

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

doc. JUDr. Ing. Matej  
Kačaljak, PhD.

**Zmluvná výroba a jej daňové aspekty**

JUDr. Ján Dancák

**Zníženie administratívnej záťaže pre malé podniky spojené s uplatňovaním DPH**

Mgr. Zuzana  
Moravčíková Kolenová

**Zodpovednosť štatutárneho orgánu pri úpadku a hroziacom úpadku spoločnosti**

Judikát

**Účasť na daňovom podvode - absencia nevyhnutných opatrení daňového subjektu**

Judikát

**Pozastavené podnikateľské oprávnenie v čase zdaniteľného obchodu**

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,  
PhD., LL.M., FCCA, FCI Arb.**

– 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:

**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

Uzavierka odbornej časti:

31. júna 2023

Dátum vydania: 15. júna 2023

**Príhovor****Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo**

generálny štátny radca, vedúci oddelenia DPH, MF SR

**M**ilí čitatelia,

pred nadchádzajúcim letom sa do vašich rúk dostáva ďalšie číslo Bulletinu, časopisu predstavujúceho cenný zdroj názorov renomovaných odborníkov v oblasti daňového práva, ako aj významných rozhodnutí slovenských súdov a Súdneho dvora. Je pritom úžasné konštatovať, že za svoju viac ako dvojiročnú históriu Vám autori v desiatkach príspevkov ponúkli svoj pohľad tak na oblasť teórie daňového práva, ako aj na reálne, či možné aplikačné problémy zložitých právnych noriem v praktickom živote. Samozrejme, nie je možné opomenúť mimoriadnu pridanú hodnotu v podobe početných analýz zásadných rozhodnutí pochádzajúcich zo súdnych siení. Ako to býva zvykom, nie je tomu inak ani tento raz, keďže druhé tohtoročné číslo Bulletinu obsahuje príspevky troch autorov a rozbor dvoch rozsudkov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

V prvom príspevku z pera Mateja Kačaljaka s názvom „Zmluvná výroba a jej daňové aspekty“ autor poukazuje na potenciálny problém spočívajúci v nerovnakom prístupe dotknutých subjektov v koncepte zmluvnej výroby v oblasti dane z príjmov, predovšetkým však v transferovom oceňovaní, a okrajovo sa dotýka aj oblasti dane z pridanej hodnoty. Problematika je v príspevku analyzovaná na viacerých prípadových štúdiách, čo určite robí z predmetného príspevku mimoriadne zaujímavé a prínosné čítanie.

Ján Dancák z Ministerstva financií Slovenskej republiky pripravil rozbor smernice Rady, ktorá je predmetom transpozície v rámci aktuálne pripravovanej novely zákona o dani z pridanej hodnoty. Cieľom tejto úpravy je primárne úprava podmienok uplatňovania pravidiel DPH malými podnikmi neusadenými v členskom štáte, v ktorom vykonávajú ekonomickú činnosť, a dosiahnutie čo najväčšieho súladu v ich zaobchádzaní s malými podnikmi, ktoré sú v tomto členskom štáte usadené. Na prvý pohľad racionálny cieľ. Názor na to, či rozsah očakávanej úľavy od administratívnych povinností bude až taký signifikantný, si určite urobíte po dočítaní jeho príspevku.

V neposlednom rade vám v Bulletine prinášame aj článok advokátky Zuzany Moravčíkovej Kolenovej, cieľom ktorého je upriamenie pozornosti na osobitné zodpovednosti štatutárneho orgánu pri vedení obchodnej spoločnosti, a to najmä pri jej úpadku, či hroziacom úpadku, ktoré vyplývajú z viacerých právnych predpisov.

V časti týkajúcej sa rozhodovacej činnosti súdov tentoraz predseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, Pavol Nad', vybral dva rozsudky tohto súdu, ktoré sa týkajú problematiky DPH, pričom v oboch konaniach sa rozhodovalo o kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva SR proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici. Kým prvý z analyzovaných rozsudkov sa týka podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, v druhom prípade najvyšší správny súd rozhodol o kasačnej sťažnosti založenej na dôvode nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, týkajúcej sa odmietnutia práva na odpočítanie dane z dôvodu, že u platiteľa, ktorý si uplatňoval právo na odpočítanie dane, boli naplnené podmienky pre odmietnutia tohto práva na základe tzv. Axel Kittel testu.

