow: Pearson, 2016, s. 74

6 ECLI:EU:C:2022:921, bod 20

7 ECLI:EU:C:2014:2455, bod 56

8 ECLI:EU:C:2021:266, bod 21

9 ECLI:EU:C:2014:69, body 28 a 29

10 ECLI:EU:C:2022:921, bod 21

týkajúce sa objasnenia podstaty a spôsobu jeho preukazovania, resp. preukazovania účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH, čo i len z nedbanlivosti. Samozrejme, Súdny dvor EÚ poukazuje na to, že daňový orgán musí objektívne skutočnosti, na základe ktorých možno vyvodiť záver o vedomosti daňového subjektu o účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH, zistiť v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom, a to z dôvodu, že právo EÚ neustanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobu vykonávania dôkazov ohľadom podvodu na DPH. Faktom však zostáva, že tieto vnútroštátne pravidlá dokazovania nesmú ohroziť účinnosť práva EÚ (napríklad uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020, vo veci Vikingo, C-610/19¹¹). Súdny dvor EÚ svojou činnosťou vytvoril špecifický nástroj, ktorého reálna aplikácia v podmienkach Slovenskej republiky spôsobuje ťažkosti aj napriek podrobným pravidlám dokazovania podľa Daňového poriadku, keďže inštitút podvodu na DPH v sebe zahŕňa aj prvok subjektívnej zodpovednosti, teda prvok ekvivalentný zavineniu, no ten sa dovtedy v daňovom konaní neskúmal. Správca dane v daňovom konaní totižto zisťuje úplný skutkový stav vecí, ale bez ohľadu na zavinenie daňového subjektu. Inštitút podvodu na DPH práve preto nielen z pohľadu orgánov finančnej správy niekedy pôsobí dojmom ťažko uchopiteľného nástroja, pričom jeho reálna aplikácia na konkrétne prípady sa zvykne javiť ako značne problematická, čo predstavuje dostatočne silnú motiváciu na to, aby sa od jeho reálneho uplatnenia upúšťalo. Aj z uvedeného dôvodu sa ešte v nedávnej minulosti bolo možné často stretnúť so súdnymi rozhodnutiami, ktorých výrok smeroval k potvrdeniu rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR, prípadne prvostupňového súdu, ak išlo o konanie o kasačnej sťažnosti podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, kde sa orgány konajúce vo veci samej nezaoberali posúdením podmienok pre aplikáciu podvodu na DPH, hoci zo zisteného skutkového stavu vyplývalo, že by tak mali konať.

3. POSTUP DE LEGE LATA

Presunom do praktickej roviny sa dostávam k výroku a odôvodneniu rozhodnutia vydaného podľa Daňového poriadku v kontexte podvodu na DPH. V prípade, keď správca dane zo zisteného skutkového stavu vyvodí záver, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o svojej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH, vydá rozhodnutie, v ktorého výroku uvedie okrem iného aj ustanovenie právneho predpisu podľa ktorého sa rozhodovalo, nakoľko ide o povinnú obsahovú náležitosť rozhodnutia s ohľadom na § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku. Správca dane v tejto súvislosti do výroku rozhodnutia uvádza ustanovenie § 68 ods. 5 alebo § 68 ods. 6 Daňového poriadku, prípadne ich kombináciu, čo sa odvíja od finálnych zistení správcu dane ako aj od toho, či si daňový subjekt uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo nie. Samotná podstata zamietnutia práva na odpočítanie dane správcom dane z dôvodu vedomosti daňového subjektu o účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH je následne premietnutá do odôvodnenia rozhodnutia. Výrok a odôvodnenie rozhodnutia v tejto súvislosti zostávajú bez odkazu na relevantné zákonné ustanovenie ohľadom aplikácie podvodu na DPH, keďže také do dnešného dňa neexistuje. Článok 2 ods. 2 ústavného zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Ústava SR“) ustanovuje jeden zo základných ústavných princípov materiálneho právneho štátu, ktorý je adresovaný štátnym orgánom. Podľa tohto ustanovenia platí, že „štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“ S ohľadom na riešenie problematiky možno účel tejto zásady vymedziť tak, že smeruje k vytvoreniu právnej istoty pre subjekty súkromného práva, že orgány s právomocou nebudú voči nim konať v rozpore so svojou právomocou.¹² Opierajúc sa však o judikatúru Súdneho dvora EÚ, nemožno tvrdiť, že dochádza k porušeniu uvedenej ústavnej zásady. Súdny dvor EÚ totižto vo svojom rozsudku v spojených

veciach „Italmoda“, C-131/13, C-163/13 a C-164/13¹³ zdôraznil, že zamietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane z dôvodu vedomosti o účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH zodpovedá všeobecnej zásade zákazu podvodu a zneužitia práva, podľa ktorej sa „nikto nemôže dovoľávať noriem práva EÚ podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a uplatňovanie týchto noriem nemožno rozšíriť natoľko, aby pokrylo zneužívajúcu či dokonca podvodnú prax“. Súdny dvor EÚ ďalej dodáva: „keďže podvodné alebo zneužívajúce skutočnosti nemôžu zakladať právo upravené právnym poriadkom EÚ, zamietnutie výhody na základe... smernice o DPH neznamená uloženie povinnosti dotknutému jednotlivcovi podľa tejto smernice, ale je len jednoduchým dôsledkom konštatovania, že objektívne podmienky vyžadované na účely získania sledovanej výhody, upravené uvedenou smernicou v súvislosti s týmto právom, nie sú v skutočnosti splnené... Preto ide v tomto prípade skôr o nemožnosť zdaniteľnej osoby dovoľávať sa práva upraveného v smernici o DPH, pričom nie sú splnené objektívne kritériá priznania tohto práva buď z dôvodu podvodu týkajúceho sa transakcie uskutočnenej samotnou zdaniteľnou osobou alebo z dôvodu podvodnej povahy reťazca transakcií posudzovaného ako celok, na ktorom sa táto zdaniteľná osoba zúčastnila... V takomto prípade teda nemožno vyžadovať výslovné povolenie na to, aby mohli vnútroštátne orgány a súdy odmietnuť výhodu na základe spoločného systému DPH, pretože tento dôsledok treba považovať za nevyhnutnú súčasť uvedeného systému... Vzhľadom na predchádzajúce úvahy... sa smernica o DPH má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe... uplatnenie práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo

11 ECLI:EU:C:2020:673, bod 59

12 DRGONEC, J.: Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. 2. prepracované a doplnené vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2019, s. 272

13 ECLI:EU:C:2014:2455

v rámci reťazca dodaní.¹⁴ Zároveň sa žiada uviesť do pozornosti aj povinnosť tzv. eurokonformného výkladu, teda výkladu vnútroštátneho práva v súlade s právom EÚ. Súdny dvor EÚ zdôrazňuje, že vnútroštátne orgány aplikácie práva sú povinné v čo najväčšej možnej miere vykladať vnútroštátne právo v súlade s požiadavkami práva EÚ.¹⁵ Rovnako aj Najvyšší súd SR s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ uvádza, že „vnútroštátne orgány aplikácie práva sa majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa“.¹⁶ V tejto súvislosti teda platí, že daňové orgány sú s ohľadom na všeobecnú zásadu zákazu podvodu a zneužitia práva, ktorú je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné považovať za inherentnú súčasť práva EÚ, v spojitosti s povinnosťou eurokonformného výkladu, povinné pristupovať k aplikácii inštitútu podvodu na DPH aj bez existencie jeho normatívneho základu vo vnútroštátnom práve.

4. ÚVAHA NAD PRÁVNOU ÚPRAVOU DE LEGE FERENDA

Absencia legislatívnej úpravy zamietnutia práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane z dôvodu vedomej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH by v zásade nemala byť na príťaž orgánom finančnej správy a správny súdom, ktoré sú povinné zohľadňovať ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, a v jej svetle aj relevantné všeobecné zásady práva EÚ. Na povrch však vyvstáva legitímna otázka, či by legálne zakotvenie vyššie uvedeného titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane nebolo v skutočnosti prospešné, a to najmä, no nie výlučne, s ohľadom posilnenie zásady právnej istoty. Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR vyplýva, že zásada právnej istoty je neoddeliteľnou súčasťou

princípov právneho štátu, pričom spočíva okrem iného v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú jednak konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, ale zároveň ich budú aj správne vykladať a aplikovať.¹⁷ Zásada právnej istoty taktiež tvorí súčasť právneho poriadku EÚ, z čoho vyplýva, že ju musia rešpektovať nielen inštitúcie EÚ, ale aj členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice EÚ.¹⁸ Absencia akejkolvek *expressis verbis* právnej úpravy podvodu



Daňové orgány sú s ohľadom na všeobecnú zásadu zákazu podvodu a zneužitia práva, ktorú je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné považovať za inherentnú súčasť práva EÚ, v spojitosti s povinnosťou eurokonformného výkladu, povinné pristupovať k aplikácii inštitútu podvodu na DPH aj bez existencie jeho normatívneho základu vo vnútroštátnom práve.

na DPH vo vnútroštátnom práve môže v prípade aplikácie daného konceptu v tejto súvislosti z pohľadu daňového subjektu pôsobiť dojmom arbitrárneho rozhodovania správcu dane, ktoré je v príkrom rozpore so zásadou zákonnosti uvedenou v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, avšak právny základ inštitútu podvodu na DPH nesporne pramení z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ teda praktické využitie konceptu podvodu na DPH v zásade

nepodlieha výslovnému oprávneniu zakotvenému vo vnútroštátnom právnom predpise, ale pokiaľ zistené skutkové okolnosti nasvedčujú tomu, že v posudzovanom prípade sa vyskytujú indikátory podvodného konania, správca dane má povinnosť pristúpiť k prevereniu týchto okolností a posúdiť ich vo vzťahu ku kontrolovanému daňovému subjektu, pretože automatické vyvodenie zodpovednosti voči kontrolovanému daňovému subjektu len napriek prítomnosti určitých indikátorov podvodného konania v rámci konkrétneho obchodného reťazca, ktorého je tento daňový subjekt súčasťou, neprichádza do úvahy.

Pri pohľade na náročnosť procesu prípravy legislatívneho návrhu novej právnej úpravy *in genere* je v rámci posudzovania vhodnosti jej zavedenia v prvom rade nevyhnutne potrebné vysporiadať sa s vedúcimi ideami odôvodňujúcimi prijatie novej právnej regulácie ako takými a následne zohľadniť vybrané kritériá, ktoré napomôžu sformovaniu finálnej predstavy o vhodnosti a štruktúre zamýšľaných právnych noriem. V. Knapp triedi legislatívny proces v širšom zmysle na tri štádiá, pričom prvé štádium spočíva v zistení potreby právnej úpravy, čo vyvstáva najmä zo sústavne sa opakujúcich konfliktných spoločenských situácií, ktoré buď nie sú normatívne regulované vôbec, alebo ich normatívna regulácia nie je dostatočná. Až následný výsledok poznania potreby regulácie a skutočnosti, že právna norma je najvhodnejším spôsobom jej regulácie, vytvára legislatívny zámer (druhé štádium), po ktorom nasleduje jeho realizácia (tretie štádium) príslušným orgánom.¹⁹

S cieľom prispieť k budovaniu tejto predstavy v pozitívnom slova zmysle som sa rozhodol vykonať prieskum verejnej mienky prostredníctvom dotazníkovej metódy, pričom hlavným participujúcim subjektom bola finančná správa. Bohaté empirické poznatky príslušníkov finančnej

14 Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 18. decembra 2014, v spojených veciach „Italmoda“, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, body 56 až 59 a 62

15 Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 12. mája 2021, vo veci technoRent International a i., C-844/19, ECLI:EU:C:2021:378, bod 53

16 Rozsudok Najvyššieho súdu SR z 21. marca 2018, sp. zn. 65žfk/39/2017, ECLI:SK:NSSR:2018:5016200065.1

17 Uznesenie Ústavného súdu SR z 10. novembra 2011, sp. zn. IV. ÚS 481/2011

18 Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 9. júna 2016, vo veci Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417, bod 49

19 KNAPP, V.: *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 110-111

správy predstavujú náležité ukazovatele, spôsobilé ovplyvniť pohľad na potrebu prijatia právnej regulácie v oblasti DPH vzhľadom na požiadavky aplikačnej praxe. Z vykonaného dotazníkového prieskumu zúčastnenej reprezentatívnej vzorky respondentov, ktorý sa zameriaval najmä na zistenie, či príslušníci finančnej správy považujú za vhodné zaviesť nové zákonné ustanovenie, podľa ktorého by bolo daňovému subjektu možné zamietnuť právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho vedomosti o účasti na podvode na DPH, vyšlo najavo niekoľko zásadných skutočností, na ktoré si dovoľím poukázať.

Opierajúc sa o naakumulované dáta, 76,8 % respondentov sa k nastolenej otázke priklonilo pozitívne, teda v prospech legislatívnej úpravy inštitútu podvodu na DPH ako špecifického titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane. Uvedený záver sa odvíja najmä, no nie výlučne, od argumentačnej roviny daňových subjektov. Vo svetle poskytnutých odpovedí príslušníkov finančnej správy vyplýva, že možno diferencovať dve skupiny daňových subjektov. Prvá skupina daňových subjektov si je vedomá skutočnosti, že inštitút podvodu o DPH nie je obsiahnutý v žiadnom zákonom ustanovení slovenského právneho poriadku, a teda pokiaľ sa naskytne situácia, keď niektorý daňový subjekt z tejto skupiny musí čeliť správcovi dane pri jeho konfrontácii ohľadom vedomej účasti dotknutého daňového subjektu na plnení poznačenom podvodom na DPH, čo je v skutku nepríjemná pozícia, tento daňový subjekt sa uchýľuje k argumentácii pozostávajúcej primárne zo záverov vecne relevantnej ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, no zároveň sa opiera aj o základné zásady správy daní, špecifikované v § 3 Daňového poriadku. Druhá skupina daňových subjektov je prirodzeným protikladom k tej prvej, pričom daňové subjekty sa v rámci tejto skupiny prikláňajú k argumentácii pozostávajúcej z časti aj z tvrdení, že zákon o DPH neobsahuje ustanovenie o zamietnutí práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane

z dôvodu vedomej účasti daňového subjektu na podvode na DPH, teda z tvrdení o chýbajúcom zákonom podklade pre zamietnutie predmetných mechanizmov, ako aj z námietok, že predmetom daňovej kontroly zameranej na DPH je podľa Daňového poriadku dodržiavanie ustanovení zákona o DPH, a pokiaľ daňový subjekt splnil všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a daňovou kontrolou nebolo zistené žiadne porušenie zákona, toto právo mu nemôže byť odňaté. Medzi najčastejšie uvádzaný dôvod v odpovediach zmieňovaných v reakcii na položenú otázku, prečo by bolo vhodné zaviesť takýto titul slúžiaci na zamietnutie práva daňovému subjektu, ktorý vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia poznačeného podvodom na DPH, patrí predovšetkým už spomínaná zásada právnej istoty. Uvedená zásada sa poníma jednak v hmotnoprávnej rovine, no zároveň aj v rovine procesnoprávnej. Opierajúc sa o judikatúru Ústavného súdu SR, s uplatňovaním predmetnej zásady „*sa spája nielen požiadavka všeobecnej trvácnosti, stability, racionality a spravodlivého obsahu právnych noriem a ich dostupnosť občanom (publikovateľnosť), no rovnako aj požiadavka predvídateľnosti konania orgánov verejnej moci (právna istota), ktorej základom je jednoznačný jazyk a zrozumiteľnosť právnych noriem (požiadavka, aby priemerný občan dokázal porozumieť obsahu právnej normy). Požiadavka jednoznačného jazyka a zrozumiteľnosti právnych noriem, najmä zakazujúcich určité druhy správania, teda významne znižuje nebezpečenstvo ich svojvoľného a diskriminačného uplatňovania...*“²⁰ Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ zásada právnej istoty „*vyžaduje jednak, aby boli právne pravidlá jasné a presné, a jednak, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné, najmä ak môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky. Uvedená zásada konkrétne vyžaduje, aby právna úprava dotknutým osobám umožnila s istotou poznať rozsah povinností, ktoré im táto*

úprava stanovuje, pričom musia mať možnosť jednoznačne poznať svoje práva a povinnosti a podľa toho konať...“²¹

Zásada právnej istoty má aj s ohľadom na uvedené skutočnosti v právnom štáte nepochybne veľký význam, avšak netreba zabúdať na to, že právny poriadok vychádza aj z iných právnych zásad, ktoré je spolu so zásadou právnej istoty nevyhnutné posudzovať vo vzájomných súvislostiach. Mám na mysli najmä zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* (právo patrí bdelym) a princíp *ignorantia iuris non excusat* (neznalosť práva neospravedlňuje). Zákonnodarca má všeobecne záväznými právnymi predpismi vymedzený rámec úloh a kompetencií, no prijímanie ďalších všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorými by sa novelizovali aktuálne účinné právne predpisy, a to *de facto* z dôvodu suplovania aktivity daňového subjektu, k nim teda rozhodne nepatrí. Na druhej strane si je potrebné uvedomiť, že zakotvenie predmetného titulu do vnútroštátneho práva nijakým spôsobom nepomôže príslušnému správcovi dane v unesení dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu úmyselnej alebo nedbanlivostnej účasti daňového subjektu na plnení poznačenom podvodom na DPH, ani mu neprizná nové kompetencie, nezadefinuje mu postup ani smer, akým sa má pri preukazovaní podvodu na DPH uberať.