V závere tohto čísla nájdete tradičné rubriky „Z činností metodicko-legislatívnych komisií SKDP“ a „Zo života SKDP“.

Iste uznáte, že aktuálne číslo Bulletinu má svojím obsahom opäť výrazný potenciál rozšíriť počas nadchádzajúcich slnečných dní vaše poznatky a obzory.

Záverom mi dovoľte vám v mene celej redakčnej rady popriať príjemné letné dni plné radosti a zaslúženého oddychu!

## Hlavné témy

4

## Zmluvná výroba a jej daňové aspekty

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

11

## Zníženie administratívnej záťaže pre malé podniky spojené s uplatňovaním DPH

JUDr. Ján Dancák

18

## Zodpovednosť štatutárneho orgánu pri úpadku a hroziacom úpadku spoločnosti

Mgr. Zuzana Moravčíková Kolenová

25

## Účasť na daňovom podvode - absencia nevyhnutných opatrení daňového subjektu

Judikát

33

## Pozastavené podnikateľské oprávnenie v čase zdaniteľného obchodu

Judikát

## Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP .....	42
Zo života SKDP .....	43

## Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu [tajomnik@skdp.sk](mailto: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.

# Zmluvná výroba a jej daňové aspekty



doc. JUDr. Ing.  
Matej Kačaljak, PhD.  
Právnická fakulta UK

Matej Kačaljak pôsobí na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte ako docent v odbore Obchodné a finančné právo a vedúci katedry finančného práva. Venuje sa primárne otázkam daní a korporátneho práva. Popri akademickej činnosti pôsobí v praxi ako advokát.

Model zmluvnej výroby je štandardným obchodným modelom, ktorý je využívaný aj na Slovensku. V praxi sa vyskytujú rôzne prístupy k jeho uplatňovaniu medzi závislými osobami, čo potenciálne ústi do sporov so správcom dane. Článok ponúka súhrn hlavných výziev v oblasti dane z príjmov a dane z pridanej hodnoty, ktoré sú s modelom zmluvnej výroby spojené.

## 1. ÚVOD

V trhovej ekonomike je úplne prirodzené, že dochádza k delbe práce medzi jednotlivými aktérmi. Súčasne v kontexte globalizácie a jednotného trhu je nutné akceptovať, že mnohé podniky presahujú hranice národných štátov a ich právnych poriadkov. To na jednej strane pre takéto transnacionálne korporácie (*multi-national enterprises*, MNEs) predstavuje potenciál pre efektívnejšiu alokáciu ich zdrojov aj s ohľadom na národné právne a ekonomické špecifiká, súčasne to rovnako prináša výzvy spojené so zosúladovaním jednotlivých daňových režimov. Predmetom tohto článku je zmluvná výroba ako jeden zo špecifických modelov využívaných nielen transnacionálnymi korporáciami. Na Slovensku má tento model potenciálne uplatnenie s ohľadom na pôsobenie hneď niekoľkých automobiliek, ktoré na seba viažu ďalšie subdodávateľské siete. Zmluvná výroba ako koncept tiež v praxi predstavuje zdanlivé zjednodušenie pri aplikácii pravidiel transferového oceňovania, keď neraz zvädza daňovníkov aj správcu dane k jednoduchému (až

mechanickému) priradeniu hodnoty ziskovej prirážky na všetky aktivity závislej osoby, ktorá je klasifikovaná ako zmluvný výrobca. To však súčasne prináša spory o to, aká miera zjednodušenia je ešte únosná (a zákonná) v kontexte existujúcich právnych a skutkových mantinelov. Primárne bude pozornosť venovaná otázkam transferového oceňovania, no pozornosť bude venovaná aj ostatným aspektom dane z príjmov právnických osôb a tiež dane z pridanej hodnoty. Predmetom článku nebude riešenie špecifických otázok vnútrogrupového financovania, aj keď aj to môže mať do určitej miery presah s niektorými modelmi zmluvnej výroby.<sup>1</sup>



Literatúra aj materiály OECD v tomto kontexte akcentujú ako celosvetový štandard tzv. princíp nezávislého vzťahu založený na porovnávaní individuálnych transakcií medzi závislými osobami s porovnateľnými transakciami medzi nezávislými osobami.

## 2. VYMEDZENIE ZMLUVNEJ VÝROBY AKO TRANSAKCIE

Nevyhnutným prvkom pri analýze modelu zmluvnej výroby je jej vymedzenie ako individuálnej transakcie. Toto vyplýva z celkovej filozofie transferového oceňovania, ktorá je v súčasnosti založená na transakčnom princípe. Konkrétne, literatúra<sup>2</sup> aj materiály OECD<sup>3</sup> v tomto kontexte akcentujú ako celosvetový štandard

1 Pre bližšie pokrytie tejto témy viď: Kováč, B. – Silesky, F. Transferové oceňovanie: OECD Usmernenie k finančným transakciám. Bulletin SKDP 1/2020, s. 10-17. a Ištók, M. Transferové oceňovanie úverov a pôžičiek v Českej a Slovenskej republike. Brno : Vutium, 2023.

2 Lang, M. - Cottani, G. - Petruzzi, R. - Storck, A.: Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide. Wolters Kluwer. s. 11

3 OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy, edícia 2022 („OECD Smernica“), s. 31. V zmysle judikatúry slovenských súdov OECD Smernica nepredstavuje záväzný prameň práva nahrádzajúci alebo dopĺňajúci normy písaného práva, predstavuje však cenný metodologický podklad pri tvorbe a uplatňovaní metodiky transferového oceňovania. Toto s účinnosťou od 1. 1. 2023 reflektoval aj zákonodarca v § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“). Viď bližšie Kačaljak, M. Súdne spory v oblasti transferového oceňovania na Slovensku – relevancia OECD smernice o transferovom oceňovaní. Acta Universitatis Carolinae. - Roč. 68, č. 4 (2022), s. 43-52

tzv. princíp nezávislého vzťahu založený na porovnávaní individuálnych transakcií medzi závislými osobami s porovnateľnými transakciami medzi nezávislými osobami. Doteraz pretrváva aj globálny konsenzus na tom, že alternatívny prístup spočívajúci v tzv. formulárnom rozdeľovaní (*formulary apportionment*) je nateraz neaplikovateľný a teda má byť odmietnutý.<sup>4</sup>

V podobe konkrétnych noriem je však tento princíp premietnutý aj do ZDP. Súčasné znenie hlavného pravidla transferového oceňovania v ustanovení § 17 ods. 5 ZDP znie, že súčasťou základu dane závislej osoby je „*aj rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky vo významných 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*“. To teda implikuje, že pre účely aplikácie pravidla je nevyhnutné aby kumulatívne platilo nasledovné (i) existuje významná kontrolovaná transakcia, (ii) ceny alebo podmienky v tejto významnej kontrolovanej transakcii sa líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami pri porovnateľnej transakcii; a (iii) práve tento rozdiel v cenách alebo podmienkach znížil základ dane, alebo zvýšil daňovú stratu daňovníka.

Tento princíp je evidentný aj z výpočtu konkrétnych metód v § 18 ods. 2 a 3 ZDP, kde zákon konzistentne pracuje s predpokladom, že sa porovnávajú ceny alebo zisk v individualizovanej transakcii, konkrétne „*prevod majetku alebo služby*“ (§ 18 ods. 2 písm. a) ZDP), „*majetok nakúpený a opätovne predávaný*“ (§ 18 ods. 2 písm. b) ZDP), „*majetok alebo služba prevádzaná*“ (§ 18 ods. 2 písm. c) ZDP), a „*výška ziskovej prirážky z právneho vzťahu alebo obdobného vzťahu*“ (§ 18 ods. 2 písm. e) ZDP).