Z vykonaného prieskumu vyplynul aj kritický prístup k úvahe o legislatívnej úprave osobitného titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane z dôvodu účasti na podvode na DPH, a to v takom zmysle, že zakotvenie takéhoto právneho titulu by bolo nápomocné jedine z formálneho hľadiska. Správca dane totižto postupom podľa súčasnej právnej úpravy čelí problémom, ako dokázať vedomosť daňového subjektu o účasti na podvodnom konaní. Uvedený problém však nebude odstránený zavedením nového právneho titulu na odmietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane pri preukázaní vedomosti o účasti na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH do právneho

20 Nález Ústavného súdu SR z 28. októbra 2014, sp. zn. PL. ÚS 24/2014, bod 86

21 Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 29. apríla 2021, vo veci Banco de Portugal, C-504/19, ECLI:EU:C:2021:335, bod 51

poriadku SR. Takáto legislatívna úprava by sa totižto vyznačovala len formálnym opodstatnením, zatiaľ čo v praktickej rovine by aj naďalej pretrvávali problémy pri zisťovaní, odhaľovaní, logickom a objektívnom zhodnotení a odôvodnení skutočností, z ktorých vyplýva vedomosť (vedel alebo mal vedieť) daňového subjektu o zapojení sa do podvodu na DPH. Takéto zmýšľanie má svoju logiku, no je otáznne, do akej miery je potrebné upraviť zákonné ustanovenia, aby bolo zrejmé, ako má správca dane v praxi postupovať. Procesné ustanovenia zamerané na oblasť dokazovania sú dnes komplexne upravené v Daňovom poriadku, pričom ten zároveň v § 24 ods. 4 obsahuje aj demonštratívny výpočet dôkazov. Domnievam sa, že riešenie problémov a nezrovnalostí správcu dane v oblasti praktického uplatňovania podvodu na DPH by nemalo byť predmetom zákonnej úpravy, ale interných metodických usmernení, ktoré by však museli byť všeobecnejšej povahy, nakoľko vždy je nevyhnutné zohľadňovať osobitné črty každého individuálneho prípadu, čím by sme sa ale dostali späť k problému, ktorý som spomenul ešte v prvej kapitole, pričom vytvoriť také zákonné ustanovenie alebo metodické usmernenie obsahujúce riešenia, ako postupovať pomaly v každej čo i len teoreticky prípustnej situácii, by bolo enormne náročné, pokiaľ nie až nemožné. Za účelom dosiahnutia uspokojivého riešenia sa žiada tieto skutočnosti rozobrať v rámci širšej diskusie relevantných autorít, kde by sa bolo možné zaoberať aj rôznymi ďalšími otázkami, ako napríklad zadefinovaním pojmu „podvod na DPH“, resp. pojmu „podvodné konanie“, alebo rozšírením aktuálnych, resp. stanovením nových kompetencií správcovi dane špeciálne na účely preukazovania podvodu na DPH, ktoré by však v nadväznosti na článok 2 ods. 2 Ústavy SR už prirodzene museli nadobudnúť aj normatívnu podobu. Tvrdenie, že správca dane nie je orgánom činným v trestnom konaní, pričom jeho kompetencie sú v porovnaní

s tými, ktorými disponujú orgány činné v trestnom konaní, limitované, je totižto pravdivé.

Keď sa ale vrátim späť ku dôvodom, na základe ktorých by sa bolo možné prikloniť k zakotveniu predmetného titulu do vnútroštátneho práva, podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku „*daňovou kontrolou správcu dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.*“ Medzi týmito osobitnými predpismi sa nachádza aj zákon o DPH, pričom pri výkone daňovej kontroly správca dane môže dospieť aj ku skúmaniu podmienok pre naplnenie rigorózneho testu podvodu na DPH a s ním súvisiacich okolností. Uvedené vytvára gramatický nesúlad medzi reálnym stavom a skutočnosťou,



Pokiaľ by sa diskutovaný dôvod na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane v prípade preukázania vedomej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH podarilo do zákona o DPH zakotviť do takej podoby, ktorá by spolu z hľadiska systematiky zákona o DPH ozrejmovala vzťah medzi podvodom na DPH a hmotnoprávnymi podmienkami práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane, takáto právna úprava by mohla prispieť k odstráneniu, prípadne aspoň k minimalizácii počtu prípadov, v ktorých dochádza k používaniu oboch argumentačných línií súčasne, hoci sa navzájom vylučujú.

že správca dane začal daňovú kontrolu zameranú na dodržiavanie ustanovení zákona o DPH, nakoľko takéto zákonné ustanovenie *de iure* neexistuje. Zakotvením diskutovaného osobitného dôvodu na zamietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane by sa tento problém odstránil. Takýmto postupom by sa súčasne ozrejnilo, na základe akého dôvodu správca dane dospel k vyrubovaciemu konaniu.

Zákonným vyjadrením predmetného titulu by sa taktiež sledovala aj preventívna funkcia, a to v podobných intenciách, ako je tomu v trestnom práve.²² Existencia takéhoto zákonného ustanovenia by totižto pod hrozbou zamietnutia práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane mohla pôsobiť odstrašujúco pre vybrané skupiny nepoctivých daňových subjektov, čím by sa na jednej strane zabezpečila motivácia na riadne plnenie povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH a Daňového poriadku, ako aj vo všeobecnosti vyššia ostražitosť a obozretnosť daňových subjektov pri výbere obchodných partnerov, rešpektujúc však zásadu zmluvnej autonómie.

Pokiaľ by sa diskutovaný dôvod na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane v prípade preukázania vedomej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH podarilo do zákona o DPH zakotviť do takej podoby, ktorá by spolu z hľadiska systematiky zákona o DPH ozrejmovala vzťah medzi podvodom na DPH a hmotnoprávnymi podmienkami práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane, takáto právna úprava by mohla prispieť k odstráneniu, prípadne aspoň k minimalizácii počtu prípadov, v ktorých dochádza k používaniu oboch argumentačných línií súčasne, hoci sa navzájom vylučujú. Pre úplnosť si dovoľím poznamenať, že zmiešavanie takýchto vzájomne sa vylučujúcich argumentačných línií nie je prípustné, čo vyplýva aj z judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR²³ nakoľko

22 Pozri napríklad MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť*. 3. aktualizované a prepracované vydanie. Šamorín: Heuréka, 2021, s. 18

23 Pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR z 27. júna 2022, sp. zn. 10Sžfk/28/2020, ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200385.1 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR z 30. novembra 2022, sp. zn. 65žfk/20/2020, ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200117.1

výsledkom následne býva vyvodenie protichodných záverov.

Na tvorbu novej legislatívy sa vo všeobecnosti okrem prípravy samotného znenia navrhovaných ustanovení právneho predpisu vyžaduje vykonať aj ďalšie kroky, ako napríklad zhodnotenie vybraných vplyvov podľa Jednotnej metodiky na posudzovanie vybraných vplyvov formou doložky vybraných vplyvov a analýz vybraných vplyvov, čo vyplýva z článku 11 ods. 3 legislatívnych pravidiel vlády Slovenskej republiky²⁴. Medzi náležitosti návrhu právneho predpisu predkladaného do pripomienkového konania patrí podľa § 7 ods. 1 písm. c) zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o Zbierke zákonov SR“) okrem iného aj doložka vybraných vplyvov a analýza vplyvov. Doložka vybraných vplyvov a analýza vplyvov obsahuje predpokladané vplyvy návrhu právneho predpisu a ich analýzu na rôzne oblasti. S ohľadom na podstatu diskutovaného titulu prichádzajú do úvahy predovšetkým vplyvy na rozpočet verejnej správy a vplyvy na podnikateľské prostredie. Pri pohľade na obsah jednotlivých analýz príslušných vplyvov je možné dospieť k záveru, že zavedenie osobitného titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane z dôvodu úmyselnej alebo nedbanlivostnej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH, neprinesie žiadne negatívne vplyvy. Počnúc analýzou vplyvov na rozpočet verejnej správy, neidentifikoval som žiadne negatívne vplyvy na štátny rozpočet, nakoľko sa pravdepodobne nebude vyžadovať úprava informačných systémov finančnej správy. Pri analýze vplyvov na podnikateľské prostredie je v zásade možné dospieť k rovnakému záveru, teda daňových subjektov by sa táto formálna úprava nijakým spôsobom nedotkla, nakoľko by v zásade išlo o ustanovenie, prípadne o ustanovenia, ktorých podstata by sa opierala priamo



Ako vhodnejšia alternatíva sa javí práve zakotvenie dotknutého osobitného titulu do zákona o DPH, keďže podvod na DPH je mechanizmus špecifický výlučne pre oblasť DPH, pričom Daňový poriadok ako všeobecný procesnoprávny predpis v oblasti správy daní by mal v zásade obsahovať pravidlá všeobecne uplatniteľné pre všetky hmotnoprávne daňové zákony.

o ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, a teda v porovnaní s aktuálnym právnym stavom by daňovým subjektom *de facto* nezakladala žiadne nové povinnosti.

Výsledky vykonaného dotazníkového prieskumu v zásade svedčia v prospech legislatívnej úpravy inštitútu podvodu na DPH ako špecifického titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane, pričom spolu so všetkými vyššie uvedenými skutočnosťami poskytujú komplexný pohľad na diskutovanú problematiku, a zároveň sú použiteľné aj na účely legislatívneho procesu.

5. NIEKTORÉ PARCIÁLNE OTÁZKY

V súvislosti s úvahou nad zavedením komentovaného osobitného titulu sa vynára niekoľko parciálnych otázok, nad ktorými by bolo vhodné sa zamyslieť. Prvá z týchto otázok sa zaoberá miestom v právnom poriadku, kam tento osobitný titul zakotviť. Nakoľko ide o titul bezprostredne spätý so spoločným systémom DPH, a zároveň s ohľadom na článok 59 ods. 2 Ústavy SR, tak v tejto súvislosti spomedzi všeobecne záväzných právnych predpisov by malo ísť o zákon. Odpoveď

na túto časť otázky sa nejaví byť problematická. V rámci druhej časti predmetnej otázky, smerujúcej k určeniu konkrétneho zákona, prichádza na rad vysporiadať sa s tým, či pôjde o zákon o DPH, alebo o Daňový poriadok. Zákon o DPH predstavuje právny predpis hmotnoprávnej povahy, ktorý na určitých miestach síce ustanovuje vybrané procesné aspekty odchyľujúce sa od ustanovení Daňového poriadku, avšak pri pohľade naň ako celok platí, že ide o hmotnoprávny predpis, ktorý sa z hľadiska vecnej pôsobnosti komplexne zaoberá DPH, ako vyplýva z § 1 zákona o DPH. Daňový poriadok naopak zastrešuje celú oblasť správy daní ako všeobecný procesnoprávny predpis (*lex generalis*) vyhradený špeciálne pre túto oblasť, kam logicky s ohľadom na vymedzenie základných pojmov v § 2 Daňového poriadku spadajú aj ostatné hmotnoprávne daňové predpisy. V tejto súvislosti ako vhodnejšia alternatíva sa javí práve zakotvenie dotknutého osobitného titulu do zákona o DPH, keďže podvod na DPH je mechanizmus špecifický výlučne pre oblasť DPH, pričom Daňový poriadok ako všeobecný procesnoprávny predpis v oblasti správy daní by mal v zásade obsahovať pravidlá všeobecne uplatniteľné pre všetky hmotnoprávne daňové zákony. Iste, rozhodovací proces, resp. proces vydania rozhodnutia v prípadoch podvodu na DPH sa spravuje výhradne ustanoveniami Daňového poriadku, pričom Daňový poriadok obsahuje celistvú úpravu aj čo sa týka obsahových náležitostí rozhodnutia, ale inštitút podvodu na DPH sa vzťahuje na uplatňovanie mechanizmov vlastných spoločnému systému DPH, ktoré v Daňovom poriadku nenachádzajú svoje vyjadrenie. Oprieť sa v podstate ďalej možno aj o § 4 ods. 1 zákona o Zbierke zákonov SR, podľa ktorého „*právny predpis musí byť stručný, vnútorne bezrozporný a musí obsahovať ustanovenia s normatívnym obsahom, ktoré sú systematicky a obsahovo vzájomne previazané.*“ V nadväznosti na uvedené ustanovenie si neviem reálne predstaviť inkorporáciu dotknutého osobitného titulu do Daňového poriadku, pretože, ako som už uviedol, Daňový poriadok neob-

24 Legislatívne pravidlá vlády Slovenskej republiky (úplné znenie platné od 14. decembra 2022) [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/RVLP/lpv_14122022.pdf?csr=15361529838507385154

sahuje právnu úpravu odpočítania dane a oslobodenia od dane, teda podmienka vzájomnej previazanosti by objektívne nebola naplnená. Pokiaľ však pretrvá názor, že nad rámec zakotvenia predmetného osobitného titulu do zákona o DPH by takýto titul mal zastávať svoje miesto aj v Daňovom poriadku, ako prijateľné riešenie sa ukazuje jeho vyjadrenie medzi základnými zásadami správy daní. Prieskumu opodstatnenosti takéhoto kroku by však vyžadovalo venovať priestor v osobitnom článku.

Ďalšou v poradí je otázka, či by zakotvenie predmetného osobitného titulu so sebou prinieslo nejaké trestnoprávne konsekvencie. K uvedenému sa hneď na začiatok žiada podotknúť, že trestné konanie je vo vzťahu k daňovému konaniu autonómnym procesom, ktorý podlieha vlastným pravidlám a zásadám, pričom je zároveň upravený osobitným kódexom, a to zákonom č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný poriadok“). Trestné právo hmotné rovnako vychádza z vlastného prameňa, ktorým je zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný zákon“), obsahujúci okrem iného aj právnu úpravu daňových trestných činov v treťom diele piatej hlavy osobitnej časti. Nejaví sa, že v dôsledku úpravy zamietnutia práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane z dôvodu úmyselnej alebo nedbanlivostnej účasti daňového subjektu na plnení poznačenom podvodom na DPH by bolo nutné akýmkoľvek spôsobom zasiahnuť do aktuálneho znenia skutkových podstát daňových trestných činov, nakoľko tento osobitný titul sa nedotýka trestnoprávnej úpravy z hmotného ani z procesného hľadiska. Nemožno však vylúčiť, že určitý skutok daňového subjektu, ktorý by naplňal znaky vedomej účasti na plnení poznačenom podvodom na DPH, by mohol súčasne naplňovať aj znaky skutkovej podstaty niektorého daňového trestného činu. Uvedené by ale muselo byť predmetom vyšetrovania vykonávaného orgánmi činnými v trestnom

konaní. Správca dane s ohľadom na § 10 ods. 1 Trestného poriadku nie je orgánom činným v trestnom konaní, a teda, opierajúc sa o zásadu zákonnosti v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj o ústavný princíp v článku 2 ods. 2 Ústavy SR, nie je v rámci daňového konania oprávnený vynášať závery, že daňový subjekt sa mal svojím konaním dopustiť niektorého daňového trestného činu.

Posledná z parciálnych otázok spočíva v tom, či by sa spolu so zavedením samotného predmetného titulu nemala zároveň ustanoviť aj sankcia vo forme pokuty v prípade, ak sa preukáže vedomosť daňového subjektu o účasti na podvodnom konaní, resp. či by sa zároveň nemala sformulovať nová skutková podstata správneho deliktu, pokiaľ sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je súčasťou podvodu na DPH. Zodpovedanie tejto otázky si však vyžaduje dôkladnejšiu analýzu a širšiu spoločenskú diskusiu, pričom je zároveň nevyhnutné zobrať do úvahy aj zásadu *ne bis in idem*, nakoľko vymedzenie takéhoto správneho deliktu by eventuálne mohlo mať vplyv aj na trestné konanie. Podľa § 21 ods. 1 a 2 zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov totižto platí, že „začatie trestného stíhania proti právnickej osobe bráni tomu, aby o tom istom skutku proti tej istej právnickej osobe prebiehalo konanie o správnom delikte... Trestné stíhanie proti právnickej osobe nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené, ak skoršie konanie pre ten istý skutok proti tej istej právnickej osobe skončilo právoplatným rozhodnutím o správnom delikte a toto rozhodnutie nebolo zrušené.“ Pokiaľ by sa aj dospelo k inkorporácii skutkovej podstaty správneho deliktu do zákona o DPH alebo do Daňového poriadku, tak pri stanovení výšky pokuty by bolo nevyhnutné zohľadňovať, či išlo o úmyselnú alebo o nedbanlivostnú účasť na podvode na DPH.