Rovnako je však tento princíp premietnutý aj do článkov medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zakotvujúcich možnosť realokácie príjmov podliehajúcich zdaňovacej právomoci pri závislých osobách<sup>5</sup>. Tie však predstavujú osobitné pravidlo pre alokáciu zdaňovacích práv vo vzťahu k ziskom podnikov oproti všeobecnému pravidlu<sup>6</sup>, v zmysle ktorého „*zisky podniku jedného zmluvného štátu podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, ak podnik nevykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza*. (...)“. Toto pravidlo sa všeobecne<sup>7</sup> považuje za základný stavebný kameň zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Bilaterálny a transakčný charakter článku 9 je akcentovaný jeho výslovným znením, keď uvádza, že k realokácii zdaňovacej

Vo všeobecnosti je identifikácia akejkoľvek transakcie (nielen zmluvnej výroby) pomerne komplexným procesom, v ktorom je nutné najprv dôsledne vymedziť jej rozhodné podmienky.

právomoci môže zmluvný štát pristúpiť, ak „*a) podnik jedného zmluvného štátu sa priamo alebo nepriamo podieľa na vedení, kontrole alebo majetku podniku druhého zmluvného štátu alebo b) tie isté osoby sa priamo alebo nepriamo podieľajú na vedení, kontrole alebo majetku podniku jedného zmluvného štátu i podniku druhého zmluvného štátu, a ak v týchto prípadoch sú oba podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch [viazané podmienkami nastavenými v rozpore s princípom nezávislého vzťahu]*“<sup>8</sup>.

Súčasne to však vyplýva aj z bilaterálneho charakteru zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vo všeobecnosti, kde môže dochádzať k (re)alokácii zdaňovacej právomoci iba vo vzťahu k príjmom, kde dochádza k jej kolízii medzi zmluvnými štátmi.

Z vyššie uvedených úvah potom nevyhnutne vyplýva, že zmluvná výroba musí byť najprv identifikovaná ako transakcia medzi dvomi závislými osobami a až následne prichádza do úvahy aplikácia pravidiel transferového oceňovania.

Tu je však nutné uviesť, že vo všeobecnosti je identifikácia akejkoľvek transakcie (nielen zmluvnej výroby) pomerne komplexným procesom, v ktorom je nutné najprv dôsledne vymedziť jej rozhodné podmienky. Tu však osobitne platí, že v zásade neexistuje jednotná ustálená definícia zmluvnej výroby. V praxi sa výrobné modely vždy nachádzajú v rámci širokého kontinua usporiadaní funkcií, majetku a rizík od subjektu v podstate vykonávajúcu len tzv. prácu v mzde až po úplne samostatného plnohodnotného podnikateľa.

Aj samotná zmluvná výroba nemusí byť nevyhnutne skoncentrovaná do jednej komplexnej transakcie, ale jej jednotlivé zložky môžu byť rozdelené do viacerých individuálnych transakcií (financovanie, výroba, nákup a správa hmotného majetku, predajné funkcie, vývoj, atď.), kde každá z transakcií môže spadať pod samostatnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

Z hľadiska aplikácie transferového oceňovania (porovnaj s poslednou časťou tohto článku) navyše nie je úplne podstatné formálne pomenovanie kontrolovanej transakcie. Podstatné je vymedzenie ekonomických podmienok, aby bolo na ich základe možné zhromažďovať informácie o porovnateľných nekontrolovaných transakciách a zvoliť vhodnú metódu transferového oceňovania.

Pre ilustráciu, v literatúre je možné identifikovať nasledovné typické znaky transakcie zmluvnej výroby, ak by táto mala byť identifikovaná ako jedna komplexná transakcia<sup>9</sup>

4 OECD Smernica, s. 34 a nasl., rovnako Supra 2, s. 18

5 V prípade zmlúv založených na modelových zmluvách OECD a OSN ide spravidla o články 9. Tu je nutné podotknúť, že predmetné zmluvy sa uplatňujú subsidiárne k normám vnútroštátneho práva, tj. tieto nemodifikujú a ani sa ich výkladový kontext automaticky per se nestáva výkladovým kontextom vnútroštátnych noriem. Viď bližšie Martin, P.: Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law. RBDI Aktual, 2016, 1.

6 Spravidla nachádzajúcemu sa v článku 7.

7 Viď v literatúre napr. Becker, J.- Reimer, E. - Rust, A. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 2015, s. 501; Lang, M. Introduction to the law of double taxation conventions. Linde Verlag GmbH, 2014, s. 92; Rohatgi, R. On International Taxation. Volume 1: Principles, IBFD, 2012, s. 130; a Miller, A. - Oats, L. Principles of international taxation. Bloomsbury Publishing, 2016, s. 163

8 Anglické znenie je ešte zreteľnejšie, keď uvádza „conditions are made or imposed between the two enterprises [medzi týmito dvomi podnikmi] in their commercial or financial relations“.

9 Schatzl, D. in Petruzzi, R. - Tavares, R. J. S. (Eds.) Transfer pricing and value creation, Vienna : Linde, 2019, s.240



- protistrana zmluvného výrobcu rozhoduje o tom, aké výrobky sa budú vyrábať, v akých množstvách, kvalite a na akom mieste a tiež o tom, na akých trhoch budú výrobky následne používané alebo ponúkané na trh;
- protistrana dodá nehmotný majetok potrebný na výrobu (e.g. patenty, vzory, dizajny, know-how);
- protistrana znáša hlavné riziká (e.g. trhové riziko, riziko zásob, kurzové riziko), vykonáva hlavné funkcie (e.g. financovanie, výskum a vývoj, predaj) a ostáva vlastníkom podstatného majetku (e.g. patenty, know-how, značky);
- protistrana na seba preberá záväzok odkúpiť vyrobený produkt za garantovanú cenu; a
- odmena býva spravidla dohodnutá vo forme prirážky k nákladom výrobcu.

Vyššie uvedené znaky je možné identifikovať bez ohľadu na to, či transakcia je dohodnutá medzi závislými alebo nezávislými osobami. Rozdiel medzi závislými a nezávislými osobami primárne spočíva v tom, že pri nezávislých osobách by mala postačovať na identifikáciu transakcie zmluvnej výroby existujúca zmluvná dokumentácia. Medzi závislými osobami predstavujú formalizované zmluvné podmienky len jednu zo zložiek, ktorá sa skúma a to s ohľadom na to, že v transakciách medzi závislými osobami absentuje prvok vzájomne protichodných záujmov a teda sa tieto môžu od písomných záväzkov odkloniť.<sup>10</sup>

Literatúra teda odporúča skúmať nielen písomné záväzky, ale aj výsledky funkčnej analýzy (t.j. kto aké funkcie vykonáva, akým majetkom disponuje a aké riziká znáša), charakter dodávaného tovaru alebo služby, hospodárske okolnosti a obchodné stratégie.<sup>11</sup> Pri funkčnej analýze je však nevyhnutné sa pristaviť, keďže v praxi na Slovensku sa funkčná analýza neraz zamieňa s vyhotovením tzv. funkčného a rizikového profilu.

Uskutočnenie funkčnej analýzy a vytvorenie funkčného a rizikového profilu sú popritom postupy, ktoré majú odlišný účel a uskutočňujú sa v inej fáze aplikácie pravidiel transferového oceňovania. Funkčná a riziková analýza primárne slúži na identifikáciu a správne vymedzenie posudzovanej transakcie a voľbu vhodnej metódy transferového oceňovania vrátane výberu tzv. testovanej strany.

Oproti tomu formulovanie funkčného a rizikového profilu má priestor až vo fáze vyhľadávania porovnateľných údajov, pričom však už nevyhnutne ide o proces, ktorý abstrahuje od detailov a smeruje k „napasovaniu“ testovanej strany do jednej z modelových kategórií. Pre danú kategóriu sú následne získavané porov-

natelne údaje (napr. o ziskovej prirážke). Práve s ohľadom na to, že pri formulovaní funkčného a rizikového profilu už ide o proces, ktorý zámerne abstrahuje od detailov, nie je vhodné aby tento proces nahrádzal dôkladnú identifikáciu konkrétnej kontrolovanej transakcie. V neposlednom rade na to daňovník, ani správca dane nemajú jasný zákonný mandát a je nutné podotknúť, že kategorizácia profilov nemá svoje ukotvenie ani v OECD Smernici<sup>12</sup>, ale ide výlučne o zjednodušenie vytvorené aplikačnou praxou.