ZÁVER

Finálne posúdenie a rozhodnutie o prijatí legislatívnej zmeny zameranej na zakotvenie diskutovaného osobitného titulu slúžiaceho na zamietnutie práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane v prípade, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje plnenia poznačeného podvodom na DPH, si bude vyžadovať konzultácie relevantných autorít, a to najmä správnych súdov a finančnej správy ako autorít aplikácie práva v tejto oblasti. Domnievam sa však, že, zakotvenie takéhoto osobitného titulu by vzhľadom na všetky vyššie posúdené skutočnosti v zásade v nijakom aspekte nepredstavovalo príťaž vo vzťahu k daňovým subjektom. Tieto sa totižto už aj za aktuálnych podmienok pri vstupovaní do zmluvných záväzkov s pochybnými obchodnými partnermi vystavujú riziku, že im príslušný správca dane zamietne právo na odpočítanie dane alebo právo na oslobodenie od dane, ak sa preukáže ich účasť na podvode na DPH. Išlo by teda o formálne normatívne vyjadrenie takéhoto titulu v zákone o DPH v podobe samostatného ustanovenia. Existencia uvedeného ustanovenia by bola spôsobilá, okrem iného, jednak v spojitosti so zásadou právnej istoty posilniť dôveru v rozhodovanie orgánov finančnej správy a správnych súdov, keďže by sa v rámci rozhodovacieho procesu mohli opierať priamo o zákonné ustanovenie a nie len o ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, no zároveň prispieť k odstráneniu, prípadne aspoň k minimalizácii počtu prípadov, v ktorých dochádza ku kumulácii vzájomne nezlučiteľných argumentačných línií, na základe ktorých sa daňovému subjektu zamietajú uplatnené právo na odpočítanie dane alebo právo na oslobodenie od dane. Otázka zakotvenia sankcie, resp. novej skutkovej podstaty správneho deliktu však zostáva otvorená. ■

Zakotvenie osobitného titulu na zamietnutie práva na odpočítanie dane a práva na oslobodenie od dane z dôvodu účasti na podvode na DPH by nepredstavovalo príťaž vo vzťahu k daňovým subjektom. Išlo by o formálne normatívne vyjadrenie takéhoto titulu v zákone o DPH v podobe samostatného ustanovenia, ktorým by sa posilnila dôvera v rozhodovanie orgánov verejnej moci a odstránili, prípadne aspoň minimalizovali počty prípadov, kde sa kumulujú vzájomne nezlučiteľné argumentačné línie. Otázka zakotvenia sankcie, resp. novej skutkovej podstaty správneho deliktu však zostáva otvorená.


Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

I.

Daň z príjmu – náhrada za zriadenie zákonného vecného bremena

§ Právna úprava § 68 ods. 5 daňového poriadku; § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike; § 2 písm.h), § 3 ods. 2 písm. a), § 8 a § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov (ZDP)

- I. Náhrada za zriadenie zákonného vecného bremena na nehnuteľnostiach podlieha režimu podľa § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, teda nepredstavuje spôsobilý predmet dane z príjmov. Ide o finančnú náhradu za verejnoprávne obmedzenie vlastníckeho práva, v dôsledku ktorého vlastník ako povinný subjekt, nehnuteľnosti zaťažené zákonným vecným bremenom reálne nevyužíva pre vlastné potreby a nemôže s nimi bez akýchkoľvek obmedzení nakladať, keďže výkon týchto oprávnení zo zákona prináleží oprávnenému z vecného bremena.
- II. Prijatie náhrady za takéto zrieknutie sa časti oprávnení tvoriacich obsah vlastníckeho práva, zároveň nepredstavuje navyšenie majetku, ale iba kompenzáciu, ktorá vo svojej ekonomickej podstate slúži ako vyrovnanie zníženia hodnoty nehnuteľného majetku spôsobeného jeho obmedzenou využiteľnosťou.

 **Rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Sfk/5/2021 z 31. mája 2022 : predsedníčka senátu JUDr. Petra Príbel-ská, PhD., JUDr. Anita Filová, JUDr. Juraj VALIŠ, LL.M.**

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uvedeným rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach **č.k. 6S/43/2018-58 zo dňa 4. marca 2021. O trovách konania rozhodol tak, že žalobkyňa priznal voči žalovanému (sťažovateľovi) nárok na náhradu trov kasačného konania.**

SKUTKOVÝ A PRÁVNÝ STAV VECI

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len, „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k.6S/43/2018-58 zo dňa 4. marca 2021 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len, „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa – Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 S.s.p. tak, že žalobkyňa priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.
2. Rozhodnutím č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len, daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017, ktorým bol žalobkyňa podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 4105,39 eur.

3. Z rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že žalobkyňa podala dňa 30. marca 2016 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, v ktorom priznala príjem podľa § 8 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“) vo výške 21 607,34 eur. Žalobkyňa v podanom daňovom priznaní neuviedla žiadne výdavky a neuplatnila si ani nezdaniteľnú časť podľa § 11 ods. 6 zákona o dani z príjmov. Daňová povinnosť zo základu dane 21 607,34 eur predstavovala sumu 4105,39 eur, ktorá bola správcovi dane uhradená dňa 19. mája 2016. Následne žalobkyňa požiadala dňa 21. novembra 2016 správcu dane o vrátenie dane vo



Žalobkyňa tvrdila, že zákonné vecné bremeno zriadené na jej pozemkoch je možné stotožniť s ustanoveniami § 3 ods. 2 písm. a) alebo § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov.



Správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval, že predmetom dane nie sú príjmy taxatívne uvedené v § 3 ods. 2 ZDP a že príjem žalobkyne podlieha zdaneniu.

výške priznanej a zaplatenej dane (t.j. v sume 4105,39 eur) a to bez podania dodatočného daňového priznania. Správca dane u daňového subjektu - žalobkyne neevidoval preplatok ani nedoplatok na dani, vykázaná daňová povinnosť bola uhradená, preto jej žiadosti nebolo vyhovené (rozhodnutie č. 104367343/2016 zo dňa 28. novembra 2016). Po podaní odvolania bolo rozhodnutie správcu dane rozhodnutím žalovaného č. 100228479/2017 zo dňa 7. februára 2007 potvrdené. Dňa 7. decembra 2016 bolo podané dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za vyššie označené zdaňovacie obdobie, v ktorom žalobkyňa uviedla nulovú daňovú povinnosť a preto už zaplatenú daň z príjmu za rok 2015 žiadala vrátiť. Uvedené bolo podkladom pre začatie daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, predmetom ktorej bola kontrola zdanenia príjmov vyplatených ako finančná náhrada za zriadenie vecného bremena pod energetickou stavbou, v súvislosti s tým, že Slovenská elektrizačná prenosová sústava a. s. Bratislava postavila v roku 2015 na pozemkoch žalobkyne elektroenergetickú stavbu „vedenie 2x400 V“, čím podľa § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon č. 251/2012 Z.z.“ alebo „zákon o energetike“) zriadila zákonné vecné bremeno, so zápisom do katastra nehnuteľností a daňovému subjektu - žalobkyňi za jeho zriadenie bola vyplatená jednorazová náhrada vo výške 21 607,34 eur. O výsledkoch daňovej kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol č.101476420/2017 zo dňa 23. júla 2017, doručený žalobkyňi dňa 18. júla 2017. Vo vyjadrení zo dňa 3. augusta 2017 k protokolu z daňovej kontroly sa žalobkyňa so záverom správcu dane vo veci zdanenia prijatej náhrady za zriadenie vecného bremena ako príjmu podľa § 8 zákona o dani z príjmov nestotožnila a tvrdila, že zákonné vecné bremeno zriadené na jej pozemkoch je možné stotožniť s ustanoveniami § 3 ods. 2 písm. a) alebo § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov. Na základe predvolania sa dňa 7. novembra 2017 žalobkyňa dostavila na daňový úrad a k prerokovanej veci, t.j. k spôsobu zdanenia predmetného príjmu nepredložila žiadne nové dôkazy, iba trvala na svojich námietkach. Správca dane následne s ňou spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102317007/2017 (poslednú zápisnicu) a vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 4105,39 eur.

4. Správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval, že podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov sa za zdaniteľný príjem považuje príjem, ktorý je predmetom dane a zároveň nie je od dane oslobodený podľa tohto zákona alebo medzinárodnej zmluvy. Predmetom dane nie sú príjmy taxatívne uvede-

né v § 3 ods. 2 tohto zákona, ak ide o súvislosť so závislou činnosťou v § 5 ods. 5 tohto zákona. Príjmy oslobodené od dane sú (tiež taxatívnym spôsobom) uvedené v § 9 a ak ide o súvislosť so závislou činnosťou v § 5 ods. 7 zákona o dani z príjmov. Ak určitý príjem nie je v uvedených ustanoveniach zahrnutý, tak podlieha zdaneniu. Zároveň sa správca dane odvolal na znenie § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, pričom z právnych predpisov uvedených v odkaze k tomuto ustanoveniu zákona jednoznačne vyplýva, že ide o právne normy upravujúce reštitúcie, súdne a mimosúdne rehabilitácie, zmiernenie krívd v súvislosti so zmenami v spoločnosti po roku 1989, teda v súvislosti so zmenou politického zriadenia a s prechodom na trhovú ekonomiku. Poznamenal, že rovnaký odkaz je uvedený aj pri príjme oslobodenom od dane podľa § 9 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov, t.j. pri príjme z predaja nehnuteľnosti alebo hnuťelnej veci vydanéj oprávnenej osobe podľa osobitných predpisov, prijatý touto osobou. Z uvedeného uzavrel, že argumentácia daňového subjektu - žalobkyne ustanovením § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je neopodstatnená. Sporný príjem tak nie je príjmom, ktorý nie je predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. Rovnako ako nedôvodnú vyhodnotil aj argumentáciu, že ide o náhradu vyplývajúcu zo zákona, nie na základe zmluvy a nevyplyva zo znenia príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov. Poukazovanie na § 9 ods. 2 písm. r) tohto zákona podľa správcu dane dokazuje len to, že tento príjem nie je od dane oslobodený a daňový subjekt nemôže stotožňovať vyvlastnenie pozemkov a stavieb so zriadením vecného bremena a prijatú náhradu za vyvlastnenie s náhradou za zriadenie vecného bremena (odkaz na stavebný zákon).

5. Žalobkyňa napadla toto rozhodnutie správcu dane odvolaním, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018 tak, že napadnuté rozhodnutie potvrdil. Proti tomuto rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa na krajskom súde správnu žalobu.
6. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že v danej veci bolo rozhodujúcim posúdenie, či príjem žalobkyne titulom jednorazovej náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena na jej nehnuteľnosti v roku 2015 (vyplatený v súlade s § 11 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) je predmetom dane z príjmu podľa § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov a v prípade kladnej odpovede posúdenie, či tento príjem nie je od takejto dane oslobodený.
7. Správny súd zdôraznil, že jednou z najdôležitejších zásad daňového konania je zásada zákonnosti, vyjadrená v ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku. Význam tejto zásady zdôraznil Ústavný súd Slovenskej republiky v Náleze I. ÚS 241/07 - 44 zo dňa 18. novembra 2008. Zákon o dani z príjmu v ust. § 2



Žalobkyňa napadla rozhodnutie správcu dane odvolaním, o ktorom žalovaný rozhodol tak, že napadnuté rozhodnutie potvrdil.



Správny súd uviedol, že v samotnom texte § 3 ods. 2 písm. a) ZDP chýba bližšia špecifikácia zákonných podmienok pre nezahrnutie takejto náhrady do predmetu dane.

písm. h) pre účely tohto zákona definuje zdaniteľný príjem ako príjem, ktorý je podľa zákonom nastavených podmienok predmetom dane a (vo význame alebo), ktorý nie je oslobodený od dane z príjmu fyzickej alebo právnickej osoby. V ustanovení § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov sú stanovené podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne preto, aby príjem fyzickej alebo právnickej osoby nebol predmetom dane, t.j. aby takáto osoba nebola povinná v súvislosti s daným príjmom odviesť daň v zákonom stanovenej výške. Z hypotézy tejto právnej normy vyplýva, že takýto príjem musí mať charakter náhrady, náhrada je poskytnutá oprávnenej osobe a zároveň na základe osobitného predpisu. V samotnom texte tohto zákonného ustanovenia chýba bližšia špecifikácia týchto zákonných podmienok, zákonodarcu však v poznámke pod čiarou k uvedenému zákonnému ustanoveniu uvádza odkaz číslo (3), v ktorom príkladom (uvedené slovným spojením : - napríklad) označuje niektoré z právnych predpisov, pri aplikácii ktorých môže dôjsť k poskytnutiu náhrady oprávnenej osobe, ktorá nie je predmetom dane.

8. Vo vzťahu k záväznosti takýchto poznámok pod čiarou k príslušným odkazom v právnych predpisoch poukázal správny súd na Legislatívne pravidlá Vlády Slovenskej republiky schválené uznesením Vlády SR zo dňa 4. mája 2016 č. 164 (podľa § 2 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zмене a doplnení niektorých zákonov), ktoré je publikované aj na webovom sídle Úradu Vlády SR, podľa ktorých: „*bod 23.1 Poznámky pod čiarou k príslušným odkazom nie sú súčasťou právneho predpisu; majú informatívnu hodnotu. Preto nesmú obsahovať veci, ktoré majú normatívnu povahu.*“
9. Správny súd mal za to, že v okolnostiach danej veci nie je sporné, že v preskúmvanej veci boli formálne splnené všetky zákonné podmienky stanovené v § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, pretože v roku 2015 žalobkyňa prijala jednorazovú náhradu v súvislosti so zriadením zákonného vecného bremena k jej nehnuteľnosti, na základe osobitného predpisu. Zákon, na základe ktorého bola žalobkyňi poskytnutá náhrada, t.j. zákon č. 251/2012 Z.z. o energetike však nespadá do kategórie predpisov, ktorých cieľom podľa žalovaného bolo vyriešiť otázky reštitúcií, rehabilitácií a majetkových krívd spáchaných v minulosti, a na ktorú kategóriu odkazuje poznámka k odkazu (3) pod čiarou k uvedenému ustanoveniu. Uvedená poznámka však nie je súčasťou právneho predpisu, nemá normatívnu povahu, ale má len informatívnu hodnotu. Navyše, v uvedenej poznámke sú jednotlivé právne prepisy uvedené slovom „napríklad,“ teda nejde o ich taxatívny výpočet. Z uvedených dôvodov, preto podľa

názoru správneho súdu takáto formulácia nebráni, aby do príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, boli zahrnuté aj príjmy na základe iných zákonov (a to aj tých, ktoré presahujú rámec reštitučných zákonov), samozrejme iba za situácie, že tieto príjmy spĺňajú všetky zákonné podmienky vyplývajúce z textu tohto zákonného ustanovenia.

10. Vzhľadom na tieto skutočnosti správny súd ako dôvodnú vyhodnotil námietku, že žalovaný vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď v administratívnom konaní v rozpore so zásadou zákonnosti v daňovom konaní nesprávne aplikoval ust. § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, a to v neprospech žalobkyne.
11. Vo vzťahu k ďalšej argumentácii žalobkyne vyplývajúcej zo správnej žaloby, že príjem z poskytnutej náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena je oslobodený od dane z príjmu (podľa § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov), keď žalobkyňa poukazovala na to, že náhrada za vyvlastnenie použitá v zákone o dani z príjmov musí mať rovnaký obsah a subsumuje v sebe aj náhradu za obmedzenie vlastníckeho práva pri zriadení práva zodpovedajúceho vecnému bremenu, správny súd sa s týmto tvrdením žalobkyne nestotožnil a jej námietku v tomto smere považoval za nedôvodnú. V prípade žalobkyne predovšetkým nedošlo k vyvlastneniu, t.j. k odňatiu vlastníckeho práva k pozemku vo verejnom záujme v zmysle zákona č. 282/2015 Z. z. o vyvlastňovaní pozemku a stavieb a v nútenom obmedzení vlastníckeho práva k ním, pretože žalobkyňa naďalej zostala vlastníčkou predmetného pozemku, ku ktorému obmedzenie jej vlastníckeho práva nastalo v právnom režime zákona o energetike.
12. **Proti tomuto rozsudku podal žalovaný – sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sťažovateľ poukázal na ust. § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého od dane z príjmov je oslobodená prijatá náhrada za vyvlastnenie pozemkov a stavieb vo verejnom záujme vyplatená podľa osobitného predpisu. V ust. § 9 zákona o dani z príjmov ide o príjmy, ktoré sú predmetom dane (nie sú z predmetu dane vylúčené), ale sú od dane oslobodené. Oproti tomu ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov upravuje, čo nie je predmetom dane, keď predmetom dane nie je prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov. To znamená, že prijaté náhrady podľa osobitných predpisov ani nie sú predmetom dane. Z porovnania uvedených ustanovení teda vyplýva, že prijatá náhrada za vyvlastnenie pozemku alebo stavby, pričom vyvlastnenie znamená odňatie vlastníckeho práva k pozemku alebo stavbe, je predmetom dane z príjmu, ale zároveň je táto prija-**



Správny súd mal za to, že v okolnostiach danej veci nie je sporné, že v preskúmvanej veci boli formálne splnené všetky zákonné podmienky stanovené v § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov.

tá náhrada od dane oslobodená, zatiaľ čo prijatá náhrada za zriadenie vecného bremena, ktoré obmedzuje vlastníka nehnuteľností v jej užívaní, ale vlastnícke právo zostáva zachované, by podľa § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov tak, ako ho krajský súd vyložil, ani nebola predmetom dane. **Prijatie náhrady za zriadenie vecného bremena by tak z pohľadu zákona o dani z príjmov bolo posudzované v prísnejšom právnom režime ako vyvlastnenie. Zámerom právnej úpravy v § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov je vylúčiť z predmetu dane z príjmov, príjmy prijaté ako náhrada na základe reštitučných zákonov, rehabilitácií a majetkových krívd spáchaných v minulosti, a to aj napriek tomu, že v poznámke pod čiarou k uvedenému ust. sú len príkladmo uvádzané niektoré zákony. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nedostatok právnej úpravy pokiaľ ide o prijaté náhrady za zriadenie vecného bremena v zákone o dani z príjmov napr. v § 9 nahradil vlastným výkladom ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ktorý dostatočne nezdôvodnil.**

13. Sťažovateľ sa ďalej nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že v okolnostiach danej veci nie je sporné, že v preskúmanej veci boli formálne splnené podmienky v zmysle § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. Správny súd na jednej strane konštatoval formálne splnenie podmienok a to extenzívne aj nad rámec právnych predpisov uvedených v poznámke, pričom konkrétne a presvedčivo neuvádza, čím tieto zákonné podmienky žalobkyňa splnila a na druhej strane podmieňuje aplikáciu uvedeného ustanovenia splnením zákonných podmienok. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu popiera základný princíp zákona o dani z príjmov – univerzálnosť zdanenia a extenzívnym výkladom vytvára priestor pre nezdanenie príjmov dosiahnutých, na základe iných zákonov“. **Sťažovateľ poukázal aj na ust. § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. a mal za to, že aj v tomto prípade ide o nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti, t.j. analogicky ide o zriadenie vecného bremena, keďže vlastník musí strpieť obmedzenie v obvyklom užívaní nehnuteľnosti. V predmetnej veci nedošlo k vyvlastneniu t.j. k odňatiu vlastníckeho práva k pozemku vo verejnom záujme a teda nešlo o náhradu za majetkové krivdy. Náhrada za zriadenie vecného bremena nie je vylúčená z predmetu dane a nie je ani príjmom oslobodeným od dane. Prijatá náhrada tak podlieha zdaneniu pričom sa zaraďuje medzi ostatné príjmy podľa § 8 zákona o dani z príjmov.**
14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za vecne správny, súladný s právnym poriadkom SR a dostatočne odôvodnený. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne nové a právne relevantné skutočnosti, ktoré by akokoľvek spochybňovali správnosť a zákonnosť rozsudku. Poukázal na to, že ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov obsahuje explicitnú negatívnu špecifikáciu príjmov, ktoré dani nepodliehajú. Medzi tieto je nutné zaradiť aj príjem spočívajúci v jednorazovej náhrade za zriadenie zákonného vecného bremena na základe osobitného právneho predpisu, konkrétne § 11 ods. 5 zákona o energetike. Pokiaľ sa týka poznámky č. 3 k ustanoveniu § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov, táto obsahuje demonštratívny výpočet právnych predpisov, medzi ktoré je možné zaradiť aj iné zákony ako je napr. zákon o energetike. V súvislosti s § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príj-

mov uviedol, že ak súd bude považovať náhradu zaplatenú v prospech žalobkyne za zriadenie zákonného vecného bremena za predmet dane, tento sa považuje za príjem oslobodený od dane, nakoľko vyvlastnenie a nútené obmedzenie vlastníckeho práva možno považovať za právne inštitúty s obdobnou právnou podstatou a podmienkami ich uplatnenia. Výklad zvolený daňovými orgánmi by znamenal, že by dochádzalo jednak k obmedzeniu vlastníckeho práva za náhradu a zároveň by si štát časť náhrady vypýtal výberom daní naspäť. S poukazom na uvedené žiadal preto kasačnú sťažnosť zamietnuť.

Z ODÔVODNENIA ROZHODNUTIA KASAČNÉHO SÚDU

15. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.
16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).
17. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie sťažovateľa č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017, ktorým bol žalobkyňa podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 4105,39 eur.
18. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za potrebné preskúmať správnosť záverov krajského súdu (ako aj ich náležité odôvodnenie) v súvislosti s právnym posúdením otázky, či na príjem žalobkyne spočívajúci v jednorazovej náhrade za zriadenie zákonného vecného bremena na základe osobitného právneho predpisu (§ 11 ods. 5

zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) sa vzťahuje režim ust. § 3 ods. 2 písm. a), ktoré ho vylučuje ako predmet dane, resp. ide o príjem oslobodený od dane v zmysle § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov.

19. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že v súlade s § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov je zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy. Pre posúdenie otázky zdaniteľnosti príjmu je preto predovšetkým potrebné skúmať, či posudzovaný príjem nemožno podriaďiť pod žiaden z prípadov vymenovaných v ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov.
20. **V predmetnej veci bola žalobkyni vyplatená jednorazová náhrada vo výške 21 607,34 eur z titulu zriadenia zákonného vecného bremena na nehnuteľnostiach vo vlastníctve žalobkyne. Predmetná finančná náhrada jej bola poskytnutá na základe osobitného právneho predpisu - zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike, ktorý v ust. § 11 ods. 5 uvádza, že ide o náhradu za nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti. Išlo tak o príjem, pri ktorom bolo potrebné posúdiť, či zodpovedá výluke z predmetu dane podľa ust. § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorého, prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov,3) nie je predmetom dane. Odkaz 3 tohto ustanovenia v poznámke pod čiarou obsahuje demonštratívny výpočet právnych predpisov (napr. zákon č. 119/1990 Zb. o súdnej rehabilitácii v znení neskorších predpisov, zákon č. 403/1990 Zb. o zmiernení následkov niektorých majetkových krívd v znení neskorších predpisov a ďalšie), ktoré zakladajú nárok oprávnenej osoby na majetkovú náhradu, ktorú náhradu nemožno na účely zákona o dani z príjmov považovať za predmet dane.**
21. **V nadväznosti na vyššie uvedené je potrebné uviesť, že poznámka pod čiarou nemá normatívnu povahu čo znamená, že neobsahuje pravidlo správania vzťahujúce sa na skupinu prípadov rovnakého druhu a neurčitého počtu adresátov, ale práve naopak, taxatívnym alebo demonštratívnym spôsobom odkazuje na iné právne predpisy, ktoré sa aplikujú spolu s právnym predpisom, v ktorom sa poznámka pod čiarou nachádza. Poznámky pod čiarou nemajú normatívny charakter, a nie sú teda záväznou súčasťou pravidla správania sa, ale len legislatívnou pomôckou (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho sudu ČR sp.zn.7As/55/2003 zo dňa 27. októbra 2004.) Skutočnosť, že zákon č. 251/2012 Z.z. o energetike nie je uvedený v poznámke pod čiarou k ust. § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je irelevantná, pretože táto poznámka na rozdiel od vlastnej dikcie príslušných ustanovení nemá normatívnu povahu a pokiaľ sú splnené podmienky definované v príslušnom zákonom ustanovení, nie je tu žiaden dôvod neaplikovať predpis, ktorý nie je v poznámke pod čiarou uvedený. Rovnako ani povaha, resp. účel sledovaný právnou úpravou uvedenou demonštratívnym spôsobom v poznámke pod čiarou nemôže bez ďalšieho vylučovať aplikáciu právneho predpisu (sledujúceho iný účel), na ktorý sa v poznámke pod čiarou výslovne neodkazuje. Napokon tak náhrada poskytovaná podľa zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike ako i náhrada podľa právnych predpisov príkladmo uvedených v poznámke pod čiarou k ust. § 3 ods. 2 písm. a) zákona o da-**

ni z príjmov je v zásade vždy poskytovaná s cieľom kompenzovať určitý nútený zásah do vlastníckeho práva. Pokiaľ teda náhrada poskytnutá žalobkyni podľa zákona č. 251/2012 Z. z. o energetike zodpovedá (aj keď pomerne všeobecne a stručne) vymedzenej náhrade v zmysle § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, možno konštatovať že predmetná právna úprava umožňuje podriaďiť pod príjmy, ktoré nie sú predmetom dane aj náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena. Takýto výklad dotknutej právnej normy preto podľa názoru kasačného súdu nemožno považovať za neprípustné rozšírenie zákonom stanovených dôvodov, pre ktoré sú v nej uvedené príjmy z predmetu dane vylúčené. Kasačný súd taktiež podotýka, že v prípade výkladových pochybností, je potrebné vždy zvoliť výklad v prospech jednotlivca a nie štátu, t.j. nie je možné, aby poznámka pod čiarou odôvodnila výklad v neprospech jednotlivca. Daňové orgány však v posudzovanej veci nezohľadňujú vyššie popísané skutočnosti finančnú náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena podriadili pod tzv. ostatné príjmy v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov, t.j. uprednostnili výklad právnej normy v prospech štátu (fiškálny záujem).

22. Ďalej je potrebné uviesť, že pokiaľ prijatá náhrada za zriadenie zákonného vecného bremena na nehnuteľnostiach podlieha režimu podľa § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, t.j. nepredstavuje už spôsobilý predmet dane, nemožno ju zároveň právne kvalifikovať ako príjem oslobodený od dane v zmysle ust. § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov (upravujúceho náhradu za vyvlastnenie pozemkov a stavieb vo verejnom záujme, vyplatené podľa osobitného predpisu, v poznámke pod čiarou odkazujúceho napr. na § 141 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov). Kasačný súd nespochybnuje, že náhradu oslobodenú od dane v zmysle § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov by (s poukazom na vyššie uvedené) síce bolo možné zároveň podriaďiť i pod príjem vymedzený v ust. § 3 ods. 2 písm. a) tohto zákona, avšak zákonodarcu v ust. § 9 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov explicitne spája náhradu z vyvlastnením nehnuteľností (čo nebol posudzovaný prípad). Tým, že právna úprava (ust. § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov) neupravuje ako príjem oslobodený od dane náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena, pričom formuláciou ust. § 3 ods. 2 písm. a) tohto zákona zároveň vytvára priestor na vylúčenie tohto príjmu z predmetu dane, možno (aj s prihliadnutím na potrebu vykladať nedôslednú/nejednoznačnú právnu



Podľa kasačného súdu náhrada bola žalobkyni poskytnutá s cieľom kompenzovať nútený zásah do vlastníckeho práva. Možno preto konštatovať, že pod ustanovenie § 3 ods. 2 písm. a) ZDP možno podriaďiť pod príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, aj náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena.

úpravu v prospech jednotlivca) konštatovať, že nejde o príjem, ktorý by bolo možné považovať za zdaniteľný príjem, resp. ho podriaadiť pod ostatné príjmy v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov.

23. Kasačný súd taktiež poukazuje na už zmienenú povahu náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena, účelom ktorej je finančná kompenzácia zásahu do majetkových práv, ku ktorému dochádza vo verejnom záujme. Ide tak o finančnú náhradu za *verejnoprávne (nútené) obmedzenie vlastníckeho práva, v dôsledku ktorého vlastníak ako povinný subjekt nehnuteľnosti zaťažený zákonným vecným bremenom reálne nevyužíva pre vlastné potreby a nemôže s nimi bez akýchkoľvek obmedzení nakladať, keďže výkon týchto oprávnení zo zákona prináleží (inému) subjektu - oprávnenému z vecného bremena. Prijatie náhrady za takéto zrieknutie sa časti oprávnení tvoriacich obsah vlastníckeho práva zároveň nepredstavuje navýšenie majetku (resp. majetkový prírastok - predmet dane), ale iba kompenzáciu, ktorá vo svojej ekonomickej podstate slúži ako vyrovnanie zníženia hodnoty nehnuteľného majetku spôsobeného jeho obmedzenou využiteľnosťou. Kasačný súd preto náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena nepovažoval za majetkový/finančný prospech, na ktorý by bolo možné nahliadať ako na zdaniteľný príjem v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov.* Záverom je potrebné poznamenať aj to, že pokiaľ bolo zámerom zákonodarcu (v ust. § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) kompenzovať nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva SR ako nedôvodnú zamietol.

poskytnutím primeranej jednorazovej náhrady, možno len ťažko prijať záver, že by takto poskytnutú náhradu v rámci inej právnej úpravy (zákon o dani z príjmov) zároveň zaťažil daňovou povinnosťou, čím by nepochybne dochádzalo (opätovným zásahom do majetkovej sféry daňového subjektu) k oslabeniu kompenzačnej funkcie poskytnutej náhrady, resp. popretiu jej samotného účelu.

24. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami účastníkov konania, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol. ■



POZNÁMKA: V súdmi preskúmanej veci došlo k nesúladiu v právnych pohľadoch a záveroch na otázku, zdanenia príjmu za poskytnutie náhrady za zradenie zákonného vecného bremena podľa zákona č. 251/2012 Z. z. o energetike a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Do popredia pri právnom hodnotení skutkového stavu daňovými orgánmi oboch stupňov vystúpili právne kritériá preferujúce aplikáciu § 8 zákona o dani z príjmov a zatriedenie tohto príjmu medzi ostatné príjmy podliehajúce dani z príjmov (§ 3 ods. 1 písm. d) ZDP). Kasačné námietky sťažovateľa – Finančného riaditeľstva SR síce mali svoju právnu „vnútornú logickú usporiadanosť“, avšak argumentácia správneho a kasačného súdu podľa môjho názoru právne hodnotovo prevážila nad dôvodmi rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov.

Popri dôvodoch rozsudku NSS SR z 31. mája 2022 je potrebné dať do pozornosti, že samotný kasačný sťažovateľ považoval dotknutú právnu úpravu za nedostatočnú (bod 12 posledná veta). Ak teda správny súd a kasačný súd pristúpili v istom smere k tzv. sudcovskej tvorbe práva, bolo ich povinnosťou realizovať komplexný právny výklad použitých ustanovení zákona č. 251/2012 Z. z. v platnom znení v právnej nadväznosti na ustanovenia § 2, 3, 8, 9, 11 a ďalších ustanovení zákona o dani z príjmov, k čomu v odôvodneniach týchto súdnych rozhodnutí aj došlo.

V tejto súvislosti poukazujem aj na obsah judikatúry Ústavného súdu SR týkajúcej sa výkladu právnych predpisov (napr. Nález ÚS SR č. k. III. ÚS 295/2017-31 zo dňa 20. septembra 2017). Rovnako za predpokladu, že by sme pripustili reálnu možnosť zákonne obhájitelného dvojakého výkladu právneho nazerania na danú

právnu vec, je namieste spomenúť aj povinnosť aplikácie výkladového princípu *contra proferentem* nielen v súkromnom práve, ale aj v práve verejnom. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku č. k. 8 Šzp 1/2010 z 1. 7. 2010 konštatoval, že „nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy“.

Na dôvažok mi nedá nespomenúť potrebu presadzovania a prítomnosti spravodlivosti ako hodnotového činiteľa v procese rozhodovacej činnosti súdov a nimi aplikovaného komplexného výkladu práva. Konkrétne právne úvahy uvedené najmä v bode 23 tohto rozsudku zodpovedajú takejto požiadavke na nachádzanie zákonného a pritom spravodlivého vyriešenia danej kauzy daňového práva.

JUDr. Pavol Nad'

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

II.

Ustanovenie zástupcu daňovému subjektu (právnickej osobe)



Právna úprava : § 3 ods. 1 a 2; § 9 ods. 7 Daňového poriadku; čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky

- I. Ustanovenie § 9 ods. 7 Daňového poriadku je s prihliadnutím na § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku potrebné vykladať tak, že ak vznikne v dôsledku okolností predvídaných predmetným ustanovením situácia objektívne vyvolávajúca pochybnosti o účinkoch úkonov správcu dane (napr. doručenie jeho úkonov) alebo daňového subjektu (napr. preberanie úkonov, či absencia fyzickej osoby oprávnenej konať v mene právnickej osoby), je povinnosťou správcu dane ustanoviť daňovému subjektu (právnickej osobe) zástupcu.
- II. Len takýto postup umožní, aby v daňovom konaní nedošlo k situácii, keď sa rozhoduje o právach a povinnostiach právnickej osoby bez toho, aby bolo s určitosťou zrejmé, že úkony boli tejto právnickej osobe riadne doručené a v mene právnickej osoby aj prebraté a následne podané oprávnenou osobou.