Na ilustráciu nevhodnosti zamieňania procesu identifikácie kontrolovanej transakcie a formulovania funkčného a rizikového profilu je možné uvažovať o situácii, kde spoločnosť X síce má funkčný a rizikový profil zmluvného výrobcu, ale zmluvnú výrobu uskutočňuje pre spoločnosť Y, ktorá je od nej úplne nezávislá. Pri absencii kontrolovanej transakcie zmluvnej výroby (t. j. transakcie medzi dvomi závislými osobami) je tak funkčný profil spoločnosti X ako typického zmluvného výrobcu úplne irelevantný.

V komplexnejšom prípade uskutočňuje zmluvnú výrobu pre nezávislú spoločnosť Y skupina spoločností X, zahŕňajúca spoločnosti XA a XB. Spoločnosť XA má funkčný profil zmluvného výrobcu a spoločnosť XB pre spoločnosť XA zabezpečuje rutinné administratívne služby (ako tzv. centrum zdieľaných služieb, *shared services center*, SSC). Opäť, funkčný profil spoločnosti XA ako zmluvného výrobcu je viac menej irelevantný, keďže posudzovanou transakciou je poskytovanie rutinných administratívnych služieb spoločnosťou XB a teda prípadná voľba metódy založenej na porovnávaní ziskovej prirážky spoločnosti XA by bola od podstaty chybná.

Zjednodušene, samotné zaradenie určitého subjektu pod funkčný a rizikový profil zmluvného výrobcu automaticky neznamená, že existuje kontrolovaná transakcia zmluvnej výroby. Ak teda daňovník, alebo

správca dane preskočia k formulovaniu funkčného a rizikového profilu pred identifikáciou samotnej kontrolovanej transakcie, ide o nesystematický a potenciálne zbytočný a nezákonný postup.

Práve vyššie uvedené vedie k praktickým výzvam pri zmluvnej výrobe, ktorým bude venovaný priestor ďalej.

### 3. ZMLUVNÁ VÝROBA V PRAXI A JEJ PRESKÚVANIE PRI SPRÁVE DANÍ

V praxi sa vyskytuje niekoľko rôznych modelov zmluvnej výroby. Tým najjednoduchším modelom vyskytujúcim sa aj v MNEs je, keď spoločnosť A uskutočňuje zmluvnú výrobu pre svojho princípála v skupine, spoločnosť B.



**Samotné zaradenie určitého subjektu pod funkčný a rizikový profil zmluvného výrobcu automaticky neznamená, že existuje kontrolovaná transakcia zmluvnej výroby. Ak teda daňovník, alebo správca dane preskočia k formulovaniu funkčného a rizikového profilu pred identifikáciou samotnej kontrolovanej transakcie, ide o nesystematický a potenciálne zbytočný a nezákonný postup.**

10 Supra 2, s. 40. V korporátnom práve sú štatutárne orgány subjektov patriacich pod skupinové vedenie do istej miery aj „tlačené“ do toho, aby nezávislosť simulovali a naplnili tým svoju povinnosť riadnej starostlivosti. Viď bližšie Patakyová, M. – Grambličková, B. – Duračinská, J. The legal basis and contextual interpretation of the duty of care in company law in the Slovak republic: from a „gentlemanly amateur“ to a professional director? Acta Universitatis Carolinae. - Roč. 68, č. 3 (2022), s. 87-103

11 Supra 2, s. 39

12 Supra 9, s. 242

Zložitejšou situáciou je, keď celá skupina *de facto* uskutočňuje zmluvnú výrobu pre nezávislý subjekt, t. j. ako bolo vyššie popísané, keď skupina X uskutočňuje zmluvnú výrobu pre odberateľa Y. Tu sa totiž prístupy v praxi rôznia a prinajmenšom sa vyskytuje prístup, kde

- (i) skupina X má svojho „principála“ odlišného od zmluvného výrobcu, ktorý vstupuje do právnych vzťahov s odberateľmi (tu so spoločnosťou Y); ale aj prístup, kde
- (ii) v skupine X neexistuje pravý „principál“, spoločnosti

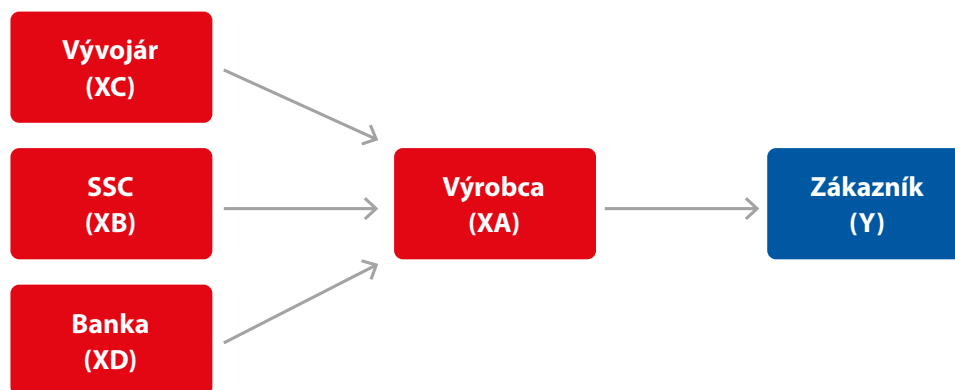
uskutočňujúce výrobu (spoločnosť XA) vstupujú priamo do právnych vzťahov s odberateľmi (t. j. so spoločnosťou Y), ale súčasne je zisk prerozdeľovaný medzi jednotlivé spoločnosti v skupine podľa ich podielu na vytvorenej hodnote.

Vyššie uvedené modely je možné aj graficky znázorniť. Na nasledovnom obrázku je situácia v bode (i) s výrobcom (XA), principálom (XP) a nezávislým zákazníkom (Y). Pre účely ďalšej diskusie tento model bude označovaný tiež ako Model A.



Na ďalšom obrázku je situácia v bode (ii), s výrobcom (XA), ktorý je však v skupine podporovaný vývojárom (XC), centrom zdieľaných služieb (XB) a tiež skupinovú bankou zabezpečujúcou financovanie (XD) a s nezávislým zákazníkom (Y). Pre účely ďalšej diskusie tento model bude označovaný tiež ako Model B. Hoci

nie je možné tvrdiť, že ide o prevažujúci model, jeho výskyt nie je možné úplne vylúčiť. Je na ňom súčasne možné ilustrovať, že nie je úplne nevyhnutné aby skupina mala jedného „principála“, ale je možné, že funkcie principála sú vlastne rozložené medzi viaceré subjekty.



Napokon, na poslednom obrázku je situácia obdobná tej v bode (i), ale pozícia principála (XP) a výrobcu (XA) je vymenená, t. j. výrobca vstupuje do právnych vzťahov priamo so zákazníkom,

ale je pri svojej činnosti významne podporovaný principálom. Pre účely ďalšej diskusie tento model bude označovaný tiež ako Model C.



Funkčný a rizikový profil zmluvného výrobcu by mal výrobca vo všetkých troch vyššie uvedených situáciách. Avšak, iba na dvoch z nich (Model A a Model C) by bolo možné identifikovať kontrolovanú transakciu zmluvnej výroby (medzi výrobcom XA a principálom XP). Navyše, iba v Modeli A by táto transakcia bola zreteľne viditeľná z písomnej zmluvnej dokumentácie medzi výrobcom (XA) a principálom (XP). Pri Modeli C (za predpokladu že daňovník sám nezabezpečí pomerne extenzívnu dokumentáciu identifikujúcu všetky relevantné vzťahy) však musí byť existencia kontrolovanej transakcie zmluvnej výroby identifikovaná s pomocou iných znakov a s prihliadnutím na všetky existujúce okolnosti.