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uznesením č. k. 3Sfk/7/2021 z 30. marca 2022 zrušil uznesenie Krajského súdu v Nitre č. k. 11S 120/2019-103 zo dňa 10. februára 2021 a vec vrátil Krajskému súdu v Nitre na ďalšie konanie.

NSS SR vec rozhodol v senáte - predsedníčka senátu JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková, JUDr. Zuzana Šabová, PhD

SKUTKOVÝ A PRÁVNÝ STAV VECI

1. Žalovaný začal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až jún 2017, o čom oboznámil žalobkyňu oznámením o daňovej kontrole zo dňa 20. decembra 2017. Žalobkyňu počas daňovej kontroly zastupoval Ing. J. H., na základe udelenej generálnej plnej moci zo dňa 12. apríla 2017 predloženej žalovanému 22. mája 2017. Splnomocnenie zo dňa 12. apríla 2017 bolo podpísané konateľkou žalobkyne M. Z.
2. Počas daňovej kontroly, v nadväznosti na výzvu žalovaného zo dňa 17. mája 2018 na písomné vyjadrenie k pochybnostiam žalovaného o správnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov k predmetnej kontrole a údajov v dokladoch uvedených, Ing. J. H. listom doručeným žalovanému 24. mája 2018 oznámil žalovanému vypovedanie plnomocenstva na vlastnú žiadosť.
3. Žalobkyňa, elektronickým podaním zo dňa 5. júna 2018 podpísaným „RUDION s.r.o.“ oznámila žalovanému, že dňa 14. mája 2018 na základe rozhodnutia valného zhromaždenia z dôvodu žiadosti jedinej konateľky žalobkyne M. Z. došlo k jej odvolaniu z funkcie konateľky. Do vymenovania nového konateľa mala byť žalobkyňa bez štatutárneho orgánu a Ing. J. H. sa vzdal splnomocnenia na vlastnú žiadosť.
4. Žalovaný pokračoval vo výkone daňovej kontroly, zaslal žalobkyňi „Oboznámenie – vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 až jún 2017“ zo dňa 12. mája 2018 (doručené priamo na adresu sídla žalobkyne 27. júna 2018 v listinnej podobe) ako aj výzvu na prevzatie dokladov (...) zo dňa 19. júna 2018 (doručená priamo na adresu sídla žalobkyne dňa 27. júna 2018 v listinnej podobe).
5. Dňa 5. júla 2018 požiadal o autorizáciu na daňový subjekt – žalobkyňu pán P. P. pričom predložil splnomocnenie datované dňa 13. mája 2018 a podpísané v mene žalobkyne konateľkou M. Z. v rozsahu „na podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania na základe ZEP“.
6. Žalovanému bolo dňa 15. júla 2018 doručené splnomocnenie podpísané v mene žalobkyne M.Z. a datované zo dňa 13. mája 2018 k prevzatiu účtovných dokumentov pre Ing. J.H.s platnosťou do 31. júla 2018. Splnomocnenie bolo určené k číslu výzvy podľa bodu 4).

Keďže žalobkyňa nemá štatutárny orgán, nemohla do vymenovania nového štatutárneho orgánu reagovať na výzvu žalovaného zo dňa 17. mája 2018.

7. Žalovaný listom zo dňa 20. júla 2018 oznámil žalobkyni, pani Z. aj Ing. J. H., že splnomocnenie na prevzatie dokladov neakceptuje, keďže zo splnomocnenia je zrejmé, že bolo podpísané osobou neoprávnenou konať za žalobkyňu. Je v ňom uvedené totiž číslo výzvy zo dňa 19. júna 2018, kedy už konateľkou žalobkyne nebola pani Z. Súčasne žalobkyňu poučil, že podľa § 9 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) je žalovaný na účely správy daní oprávnený ustanoviť zástupcu aj právnickej osobe, ktorá nemá osobu spôsobilú konať v jej mene.
8. Dňa 16. augusta 2018 bol žalobkyni na adresu jej sídla v listinnej podobe doručený protokol z daňovej kontroly zo dňa 7. augusta 2018 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“) a výzva zo dňa 7. augusta 2018 podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly v lehote 15 pracovných dní od doručenia výzvy.
9. Z administratívneho spisu nie je zistiteľné, kto v mene žalobkyne preberal zásielky zasielané v listinnej podobe z dôvodu absencie označenia splnomocnenia a nečitateľnosti podpisu.
10. Žalobkyňa dňa 31. augusta 2018 elektronicky doručila žalovanému vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly bez uvedenia podpisu či mena a priezviska fyzickej osoby, ktorá v mene žalobkyne predmetný úkon vykonala.
11. Výzvou zo dňa 5. septembra 2018 (doručenou žalobkyni v listinnej podobe do jej sídla dňa 19. septembra 2018) vyzval žalovaný žalobkyňu, aby v lehote 15 dní od doručenia výzvy spresnila podanie a uviedla, „*kto a na základe akého oprávnenia podáva za spoločnosť RUDION s.r.o. predmetné vyjadrenia k protokolu... keď z výpisu z Obchodného registra... a na základe doručených dokumentov správcovi dane je zrejmé, že spoločnosť RUDION s.r.o. nemá odo dňa 14. 05. 2018 konateľa a ani splnomocneného zástupcu a teda nemá kto za spoločnosť konať. Prípadne aby preukázala, že má konateľa. Žalobkyňa bola poučená, že ak výzve nevyhoví, jej podanie sa bude považovať za nepodané.*“
12. Žalobkyňa zaslala dňa 3. októbra 2018 žalovanému plnomocnenstvo datované dňa 2. mája 2018 a v mene žalobkyne podpísané M. Z., podľa ktorého žalobkyňa splnomocnila T. L. na „vykonanie úkonov... na zastupovanie pred Daňovým úradom Nitra vo veci kontroly na dani z DPH spoločnosti RUDION s.r.o. za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18. 1. 2018...“
13. Žalovaný listom zo dňa 5. októbra 2018 (doručeným v listinnej podobe v sídle žalobkyne dňa 19. októbra 2018) oznámil žalobkyni, že považuje jej vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly z dôvodu neodstránenia jeho vád za nepodané.
14. Následne žalovaný vydal vo veci žalobkyne rozhodnutia č. 102029362/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 9.733,18 € za zdaňovacie obdobie január 2017, č. 102029435/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 3.917,54 € za obdobie február 2017, č. 102029502/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 8.634,80 € obdobie marec 2017, č. 102029745/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 3.786,75 € za obdobie apríl 2017, č. 102029848/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 590,96 € za obdobie máj 2017 a č. 102029885/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 5.744,51 € za obdobie jún 2017, všetky doručené v listinnej podobe v mieste sídla žalobkyne dňa 19. októbra 2018.
15. Proti vyššie uvedeným rozhodnutiam podala žalobkyňa elektronicky dňa 19. novembra 2018 spoločné odvolanie, v ktorom nebol uvedený podpis osoby, ktorá ho za žalobkyňu robí.
16. Žalovaný výzvami zo dňa 6. decembra 2018, doručenými žalobkyni v listinnej podobe v mieste jej sídla dňa 19. decembra 2018, vyzval žalobkyňu na odstránenie nedostatkov odvolania, konkrétne aby v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy upresnila a uviedla, „*kto a na základe akého oprávnenia podáva za spoločnosť RUDION s.r.o. predmetné odvolanie, keď z výpisu z Obchodného registra... a na základe doručených dokumentov správcovi dane je zrejmé, že spoločnosť RUDION s.r.o. nemá odo dňa 14. 05. 2018 konateľa a ani splnomocneného zástupcu a teda nemá kto za spoločnosť konať. Prípadne aby preukázala, že má konateľa. Žalobkyňa bola poučená, že ak výzvam nevyhoví, jej podanie sa bude považovať za nepodané.*“
17. Dňa 1. januára 2019 bolo žalovanému elektronicky doručené podanie žalobkyne podpísané T.L. v ktorom v nadväznosti na výzvy žalovaného uviedla, že žalobkyňa mala počas celej daňovej kontroly riadne určeného zástupcu pána P. P. Odvolaním štatutárneho zástupcu nezaniklo oprávnenie pána P. P. komunikovať so žalovaným v mene žalobkyne. Uviedol tiež, že podaním zo dňa 3. októbra 2018 oznámila žalobkyňa žalovanému, že splnomocneným zástupcom v predmetnej veci je T. L. Neobstojí preto tvrdenie žalovaného, že by žalobkyňa nemala splnomocneného zástupcu. Zdôraznila, že všetky plnomocnenstvá boli žalovanému riadne predložené, pokiaľ má pochybnosti o ich obsahu, požiadala o ich upresnenie.
18. Podaním zo dňa 2. januára 2019 predložila žalobkyňa žalovanému opätovne plnomocnenstvo zo dňa 2. mája 2018 pre T. L., doplnenie údajov pre splnomocnenú osobu z dňa 11. novembra 2018 a potvrdenia o odoslaní podaní zo dňa 3. októbra 2018 (bod 11) a zo dňa 11. novembra 2018, z ktorých vyplýva, že boli zaslané pánom P.P.
19. Žalovaný 6 oznámeniami, všetky zo dňa 10. januára 2019, zamietol odvolania žalobkyne proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13) ako neprípustné, keďže neboli podané oprávnenou osobou podľa § 73 ods. 5 a ods. 4 písm. a) v spojení s § 72 ods. 8 písm. b) Daňového poriadku. Svoj postup žalovaný odôvodnil tým, že žalobkyňa podľa údajov uvedených v obchodnom registri nemá od 14. mája 2018 konateľa a splnomocnenie doručené žalovanému dňa 3. októbra 2018 pre T. L. je nepostačujúce, keďže jeho rozsah je vymedzený len na daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za mesiace január 2017 až jún 2017. Tá bola ukončená dňa 16. augusta 2018 doručením protokolu (teda pred doručením splnomocnenia správcovi dane). Predmetné splnomocnenie sa však nevzťahuje na vyrubovacie konanie, resp. na podanie odvolania vo vyrubovacom konaní. Odvolanie podané proti prvostupňovým rozhodnutiam preto nemohlo byť podané oprávnenou osobou.



Z administratívneho spisu nie je zistiteľné, kto v mene žalobkyne preberal zásielky zasielané v listinnej podobe z dôvodu absencie označenia splnomocnenia a nečitateľnosti podpisu.

20. Z odôvodnenia už uvedených oznámení tiež vyplýva, že dňa 23. októbra 2018 mala byť žalobkyni zaslaná registrátorom výzva na odstránenie nedostatkov jeho podania zo dňa 3. októbra 2018 vo veci splnomocnenia pre fyzickú osobu pána L., a to tak, že ju doplní o dátum narodenia alebo rodné číslo. Dňa 11. novembra 2018 boli tieto údaje žalobkyňou doplnené. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že žiadny z týchto úkonov nie je zdokumentovaný v predložennom administratívnom spise, rovnako v administratívnom spise nie sú obsiahnuté dokumenty preukazujúce elektronické podpisy elektronických podaní žalobkyne.
21. Všetky oznámenia o zamietnutí odvolaní žalobkyne žalovaným boli doručované v listinnej podobe na adresu sídla žalobkyne prvýkrát 16. januára 2019, opakovane 17. januára 2019, kedy boli aj uložené na pošte a následne sa ako neprevzaté vrátili žalovanému dňa 2. februára 2019.
22. Dňa 26. júna 2019 bola žalovanému doručená žiadosť žalobkyne v zastúpení T. L. ktorou žiadala o vysvetlenie, prečo je žalobkyňa evidovaná ako dlžníčka na dani v sume 34.288,04 €, keď jej zástupcovi nebolo doručené žiadne rozhodnutie v tomto smere.
23. Podaniami doručenými žalovanému dňa 1. júla 2019 požiadal právny zástupca žalobkyne Mgr. Michal Ferčák o informácie o postupe žalovaného vo veci doručovania rozhodnutí odvolacieho orgánu (Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) o podaných odvolaniach proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13 a 14), keďže tieto žalobkyni neboli doručené. Predložil tiež splnomocnenie podpísané konateľkou M. Z. a datované dňa 1. mája 2018 na „všetky právne úkony súvisiace so zastupovaním splnomocniteľa“
- pred orgánmi finančnej správy, najmä na podávanie riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy, na preberanie všetkých zásielok a iných dokumentov adresovaných splnomocniteľovi, vrátane zásielok adresovaných do vlastných rúk a na doručovanie dokumentov v mene splnomocniteľa orgánom finančnej správy,
 - vo všetkých konaniach o správnej žalobe podľa zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, najmä na podávanie správnych žalôb, ako aj na podávanie riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov proti rozhodnutiam súdov o podaných správnych žalobách.“
24. Listom zo dňa 17. júla 2019 oznámil žalovaný T. L. že ho považoval za osobu splnomocnenú žalobkyňou len na úkony daňovej kontroly, preto odvolanie proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13 a 14) nebolo podané oprávnenou osobou, a teda bolo neprípustné. Tento list bol doručený T. L. dňa 29. júla 2017, žalobkyni sa ho v mieste jej sídla nepodarilo doručiť (zásielka sa žalovanému vrátila dňa 29. júla 2019 z dôvodu neznámeho adresáta).
25. O svojom postupe listom zo dňa 17. júla 2019, doručeným dňa 23. júla 2019, oboznámil žalovaný žalobkyňu aj prostredníctvom jej právneho zástupcu Mgr. Michala Ferčáka.
26. Žalobkyňa prostredníctvom svojho právneho zástupcu podala dňa 25. augusta 2019 podnet na preskúmanie prvostupňových rozhodnutí žalovaného a jeho oznámení o zamietnutí odvolania (bod 13 a 18) mimo odvolacieho konania. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky oznámením zo dňa 4. júna 2020 podnetu žalobkyne nevyhovelo.
27. Dňa 18. novembra 2019 podala žalobkyňa, prostredníctvom svojho právneho zástupcu, žiadosť o zaslanie kópií oznámení žalovaného o zamietnutí odvolaní žalobkyne (bod 18). Žalovaný listom



Všetky oznámenia o zamietnutí odvolaní žalobkyne žalovaným boli doručované v listinnej podobe na adresu sídla žalobkyne.

zo dňa 13. decembra 2019, doručeným právnenmu zástupcovi žalobkyne dňa 19. decembra 2019, žiadosti vyhovel a zaslal kópie oznámení žalobkyni.

28. **Dňa 23. septembra 2019 podala žalobkyňa proti oznámeniu žalovaného zo dňa 10. januára 2019 (ďalej len „oznámenie žalovaného“) o zamietnutí odvolania proti rozhodnutiu žalovaného č. 102029885/2018 zo dňa 11. októbra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) žalobu. Žalobkyňa sa nestotožnila s pochybnosťami žalovaného o tom, kto skutočne v jej mene podáva podania. Uviedla, že každé jedno elektronické podanie musí obsahovať KEP, prípadne musí existovať dohoda o elektronickom doručovaní, z ktorých žalovaný vie identifikovať osobu podávajúcu elektronické podanie.**
29. Žalobkyňa zdôraznila, že v konaní pred žalovaným mala riadne určeného zástupcu pána P. P., ktorého postavenie odvolaním štatutárneho orgánu nezaniklo. Z obsahu plnomocenstva pre pána P. muselo byť, podľa názoru žalobkyne, žalovanému zrejme, že je oprávnený nielen „robiť pošťára“, ale aj robiť podania v mene žalobkyne. Aj v prípade, ak by rozsah plnomocenstva pána P. považoval žalovaný za nejasný, v súlade s § 9 ods. 3 Daňového poriadku mal takéto plnomocnenstvo považovať žalovaný za všeobecné. Preto bol povinný v súlade s § 30 ods. 3 Daňového poriadku doručovať všetky písomnosti tomuto zástupcovi.
30. **Obdobne žalobkyňa argumentovala vo vzťahu k plnomocnenstvu udelenému T. L., keď slovné spojenie „vo veci kontroly na dani z DPH“ nemožno podľa jej názoru vykladať, resp. stotožňovať výlučne len s pojmom daňovej kontroly podľa Daňového poriadku. Zdôraznila tiež, že predmetné plnomocnenstvo bolo doručené žalovanému až po ukončení daňovej kontroly.**
31. Ak by aj mal žalovaný legitímne pochybnosti o osobách komunikujúcich v mene žalobkyne, v záujme zachovania práv daňového subjektu bolo jeho povinnosťou podľa názoru žalobkyne ustanoviť žalobkyni zástupcu podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku. Toto však žalovaný neurobil.
32. Žalobkyňa preto zastávala názor, že listiny a podania (vrátane napádaného oznámenia) boli doručované nesprávne. Považovala sa, vo vyššie uvedenom kontexte nesprávneho doručovania, aj za opomenutú účastníčku. Svojou žalobou žiadala o zrušenie oznámenia žalovaného a o vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.
33. Kópiu oznámenia žalovaného doručila žalobkyňa správnenmu súdu v dôsledku jeho výzvy až po jej sprístupnení žalovaným (bod 26) dňa 25. januára 2020.
34. K správnej žalobe sa podaním 10. augusta 2020 vyjadril aj žalovaný. Ten zotrval na svojich právnych názoroch uvedených v žalobou napádanom oznámení. Zdôraznil, že žalobkyňa nemá od 14. mája 2018 konateľa, čím porušila svoju povinnosť podľa

§ 66 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník (ďalej len „Obchodný zákonník“).

35. Vo vzťahu k plnomocenstvu udelenému páňovi P. žalovaný akcentoval, že toto sa (jasne vychádzajúc z jeho obsahu) vzťahovalo len na podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania – teda ide o splnomocnenie na konkrétny úkon. Predmetné splnomocnenie neoprávňovalo páňa P. na zastupovanie žalobkyne, a preto žalovanému ani nebolo známe, kto dokumenty doručované v menej žalobkyne spisoval.
36. Splnomocnenie udelené žalobkyňou T. L. podľa názoru žalovaného nie je nejasné čo do jeho rozsahu, ale vzťahuje sa len na daňovú kontrolu dani z pridanej hodnoty za mesiac január až jún 2017. Nebolo preto možné aplikovať § 9 ods. 3 Daňového poriadku. Okrem toho žalovaný uviedol, že spätné vystavenie plnomocnenstva žalobkyňou na ukončenú daňovú kontrolu v prospech T. L. považuje za účelové, smerujúce k prietahom v daňovom konaní a následným možným procesným chybám. Zdôraznil, že mu počas celého konania nebolo doručené žiadne splnomocnenie na zastupovanie žalobkyne vo vyrubovacom konaní.
37. Vo vzťahu k aplikácii § 9 ods. 7 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že ustanovenie zástupcu zo strany žalovaného je v prípade splnenia zákonných podmienok možnosťou, nie však povinnosťou žalovaného.
38. **Správny súd uznesením č. k. 11 S 120/2019-103 zo dňa 10. februára 2021 (ďalej len „uznesenie správneho súdu“ alebo „napádané uznesenie“) žalobu žalobkyne odmietol ako oneskorene podanú podľa § 98 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).**
39. **Skonštatoval, že oznámenie žalovaného bolo žalobkyni doručené fikciou doručenia dňa 1. februára 2019 v súlade s § 31 ods. 3 Daňového poriadku. Dvojmesačná lehota na podanie správnej žaloby preto žalobkyni márne uplynula dňa 1. apríla 2019. Žalobkyňa podala správnu žalobu až 23. septembra 2019, teda po lehote.**
40. K argumentácii žalobkyne správny súd uviedol, že táto podľa výpisu z obchodného registra nemá od 14. mája 2018 konateľa (od momentu zániku funkcie konateľky pani M. Z.). Žalobkyňa podľa správneho súdu neprekázala žalovanému, že má ustanoveného nového štatutárneho zástupcu. Dňa 24. mája 2018 pritom prestal žalobkyňu zastupovať Ing. J. H. a v podaní adresovanom žalovanému zo dňa 5. júna 2018 žalobkyňa neoznačila žiadny subjekt (fyzickú či právnickú osobu), ktorý bol za ňu oprávnený konať. Plnomocnenstvo udelené P. P., datované dňa 13. mája 2018, považoval správny súd, čo do vymedzenia jeho rozsahu, za jasné a zrozumiteľné, týkalo sa výlučne podávaní písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania. Nemožno ho považovať za všeobecné splnomocnenie. Žalovaný preto, podľa právneho názoru správneho súdu, postupoval správne, ak naďalej komunikoval priamo so žalobkyňou a tejto aj priamo doručoval písomnosti. Poukázal tiež na skutočnosť, že meno páňa P. sa nenachádzalo na žiadnej písomnosti žalobkyne, sama žalobkyňa ho preto nepovažovala za svojho zástupcu v daňovom konaní.
41. Plnomocnenstvo udelené žalobkyňou T. L., datované dňa 2. mája 2018 a podpísané M. Z. (predložené po ukončení daňovej kontroly), rovnako správny súd nepovažoval za všeobecné. Jeho rozsah považoval správny súd za jasný, vzťahovalo sa len na vykonávanie úkonov vo veci daňovej kontroly za mesiace január až jún 2017, ktorá však v čase jeho predloženia žalovanému (3. októbra 2018)



Správny súd nepovažoval žalobkyňu za opomenutú účastníčku. Zdôraznil tiež, že žalobkyňa ani žalobou nežiadala doručenie oznámenia žalovaného.

už bola ukončená. Žalovaný preto podľa správneho súdu postupoval správne, ak naďalej konal priamo so žalobkyňou a písomnosti jej priamo doručoval na adresu jej sídla obsiahnutú v obchodnom registri. Na tejto adrese boli písomnosti aj do určitého času riadne preberané.

42. **Správny súd vo vzťahu k ustanovovaniu zástupcu právnickým osobám podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku uviedol, že toto je fakultatívne, a keďže žalobkyňa zásielky preberala a reagovala na ne, ani podľa správneho súdu nebolo potrebné ustanoviť jej zástupcu. Skutočnosť, že žalobkyňa nemala štatutárneho zástupcu, ani splnomocneného zástupcu, v daňovom konaní nevylučuje, že žalobkyňa mala ustanoveného zástupcu na preberanie poštových zásielok, ktorý tieto zásielky aj preberal.**
43. Správny súd preto nepovažoval žalobkyňu za opomenutú účastníčku. Zdôraznil tiež, že žalobkyňa ani žalobou nežiadala doručenie oznámenia žalovaného. Správny súd dal do pozornosti, že plnomocnenstvo udelené Mgr. M.F. je už v poradí tretie plnomocnenstvo, ktoré bolo doručené po odvolaní štatutárneho zástupcu a je datované pred tohto momentu. Toto ostatné plnomocnenstvo je pritom generálne s dátumom udelenia 1. mája 2018, nie je preto zrejmé, prečo žalobkyňa predkladala správcovi dane neskoršie a svojím rozsahom užšie plnomocnenstvá (zo dňa 13. mája 2018 – pre P. P. a zo dňa 2. mája 2018 pre T. L.). Vyššie uvedené skutočnosti a fakt, že žalobkyňa svoj postup nevysvetlila ani vo svojej správnej žalobe, vyvolávajú podľa správneho súdu oprávnené pochybnosti o týchto plnomocnenstvách.
44. **Proti uzneseniu správneho súdu podala žalobkyňa – sťažovateľka kasačnú sťažnosť. V tejto namieta, že otázkučasnosti podania správnej žaloby je potrebné posudzovať v spojení s argumentáciou žalobkyne týkajúcou sa otázky, či bolo oznámenie žalovaného žalobkyni zákonne doručené.**
45. Sťažovateľka podala proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie a predložila žalovanému viaceré splnomocnenia. Podľa názoru sťažovateľky je povinnosťou žalovaného s ohľadom na § 13 ods. 8 Daňového poriadku v spojení so zásadou súčinnosti s daňovým subjektom (§ 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) vyzvať daňový subjekt na odstránenie nedostatkov splnomocnenia, ktoré mu bolo doručené. Žalovaný však takýmto spôsobom v kontexte podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu nepostupoval. Sťažovateľka zdôrazňuje, že nevyzvanie účastníka konania (a ani jeho zástupcu) na odstránenie väd plnomocnenstva a následné odmietnutie odvolania je potrebné považovať za odňatie práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 29/2014 zo dňa 25. mája 2015). Rovnako v prípade, ak neakceptoval splnomocnenie sťažovateľky, nevyzval sťažovateľku na schválenie jednotlivých úkonov.

46. Hoci sťažovateľka akceptuje, že žalovaný ju vyzval podaniami zo dňa 31. augusta 2018 a 6. decembra 2018, obsah týchto výziev smeroval len k tomu, aby sťažovateľka objasnila, kto za ňu koná, keďže nemá ustanovený štatutárny orgán. Zdôraznila však, že žalovaný vo vzťahu k predloženému splnomocneniu udelenému pánovi L. vo svojich výzvach nikdy jasne neuviedol, že predložené splnomocnenie považuje za obmedzené (len pre účely daňovej kontroly) či irelevantné. Obdobne neupozornil sťažovateľku ani na nedostatky splnomocnenia udeleného pánovi P. Rovnako žalovaný nevyzval sťažovateľku ani na predloženie nových plnomocnenstiev, pokiaľ tie predchádzajúce nie sú podľa jeho názoru postačujúce. Žalovaný rovnako v záujme zachovania práv daňového subjektu nepostupoval ani podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku a sťažovateľke neustanovil zástupcu.
47. **Kedže žalovaný nekonal v súlade s Daňovým poriadkom, nemožno podľa žalobkyne ani následné doručovanie oznámenia žalovaného žalobkyne na adresu jej sídla (resp. fikciu doručenia) považovať za zákonné doručenie. Fikcia doručenia akcentovaná správnym súdom preto nemohla vyvolať žiadne právne účinky. Kedže o existencii oznámenia žalovaného sa sťažovateľka dozvedela až z odpovede žalovaného zo dňa 17. júla 2019 (bod 23), správnu žalobu podala v lehote 2 mesiacov odo dňa doručenia tejto odpovede. Sťažovateľka sa preto považuje za opomenutú účastníčku, pričom o doručenie oznámenia žalovaného nežiadala z dôvodu, že jeho existencia je jej známa a v nadväznosti na odpoveď žalovaného doručení dňa 19. decembra 2019 sa s jeho obsahom oboznámila. Žiadala preto preskúmať oznámenie žalovaného po meritórnej stránke (reflektujúc princíp procesnej ekonomie), jej žaloba však spĺňala všetky náležitosti podľa § 57 v spojení s § 182 ods. 1 SSP. Správny súd však nepostupoval podľa § 179 ods. 1 SSP, teda neskúmal predmetnú žalobu ako správnu žalobu opomenutého účastníka.**
48. Vo vzťahu k podozreniam o účelovosti prekladania plnomocnenstiev sťažovateľkou (osobitne nevysvetlenie postupu ich predkladania) táto zdôrazňuje, že ani tieto pochybnosti nijakým spôsobom nezabavujú žalovaného povinnosti postupovať v súlade s Daňovým poriadkom a aj odstraňovať prípadné nedostatky podaní účastníka konania. Sťažovateľka zdôrazňuje, že podľa § 9 ods. 3 Daňového poriadku mohla mať v daňovom konaní len jedného zástupcu, preto nepovažovala za potrebné predložiť všetky plné moci naraz.
49. S ohľadom na vyššie uvedené sťažovateľka žiadala zrušiť uznesenie správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.



Sťažovateľka zdôraznila, že žalovaný vo vzťahu k predloženému splnomocneniu udelenému pánovi L. vo svojich výzvach nikdy jasne neuviedol, že predložené splnomocnenie považuje za obmedzené (len pre účely daňovej kontroly) či irelevantné.

50. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný, ktorý poukázal na správnosť a presvedčivosť odôvodnenia napádaného uznesenia a žiadal kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietnuť.

Z ODŮVODNENIA ROZHODNUTIA KASAČNÉHO SÚDU

51. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), (...) preskúmal napadnuté uznesenie správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

K požiadavke ustálenia predmetu konania a odstránenia väd podania vo veci samej pred rozhodnutím vo veci

52. *Kasačný súd sa v medziach sťažnosti sťažovateľky v prvom rade venoval procesnej stránke veci, a teda otázke, či správny súd nesprávnym procesným postupom porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces, ak jej žalobu skúmal v súlade so žalobným návrhom ako všeobecnú správnu žalobu podľa § 177 ods. 1 SSP, a to napriek jej tvrdeniu o postavení opomenutého účastníka konania.*
53. *Zaoberajúc sa predmetnou otázkou kasačný súd uvádza, že správna žaloba opomenutého účastníka podľa § 179 ods. 1 a nasl. SSP je osobitným žalobným typom, ktorým sa osoba, s ktorou sa malo konať ako s účastníkom konania, a ktorá tvrdí, že jej nebolo doručené rozhodnutie príslušného orgánu, môže za zákonom stanovených podmienok domáhať doručenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Doručením dotknutého rozhodnutia vzniká opomenutému účastníkovi právo využiť opravné prostriedky, ktoré právna úprava pripúšťa a v rámci ktorých môže byť následne aj materiálne zohľadnená vada neúčasti zákonom predpokladaného účastníka konania na správnom konaní (§ 179 ods. 3, 5 a 6 SSP).*
54. *Uplatniť tento žalobný typ môže nielen osoba, s ktorou príslušný orgán vôbec ako s účastníkom konania nekonal, ale aj osoba, ktorej príslúcha postavenie účastníka konania avšak správny orgán s ním prestal konať (bez vydania formálneho rozhodnutia) alebo s ním nekonal v rozhodnej časti konania. Zákonným znakom opomenutia účastníka konania v administratívnom konaní je teda to, že mu rozhodnutie orgánu verejnej správy nebolo doručené. (BARICOVÁ, J.; FEČÍK, M.; ŠTEVČEK, M.; FILOVÁ, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, str. 883). Žaloba opomenutého účastníka teda slúži výlučne na ochranu participatívnych práv účastníka konania.*
55. *Až po riadnom doručení rozhodnutia sa s ním opomenutý účastník môže oboznámiť, zvážiť jeho nedostatky, kvalifikovane formulovať svoje výhrady a následne aj využiť opravné prostriedky. Žalobca, tvrdiac, že je opomenutým účastníkom konania, môže formulovať aj eventuálny petit na zrušenie rozhodnutia pre prípad nepreukázania jeho postavenia opomenutého účastníka (pozri tiež postup podľa § 179 ods. 7 SSP).*
56. **Rozdiel medzi správnu žalobou opomenutého účastníka (§ 179 ods. 1 SSP) a všeobecnou správnu žalobou (§ 177 ods. 1 a nasl. SSP) je pomerne zásadný a prejavuje sa už v samotných podmienkach prístupu k súdu. Ide najmä o rozdielnu lehotu na podanie žaloby (§ 179 ods. 4 a § 181 ods. 1 SSP), ale aj o odlišné náležitosti žaloby (§ 182 ods. 1 písm. d) a ods. 2 písm. c) SSP).**



Pred odstránením vád správnej žaloby a ustálením rozsahu a predmetu súdneho prieskumu, správny súd nemôže rozhodnúť vo veci samej.

57. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že definičným znakom správnej žaloby opomenutého účastníka je dožadovanie sa doručenia rozhodnutia, nie je možné využívať lehotu na podanie žaloby opomenutého účastníka na podanie žaloby na meritórne preskúmanie rozhodnutia ktoré má žalobca k dispozícii. V tomto smere preto nemožno uznať argumentáciu sťažovateľky obhajujúcu ňou formulovaný petit žaloby podávanej v lehote pre opomenutého účastníka, tvrdiacej postavenie opomenutého účastníka a pritom žiadajúcej zrušenie rozhodnutia (bod 31).
58. Z opísaného skutkového stavu a na základe vyššie uvedených právnych záverov je kasačný súd toho názoru, že medzi formulovanými tvrdeniami sťažovateľky o jej postavení ako opomenutého účastníka a ňou formulovaným petitom a označením žaloby je rozpor.
59. V súlade s ustanovením § 59 ods. 1 až 3 SSP je povinnosťou správneho súdu v prípade nezrozumiteľnosti podania vo veci samej vyzvať toho, kto podanie urobil, aby podanie opravil, uviesť mu v čom je podanie nezrozumiteľné a poučiť ho o prípadných následkoch neodstránenia vád podania. Keďže správny súd je pri svojom rozhodovaní viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), ako prvý krok v rámci svojho procesného postupu si vždy musí ustáliť predmet a rozsah podanej správnej žaloby, aby mohol zvoliť správny procesný postup a posúdiť sporné skutočnosti. Pred odstránením vád správnej žaloby a ustálením rozsahu a predmetu súdneho prieskumu, správny súd nemôže rozhodnúť vo veci samej. Ústavný súd Českej republiky k tejto otázke judikoval: „aby mohol všeobecny súd o návrhu konať, musí návrh obsahovať náležitosti požadované § 42 ods. 4 a § 79 ods. 1 OSŘ, najmä musí obsahovať údaje nutné k tomu, aby bolo jasné, o čom a na akom podklade má súd rozhodnúť“ (rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 1162/08 zo dňa 14. mája 2009). Pokiaľ teda žaloba neobsahuje zákonom stanovené náležitosti, správny súd je pristúpiť k odstraňovaniu jej vád podľa § 59 ods. 1 až 3 SSP.
60. V preskúmvanej veci však správny súd takto nepostupoval, neumožnil a neuložil sťažovateľke odstrániť vady podanej žaloby, jednoducho ustáliť rozsah a predmet súdneho prieskumu. Logickým dôsledkom nesprávnej činnosti správneho súdu potom je vyzývanie sťažovateľky správnym súdom na doloženie kópie napádaného oznámenia žalovaného (bod 32), ktoré sa nevyžaduje pri správnej žalobe opomenutého účastníka (§ 182 ods. 2 písm. c) SSP), ako aj vyčítanie nesprávnej formulácie žalobného petitu, pokiaľ sťažovateľka chcela podať žalobu opomenutého účastníka. V samotnom napádanom uznesení sa táto vada konania prejavila tak, že správny súd vôbec neskúmal právnu otázku, či osoba, ktorá namieta nedostatky v doručovaní rozhodnutia môže byť považovaná za opomenutého účastníka konania a domáhať sa teda súdnej ochrany žalobným typom podľa § 179 ods. 1 SSP a v tejto súvislosti ani nemohol posúdiť možnosť dodržania lehoty na podanie žaloby opomenutého účastníka.

61. Vyššie uvedené skutočnosti vedú kasačný súd k záveru, že procesné pochybenia správneho súdu pri odstraňovaní vád správnej žaloby sťažovateľky a ustálení predmetu a rozsahu súdneho prieskumu dosiahli intenzitu zasahujúcu právo sťažovateľky na spravodlivý proces, pretože ustálenie týchto skutočností malo zásadný vplyv na posúdenie otázky dodržania lehoty na podanie žaloby a zabezpečenia jej prístupu k súdu. Napádané uznesenie preto trpí vadou podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP ktorá je dôvodom na jeho zrušenie.

K právnemu posúdeniu vád a účinnosti doručovania oznámenia žalovaného

62. Kasačný súd neopomína, že s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prípadu bude, po ustálení žalobného návrhu zo strany sťažovateľky, úlohou správneho súdu posúdiť rozhodujúcu otázku nastúpenia účinkov doručenia oznámenia žalovaného sťažovateľke. Keďže správny súd v napádanom uznesení formuloval svoj právny názor na túto otázku, preferujúc materiálny prístup k spravodlivosti a v záujme predchádzania zbytočným prietahom v súdnom konaní, preskúmal kasačný súd aj tú časť kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktorá smerovala proti právnemu posúdeniu vád doručovania oznámenia žalovaného.
63. Kasačný súd bol v druhej línii argumentácie sťažovateľky vyzvaný zodpovedať otázku, či pán P. a pán L. na základe splnomocnení predložených sťažovateľkou počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, mali oprávnenie ju zastupovať vo vyrubovacom (a odvolacom) konaní. Ustálenie odpovede na túto otázku má totiž zásadný vplyv na posudzovanie účinkov doručovania zo strany žalovaného a tým aj dodržania lehoty na podanie žaloby zo strany sťažovateľky.
64. Medzi sťažovateľkou a žalovaným je v zásade nesporné, že v priebehu daňovej kontroly, dňa 14. mája 2018, skončila konateľke sťažovateľky funkcia a miesto konateľa/konateľky sťažovateľky zostalo do dnešného dňa neobsadené. Rovnako je nesporné, že zástupca sťažovateľky Ing. J. H. s účinnosťou k 24. máju 2018 vypovedal plnomocenstvo na zastupovanie sťažovateľky vo veci daňovej kontroly (§ 9 ods. 5 Daňového poriadku). Od tohto dňa sťažovateľka nebola v daňovej kontrole nikým zastúpená, a súčasne nemala štatutárny orgán, ktorý by za ňu mohol konať.
65. Počas daňovej kontroly, dňa 5. júla 2018, bolo žalovanému predložené splnomocnenie sťažovateľky zo dňa 13. mája 2018 pre pána P. P. Obsah a rozsah predmetného splnomocnenia (bod 5) je možné považovať za jasný a určitý (§ 9 ods. 2 Daňového poriadku). Kasačný súd sa stotožňuje s pohľadom žalovaného ako aj správneho súdu v tom, že toto splnomocnenie bolo výslovne určené len pre podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania na základe ZEP, o čom nemohli vzniknúť žiadne rozumné pochybnosti. Predmetné splnomocnenie nezakladalo pánovi P. oprávnenie zastupovať sťažovateľku v daňovej kontrole a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní v celom rozsahu. Vzťahovalo sa výlučne len na doručovanie už vytvorených podaní sťažovateľky prostredníctvom elektronického doručovania. Argumentáciu sťažovateľky je v tejto časti preto potrebné odmietnuť.
66. Druhým sporným splnomocnením bolo splnomocnenie zo dňa 2. mája 2018 pre T. L., ktoré bolo žalovanému vo vyrubovacom konaní doručené sťažovateľkou dňa 3. októbra 2018 a od tohto dňa bolo aj voči žalovanému účinné (§ 9 ods. 4 Daňového poriadku). Rozsah tohto splnomocnenia bol vymedzený tak, že sa vzťahuje „na vykonanie úkonov... na zastupovanie pred Daňovým úradom Nitra vo veci kontroly na dani z DPH... za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18. 1. 2018“ (bod 11).

67. Kasačný súd sa nestotožňuje s právnym názorom správneho súdu a žalovaného, že toto splnomocnenie sťažovateľky sa vzťahovalo výlučne len na procesný postup daňovej kontroly, a nevzťahovalo sa na nadväzujúce vyrubovacie konanie. Nie je totiž možné opomíňať fakt, že daňová kontrola (§ 44 a nasl. Daňového poriadku) a vyrubovacie konanie (§ 68 a nasl. Daňového poriadku) na seba úzko nadväzujú. Previazanosť týchto procesných inštitútov je zrejme už zo samotnej právnej úpravy, keďže úkon ukončujúci daňovú kontrolu – doručenie protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku), je *ex lege spojený s momentom začatia nadväzujúceho vyrubovacieho konania* (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku). *Daňovú kontrolu a nadväzujúce vyrubovacie konanie pritom vedie spravidla rovnaký orgán* (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku). *Daňový subjekt preto môže byť v legitímnom očakávaní, že splnomocnenie, ktoré udelil splnomocnencovi „vo veci kontroly na dani z DPH... za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18. 1. 2018“ sa vzťahuje na celé konanie, ktoré začína kontrolou a končí vydaním rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.*
68. Pri posudzovaní splnomocnenia v tejto veci je tiež podľa právneho názoru kasačného súdu potrebné prihliadať na konkrétne okolnosti prípadu. Splnomocnenie pre T. L. sťažovateľka predložila v nadväznosti na výzvu žalovaného na upresnenie, kto a na základe akého oprávnenia za sťažovateľku konaná vo vyrubovacom konaní. Z úkonu sťažovateľky možno vyvodzovať, že táto predmetné splnomocnenie považovala za postačujúce pre preukázanie jej zastúpenia pánom L. vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd je preto, jednak z dôvodu prepojenia daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj z dôvodu predloženia splnomocnenia vo vyrubovacom konaní toho názoru, že splnomocnenie pre pána L. mohlo byť vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu považované za splnomocnenie aj pre vyrubovacie konanie.
69. Žalovaný, aj keď nebol názoru, že splnomocnenie žalobcu platí aj pre vyrubovacie konanie, mal nadobudnúť prinajmenšom pochybnosti o tom, či sa takéto splnomocnenie nevzťahuje aj na vyrubovacie konanie (*mutatis mutandis* rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 13/2017 zo dňa 1. marca 2018, bod 4.17), a preto bol povinný túto skutočnosť ustáliť.
70. Pokiaľ preto bolo žalovanému vo vyrubovacom konaní predložené splnomocnenie na zastupovanie sťažovateľky, z ktorého bola zrejme vôľa splnomocnenca ako aj splnomocniteľa, avšak existovali nejasnosti o určitosti vymedzenia konania, na ktoré sa vzťahuje, bolo povinnosťou žalovaného upozorniť sťažovateľku na zistený nedostatok a vyzvať ju, resp. jej splnomocneného zástupcu na odstránenie väd predloženého splnomocnenia (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 62/2013 zo dňa 18. decembra 2013, sp. zn. 6 Sžf 29/2014 zo dňa 25. marca 2015 a iné). Nedostatky splnomocnení na zastupovanie v daňovom konaní totiž majú odstrániteľný charakter (*mutatis mutandis* rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 45/2015 zo dňa 21. júna 2017).
71. Vychádzajúc z administratívneho spisu možno konštatovať, že žalovaný nevyzval sťažovateľku a ani T. L. na odstránenie nedostatkov splnomocnenia zo dňa 2. mája 2018 tak, že by oboznámil sťažovateľku s nedostatkami tohto splnomocnenia, ale bez ďalšieho naň neprihliadal a všetky písomnosti v konaní naďalej doručoval na adresu sídla sťažovateľky.
72. Sťažovateľka opätovne predložila splnomocnenie zo dňa 2. mája 2018 pre T.L. aj v odvolacom konaní v nadväznosti na výzvu žalovaného



Nedostatky splnomocnení na zastupovanie v daňovom konaní majú odstrániteľný charakter (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 45/2015 zo dňa 21. júna 2017).

o upresnenie, kto za sťažovateľku podal odvolanie, keď táto nemá ustanoveného konateľa (bod 15). Urobila tak podaním zo dňa 1. januára 2019, ktoré bolo podpísané T. L. a v ktorom bolo opätovne deklarované, že tento je aj splnomocneným zástupcom sťažovateľky s účinnosťou od 3. októbra 2018 (bod 16). Ani v nadväznosti na tento úkon žalovaný nevyzval sťažovateľku na odstránenie nedostatkov predloženého splnomocnenia a toto bez ďalšieho neakceptoval. Opätovne doručoval všetky listiny priamo na adresu sídla sťažovateľky.

73. Vyššie uvedené skutočnosti, najmä však fakt, že formulácia splnomocnenia zo dňa 2. mája 2018 udeleného sťažovateľkou T. L. umožňovala chápať rozsah splnomocnenie ako udelené na vyrubovacie konanie aj na odvolacie konanie (bod 67 a 68) ako aj skutočnosť, že prípadne pochybnosti o tom, na ktoré konanie sa splnomocnenie vzťahuje žalovaný neodstraňoval výzvou na odstránenie zistených nedostatkov (bod 69 a 70), vedú kasačný súd k záveru, že prvostupňové rozhodnutie ako ani oznámenie žalovaného neboli bez riadneho zdôvodnenia doručované zvolenému zástupcovi sťažovateľky.
74. Kasačný súd sa tiež nezhoduje ani s právnym názorom správneho súdu na aplikáciu § 9 ods. 7 Daňového poriadku. Podľa tohto ustanovenia: „*Správca dane môže na účely správy daní ustanoviť zástupcu aj právnickej osobe, ktorej nie je možné doručiť písomnosť na adresu sídla uvedeného v obchodnom registri alebo v inom registri a jej iná adresa nie je správcovi dane známa, alebo ktorá nemá osobu spôsobilú konať v jej mene, alebo ak je sporné, kto je oprávnený za právnickú osobu konať. Ustanovenie odseku 6 sa použije primerane.*“
75. V právnom poriadku Slovenskej republiky sú obchodné spoločnosti, akou je aj sťažovateľka, samostatnými (od konateľov a spoločníkov oddelenými) subjektami práva, ktoré majú spôsobilosť mať práva a povinnosti ako aj spôsobilosť vykonávať právne úkony (§ 56 ods. 1 Obchodný zákonník v spojení § 18 ods. 1 č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník). Spôsobilosť právnických osôb na práva a na právne úkony vyplýva aj priamo z čl. 14 Ústavy (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 109/05 zo dňa 20. apríla 2005, publikované v ZNaÚS pod č. 78/2005).
76. Právnické osoby sú tiež adresámi práva na spravodlivý a zákonný proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“). Tomuto právu zodpovedá práve taký procesný postup orgánov verejnej moci, ktorý umožňuje dotknutej osobe (či už fyzickej alebo právnickej) hájiť v konaní, ktoré sa priamo dotýka jej práv a povinností, svoje práva a právom chránené záujmy a procesne sa brániť proti prípadnému excesívnemu výkonu verejnej moci. V daňovom konaní sú pritom vždy v hre majetkové práva účastníka konania, prípadne nepriamo na nich

nadväzujúce majetkové záujmy tretích osôb (potenciálnych veriteľov účastníka konania). „Ústavný rozmer daňového konania vidí ústavný súd najmä v ochrane majetkovej sféry daňových subjektov, a preto sú isté princípy daňového konania neoddeliteľne späté i s právom na pokojné užívanie majetku podľa čl. 20 ods. 1 ústavy (k tomu analogický prístup Európskeho súdu pre ľudské práva k čl. 1 dodatkového protokolu; napr. vec *Intersplay 10 v. Ukrajina* č. 803/02, vec *Di Belmonti v. Taliansko* č. 72638/01, vec *Buffalo Srl v. likvidácii v. Taliansko* č. 38746/97)“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 398/2018 zo dňa 5. septembra 2018, bod 32).

- 77. S ohľadom na špecifikované limity výkladu všeobecne záväzných právnych predpisov kasačný súd zastáva názor, že oprávnenie správcu dane ustanoviť zástupcu právnickej osoby podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku nemožno vykladať v rozpore s požiadavkami vyplývajúcimi z práva na spravodlivý a zákonný proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy a ani spôsobom vytvárajúcim nepríjemný priestor pre svojvoľu orgánov verejnej moci.** Aj pri zvažovaní uplatnenia predmetného ustanovenia je správca dane povinný zvažovať okrem iného požiadavku prihladenia na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov pri správe daní (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku) a zásadu úzkej súčinnosti s daňovými subjektami (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku). Sledujúc vyššie uvedené zásady, ako aj princípy vychádzajúce z práva na spravodlivý proces, je podľa právneho názoru kasačného súdu § 9 ods. 7 Daňového poriadku potrebné vykladať tak, že ak vznikne v dôsledku okolností predvídaných predmetným ustanovením situácia objektívne vyvolávajúca pochybnosti o účinkoch úkonov správcu dane (napr. doručenie jeho úkonov) alebo daňového subjektu (napr. preberanie úkonov, či absencia fyzickej osoby oprávnenej konať v mene právnickej osoby), je povinnosťou správcu dane ustanoviť daňovému subjektu (právnickej osobe) zástupcu. Len takýto postup umožní, aby v daňovom konaní nedošlo k situácii, keď sa rozhoduje o právach a povinnostiach právnickej osoby bez toho, aby bolo s určitosťou zrejmé, že úkony boli tejto právnickej



Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Napádané uznesenie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a v konaní pred správnym súdom došlo k porušeniu procesných predpisov v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP.



POZNÁMKA: V predmetnej veci išlo o osobitný procesný stav v daňovom konaní – konanie s právnickou osobou (nezrušenou) s dlhodobou neob-

sadeným štatutárnym orgánom bez zvoleného zástupcu. Išlo o viacero sporných otázok, z hľadiska judikatúrneho má relevanciu otázka výkladu § 9 ods.7 Daňo-

vého poriadku – kompetencie správcu dane na účely správnych daní ustanoviť právnickej osobe zástupcu.

JUDr. Pavol Nad'

osobe riadne doručené a v mene právnickej osoby aj prebraté a následne podané oprávnenou osobou.

- 78. Na vyššie uvedenom v zásade nič nemení ani žalovaným zdôrazňované porušenie povinnosti ustanoviť štatutárny orgán právnickej osobe do troch mesiacov od zániku či skončenia funkcie osoby, ktorá je jediným štatutárnym orgánom (§ 66 ods. 1 Obchodného zákonníka). Následkom porušenia tejto povinnosti môže byť totiž začatie konania o zrušení obchodnej spoločnosti (§ 68b ods. 1 písm. b) Obchodného zákonníka v spojení s § 304 písm. a) a nasl. zákona č. 161/2015 Z. z. Civilný mimosporový poriadok; ďalej len „CMP“).** Obchodná spoločnosť pritom môže porušenie predmetnej povinnosti konvalidovať s následkom ukončenia konania o jej zrušení (§ 309c CMP). Samotná právnická osoba – obchodná spoločnosť však zaniká až výmazom z obchodného registra v dôsledku rozhodnutia príslušného súdu o jej zrušení (§ 68 ods. 1, 2 a 4 písm. b) Obchodného zákonníka). Inými slovami, aj právnická osoba, ktorá nemá po dobu dlhšiu ako tri mesiace ustanovený štatutárny orgán, je naďalej až do svojho zániku samostatným subjektom práv (vrátane práva na spravodlivý proces) a na jej práva je správca dane povinný v daňovom konaní dbať (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku).
- 79. Doteraz uvedené vedie kasačný súd k záveru, v zhode s námetkami sťažovateľky, že napádané uznesenie správneho súdu vychádza vo vzťahu k posudzovaniu vád doručovania oznámenia žalovaného z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.**
- 80.** Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že jeho pozornosti neunikol rozpor medzi obsahom vyjadrenia sťažovateľky zo dňa 5. júna 2018 (bod 3), podľa ktorého v predmetnom období nemala mať sťažovateľka ustanovený štatutárny orgán a ani nemala určeného splnomocneného zástupcu, a preto nemohla poskytovať žalovanému súčinnosť a skutočnosťou, že dodatočne boli v konaní predkladané splnomocnenia podpísané konateľkou M. Z. datované pred jej odvolaním z funkcie. Aj kasačnému súdu z toho vyvstávajú pochybnosti o účelovosti postupu splnomocnencov sťažovateľky.
- 81.** Na základe vyššie uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Napádané uznesenie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a v konaní pred správnym súdom došlo k porušeniu procesných predpisov v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP. Kasačný súd preto napádané uznesenie správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. **V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu, po tom čo si ustáli, kto je osoba oprávnená konať za žalobkyňu, vyzvať ju na odstránenie nedostatkov správnej žaloby, najmä vo vzťahu k možnosti podania žaloby opomenutého účastníka. Po ustálení obsahu žaloby správny súd prípadne posúdi otázku zákonnosti doručovania napadnutého oznámenia žalovaného a zo svojich záverov v tejto otázke vyvodí zodpovedajúce procesnoprávne a hmotnoprávne dôsledky.**
- 82.** V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP). ■

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DPPO

V decembri 2022 sa MLK pre DPPO zaoberala praktickým problémom v súvislosti s komponentným odpisovaním DHM, ktorý je možné takto daňovo odpisovať iba v tom prípade, ak bol obstaraný po roku 2009 a iba pri určitých druhoch majetku. Členovia MLK pre DPPO preto podporia do budúcnosti úpravu legislatívy v tejto oblasti. V poslednom období si naši členovia aktívne venovali príprave návrhov a pripomienok a to v súvislosti ad1) s návrhom usmernenia k dokumentácií transferových cien; ad2) s návrhom zákona o premenách obchodných spoločností a družstiev tak, aby bola paralelne riešená aj daňová oblasť; ad3) so zákonom o nadáciách, pričom v oblasti da-

ňového práva je teraz prioritou, ako ošetriť vklady aj výplaty beneficiantom, ale napr. aj príjmy z prenájmu; ad4) v súvislosti s návrhom zákona o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín (Pilier II). Svoje návrhy a pripomienky členovia komisie diskutujú v rámci pracovných skupín zriadených pri MF SR a pravidelne sa zúčastňujú aj na konzultáciách. Pokiaľ ide o podnety z praxe, členovia komisie diskutovali na posledných zasadnutiach nekonzistentnosť názorov FR SR s názormi MF SR.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DPFO

Na januárovom zasadnutí MLK pre DPFO členovia komisie krátko diskutovali možnosť navrhovať témy záverečných vysokoškolských študentských prác. Táto možnosť vyplynula z diskusie so zástupcami vysokých škôl pri príležitosti vyhodnotenia súťaže organizovanej SKDP, Tax Advisor Award 2022. Daňoví poradcovia majú teraz možnosť navrhnuť témy tak, aby boli pre nich pri hodnotení atraktívnejšie a zároveň, aby témy, ktoré študenti spracujú do záverečnej práce, boli zaujímavé aj pre prax. Témou diskusie boli aj tantiémy pre členov štatutárnych a dozorných orgánov v kontexte Informácie FR SR k povinnostiam platiteľa dane pri výplate podielov na zisku (dividend) spoločníkov – FO rezidentov SR v roku 2023. Komisia sa zaoberala otázkou, či pri kvalifikácii príjmu za tantiému členovia komisie aplikovali v praxi okrem

gramatického znenia ZDP a Informácie FR SR aj doplňujúce podmienky napr. vzťah s § 2/b ZDP t. j. skutočnosť, že vo svojej podstate je tantiéma vyplácaná vždy za činnosť FO, alebo zohľadňovali výšku tantiémy. Kancelárii SKDP bola doručená odpoveď MF SR k žiadosti MLK pre DPFO o stanovisko k problematike identifikácie nepeňažného príjmu pri majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a pri ktorom je uplatňovaná tzv. paušalizácia výdavkov v zmysle § 19/2/t ZDP. Vo februári sa komisia zaoberala problematikou v súvislosti s jednorazovým dobitím stravovacej karty a následným posúdením tejto transakcie v súvislosti s aplikáciou oslobodenia od dane do výšky 500 EUR/rok v zmysle § 5/7/o ZDP.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Metodicko-legislatívna komisia sa na decembrovom zasadnutí venovala vyhodnoteniu a záverom k odborným témam a otázkam prezentovaným na Metodických dňoch za oblasť DPH, ktoré sa týkali uplatnenia DPH pri predaji pozemkov, súvisiacich s úhradami za tovary a služby vo virtuálnej mene, a problematiky predaja hnutelného majetku a spätného lízingu v kontexte rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-201/18 Mydibel. Téma spätného lízingu v kontexte judikátu Mydibel sa následne diskutovala na januárovom zasadnutí Komisie MF SR na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH s cieľom potvrdenia doterajšieho prístupu, prípadne zjednotenia sa na novom prístupe v súlade s uvedeným judikátom.

Metodická komisia MF SR sa na januárovom zasadnutí za účasti zástupcov FR SR a zástupcov metodicko-legislatívnej komisie SKDP zaoberala aj témou určenia základu dane pri dodaní tovaru a služby v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/05, C-295/17, 90/20 a iné, pri ktorej išlo o otázku zahrňovania zmluvných pokút a iných položiek do základu dane, a tiež témou daňovej neutrality pri nadobudnutí tovaru z iného ČS pri oneskorenom doručení faktúry a pri oneskorenej registrácii v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-895/19. Analýza problematiky, vyjadrenia MF SR, FR SR ako aj naše vyjadrenia, a závery k aplikácii DPH, sú

formulované v zápise zo zasadnutia, ktorý sa zverejňuje aj zo strany MF SR a Finančnej správy.

Podnety diskutované na decembrovom a januárovom zasadnutí komisie sa týkali metodických otázok odpočítania DPH zo vstupov, na ktoré bola poskytnutá dotácia z verejných zdrojov, problematiky dotácie z pohľadu DPH na výstupe, daňového režimu vystavovateľov palivových kariet v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-235/18 VEGA International a pracovný dokument Európskej komisie č. 1046.

V nadväznosti na úspešnú konferenciu venovanú podvodným konaniam v súvislosti s DPH, členovia metodicko-legislatívnej komisie sa odborne venujú príprave plánovanej druhej konferencii s osobnou účasťou daňových poradcov, zástupcov MF SR, FR SR, NSS SR a NSS ČR, ktorá sa má uskutočniť v apríli 2023.

V roku 2023 je plánovaných spolu 8 zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie formou osobnej aj online účasti. Najbližšie plánované zasadnutie sa uskutoční 12. apríla 2023. Na platforme metodicko-legislatívnej komisie sú vítané akékoľvek námety na legislatívnu úpravu zákona a podnety metodického charakteru z aplikačnej praxe zo strany členov SKDP.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

V nadväznosti na diskusiu na zasadnutiach v minulom roku metodicko-legislatívna komisia v januári 2023 adresovala Ministerstvu financií SR podnet na legislatívnu úpravu Daňového poriadku s cieľom umožniť daňovému subjektu iniciovať konanie o mimoriadnom opravnom prostriedku aj v čase po začatí súdneho konania (po podaní správnej žaloby). V roku 2023 sú plánované spolu tri zasadnutia metodicko-legislatívnej

komisie formou osobnej aj online účasti. Najbližšie plánované zasadnutie sa uskutoční 18. apríla 2023. Na platforme metodicko-legislatívnej komisie sú vítané akékoľvek námety na legislatívnu úpravu zákona a podnety metodického charakteru z aplikačnej praxe zo strany členov SKDP.

Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík

METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE ÚČTOVNÍCTVO

Členovia komisie na decembrovom zasadnutí MLK pre účtovníctvo privítali online riaditeľku odboru metodiky účtovníctva MF SR, Máriu Makrovskú, ktorá informovala členov komisie o pripravovaných zmenách v oblasti účtovníctva, ktoré sa očakávajú v roku 2023. Zároveň členovia komisie viedli diskusiu k pod-

netu z praxe v súvislosti s nákupom strieborných mincí a tehličiek, ktoré niektoré spoločnosti ponúkajú na trhu, pričom v rámci marketingovej stratégie prezentujú, že v prípade nákupu majú spoločnosti možnosť daňovej optimalizácie.

Vedúci: Mag. et Mgr. Branislav Kováč



Sľub daňových poradcov

V Slovenskej komore daňových poradcov sme dňa 16. januára 2023 privítali 27 nových daňových poradcov, ktorí zložili sľub do rúk prezidentky Slovenskej komory daňových poradcov – JUDr. Ing. Miriam Galandovej:

- Andacká Slobodová Adriána, Ing.
- Barátová Andrea, Ing.
- Benková Marcela, Ing.
- Böszörményi Jana, Ing.
- Dopjera Andrej, Ing.
- Durilová Katarína, Ing.
- Dvorská Jana, Ing.
- Gereg Radoslav, Ing.
- Hurteková Adriána, Ing.
- Jenčová Katarína, Ing.
- Jendželovská Veronika, Ing.
- Jurková Zuzana, Ing.
- Kulich Adam, Ing.
- Kurková Andrea, Ing.
- Kusendová Petra, Ing.
- Machová Nora, Ing.
- Masaryk Marek, Ing.
- Molčanová Nina, Mgr. Bc.
- Párik Pavol, Ing.
- Pastornická Katarína, Ing.
- Pintšová Martina, Ing.
- Poľančíková Simona, Ing.
- Ptáček Tomáš, Ing.
- Rehák Michal, Ing.
- Šulajová Kristína, Ing.
- Vrábel Martin, Ing.
- Žabinská Janka, Ing.



Zloženiu sľubu predchádzalo úspešné zvládnutie písomnej aj ústnej časti skúšok na získanie osvedčenia na výkon daňového

poradenstva. Novým kolegom gratulujeme a prajeme im mnoho úspechov pri výkone povolania daňového poradcu. ■

Konferencia Účtovníctvo 2023

17. januára 2023 sa mohli daňoví poradcovia aj odborná verejnosť zúčastniť prvého ročníka konferencie Účtovníctvo 2023. Konferenciu gestoroval a moderoval Mag. et Mgr. Branislav Kováč, PhD., viceprezident SKDP, vedúci metodicko-legislatívnej komisie pre účtovníctvo a partner spoločnosti VGD Slovakia, s.r.o. Lektori z radov daňových poradcov (Ing. Vladimíra Mačuhová, Ing. Mgr. Martin Tužinský, PhD., Ing. Milan Gedeon, Ing. Mária Sameková, Ing. Marcela Bošková, Ing. Pavol Pohánka), zamestnancov MF SR (Ing. Mária Horváthová), akademického prostredia (prof. Ing. Miloš Tupach, PhD.) a SKAU (Ing. Mária Cvečková) previedli účastníkov mimoriadne zaujímavými témami:



- Odhady v účtovníctve
- Úskalia IFRS so zameraním na nedostatky účtovných závierok zostavených podľa IFRS a výzvy pri aplikácii IFRS na Slovensku
- Virtuálna mena v účtovníctve
- Elektronizácia účtovníctva
- Európske štandardy vykazovania o udržateľnosti (CSRD) – zmeny v požiadavkách na nefinančné výkazníctvo
- Pokuty za porušenie z. o účtovníctve
- Aplikačné problémy účtovania organizačných zložiek
- Vybrané problémy z praxe a zamyslenie sa nad potrebou úpra-

- vy postupov účtovania v podvojnóm účtovníctve
- Odložená daň z pohľadu IAS
- Rodinné podniky v SR (v kontexte z. o sociálnej ekonomike a sociálnych podnikoch)
- Očakávané zmeny 2023

Za otvorenie konferencie pekne ďakujeme pani Ing. Márii Makrovskej, CA, DiplFR, riaditeľke odboru pre legislatívu a metodiku účtovníctva, Sekcia daňová a colná Ministerstva financií SR, ktorá vo svojom príhovore krátko zhrnula vývoj slovenského účtovníctva a upozornila na jeho míľniky počas uplynulých 30 rokov. ■





Stretnutie SKDP s ministrom spravodlivosti SR

Dňa 30. januára si zástupcovia SKDP (Miriam Galandová, Branislav Kováč a Adriana Horváthová) na stretnutí s Ministrom spravodlivosti a prešli otázky vzájomnej novej spolupráce. Vyjadrili sme želanie, aby pri úpravách rôznych právnych inštitútov a procesov, bol braný ohľad aj na daňovo-odvodové hľadisko, nakoľko v opačnom prípade sa daná právna úprava stane pre adresátov nezaujímavou a nedosiahne sa sledovaný cieľ.

V tomto kontexte sme boli požiadaní o prezentovanie daňového pohľadu na pripravovanú úpravu týkajúcu sa súkromnoprávných nadácií, nakoľko v tomto prípade je daňové hľadisko mimoriadne dôležité a navrhnuté bude priamo spolu s návrhom zákona.

Otvorili sme aj otázku zastupovania daňovými poradcami na súdoch prvého stupňa, tu sa nám však nepodarilo nájsť spoločné riešenie, ktoré by bolo možné v rámci časového rámca do nadchádzajúcich volieb, realizovať. Prínosom by však bola spolupráca s justičnou akadémiou, v rámci ktorej sa plánuje v blízkej dobe vzdelávanie sudcov aj v oblasti daní a odvodov, nakoľko aktuálne sú v procese kreovania nižšieho stupňa správnych súdov. Práve v rámci nich je snaha o špecializáciu na finančné spory.

Tešíme sa na spoluprácu.

Stretnutie SKDP na ministerstve financií



Dňa 11. januára prijala pani Ing. Daniela Klučková, generálna riaditeľka daňovej a colnej sekcie a pán JUDr. Toško Beran, riaditeľ odboru legislatívy finančnej správy a správy daní na stretnutí, predmetom ktorého bola vzájomná spolupráca SKDP a MF SR ako gestorského ministerstva.

Zástupcovia MF SR nás ubezpečili, že aj napriek tomu, že SKDP keďže nie je povinne pripomienkujúci subjekt, bude v rámci prerokovávaní pripomienok v rámci medzirezortných pripomienkových konaní aj naďalej prizývaná tak, ako tomu bolo doposiaľ.

Obe strany vyjadrili spokojnosť s tým, že opäť začali zasadať „ministerské komisie“, na ktorých sa zúčastňujú spolu s FR SR a riešia nejasnosti v daňových predpisoch. Zhodli sa na tom, že predmetom diskusie týchto komisií bude len všeobecná úprava a nebudú sa riešiť individuálne prípady.

Predmetom diskusie bol aj zákon 78/1992 Zb. o daňových poradcach a SKDP, v rámci ktorého sme dohodli drobné úpravy, ktoré budeme realizovať ak bude zákon predmetom novelizácie.

Na záver zúčastnení vyjadrili vzájomnú snahu aj naďalej spolupracovať v odbornej oblasti a túto spoluprácu rozvíjať. ■

Pracovná skupina pri MF SR k legislatívnej úprave premien

V prvom štvrtroku 2023 bol v MPK zverejnený návrh zákona o premenách obchodných spoločností a družstiev. V prvom rade ide o transpozíciu Smernice EP a Rady (EÚ) 2019/2121 z 27. novembra 2019, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2017/1132, pokiaľ ide o cezhraničné premeny, zlúčenia alebo splynutia a rozdelenia do slovenského právneho poriadku.

Zástupcovia SKDP už v roku 2022, kedy sa objavila v LP Predbežná informácia, iniciovali vznik pracovnej skupiny pri MF SR s cieľom súbežne s transpozíciou smernice podchytiť aj riešenia v daňovej oblasti. Už v júni 2022 sme mali pripravených niekoľko návrhov a pripomienok. V roku 2023 prebehli dve stretnutia na MF SR, ktorých sa zúčastnili členovia prezidia

SKDP a vybraní členovia MLK pre DPPO. K týmto pracovným stretnutiam sa pripojili už aj zástupcovia SKAU. V rámci MPK sme pripravili a zaslali 27 nových pripomienok a zúčastnili sme už aj konzultácií k zaslaným pripomienkam. Pracovná skupina zriadená pri MF SR aktuálne diskutuje návrhy alternatívnych režimov zdaňovania podnikových kombinácií. ■

skdp.sk

Vydavateľ:

Slovenská komora daňových poradcov,
Trnavská cesta 74A, 821 02 Bratislava,
IČO SKDP: 17060273,
IČ DPH: 2021085968,
IBAN: SK25 0900 0000 0004 2345 9067,
BIC: GIBASKBX

ISSN 2644-688X



9 772644 688012