Typickým prístupom po identifikácii transakcie zmluvnej výroby potom býva stanovenie určitej konkrétnej ziskovej prirážky, ktorú musí zmluvný výrobca každoročne dosahovať a následne pred uzavretím účtovného obdobia dôjde k uzavretiu jednorazovej finančnej operácie zameranej na dosiahnutie stanovenej hodnoty. Nezriedka sa tak deje jednoduchou faktúrou vyhotovenou buď výrobcom (ak jeho zisková prirážka nedosiahla cieľovú hodnotu) alebo principálom (ak naopak zisková prirážka výrobcu prekročila cieľovú hodnotu a teda jeho „nadbytočné“ zisky musia byť odčerpané).

Jadro sporov medzi daňovníkmi a správcom dane potom môže spočívať v tom, či

- (i) bolo oprávnené odčerpanie časti ziskov výrobcu zo strany princípála, kde daňovník bude preukazovať existenciu kontrolovanej transakcie zakladajúcej dôvod pre takéto odčerpanie a správca dane bude prípadne jej existenciu alebo ocenenie spochybňovať; a na druhej strane
- (ii) či neexistuje dôvod na odčerpanie časti ziskov od zahraničného výrobcu zo strany princípála tam, kde k odčerpaniu nedošlo, kde pre zmenu správcu dane princípála bude argumentovať, že gro funkcií a nehmotného majetku spojených s vytvorenou hodnotou

sa nachádza u princípála a teda daný vzťah zodpovedá *de facto* transakcii zmluvnej výroby; na rovnakom základe môže mať tiež tendenciu upraviť základ dane správcu dane v štáte, kde sa nachádza výrobca, ak jeho výroba je systematicky stratová, prípadne ak nedosahuje úroveň ziskovosti zodpovedajúcu nezávislému subjektu za porovnateľných podmienok.

Typický procesný problém v priebehu daňovej kontroly potom spočíva v tom, ako vymedziť transakciu zmluvnej výroby, ak táto nie je zachytená v zmluvnej dokumentácii. Pozícia daňovníka aj správcu dane by tu mala byť v zásade vyrovnaná, t. j. ten čo tvrdí, že kontrolovaná transakcia zmluvnej výroby existuje, znáša dôkazné bremeno jej dôsledného vymedzenia. Konkrétne,

- (i.) v situácii v bode (i) vyššie je to daňovník, ktorý bude preukazovať, že fakturované odčerpanie ziskov zodpovedá vopred dohodnutému (aj neformálne) nastaveniu



Typický procesný problém v priebehu daňovej kontroly potom spočíva v tom, ako vymedziť transakciu zmluvnej výroby, ak táto nie je zachytená v zmluvnej dokumentácii. Pozícia daňovníka aj správcu dane by tu mala byť v zásade vyrovnaná, t. j. ten čo tvrdí, že kontrolovaná transakcia zmluvnej výroby existuje, znáša dôkazné bremeno jej dôsledného vymedzenia.

kontrolovanej transakcie a v zásade zodpovedá rozloženiu funkcií, majetku a rizík medzi stranami kontrolovanej transakcie; a naopak

- (ii) v situáciách v bode (ii) vyššie je to správca dane, ktorý bude preukazovať, že systematická nadmerná ziskovosť, resp. systematicky dosahovaná strata/nedostačná ziskovosť je dôsledkom nastavenia kontrolovanej transakcie a rozloženia funkcií, majetku a rizík medzi stranami tejto transakcie. Súčasne, keďže správca dane bude uskutočňovať úpravu podľa zákonných pravidiel transferového oceňovania a príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nevyhnutne bude musieť identifikovať aj protistranu kontrolovanej transakcie a teda aj zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú

aplikoval, resp. ak je kontrolovaných transakcií podliehajúcich úprave viac, pochopiteľne musí príslušne protistrany a zmluvy identifikovať pri každej takej kontrolovanej transakcii.<sup>13</sup>

Bude pravdepodobne otázkou na súdy, aká suma dôkazov bude postačovať na ustálenie, že existuje *de facto* transakcia zmluvnej výroby (resp. že je medzi subjektmi uplatňovaná komisionárska štruktúra, viď nižšie). Pre ilustráciu, ak by totiž hlavný argument stál len na konštatovaní, že jeden subjekt preberá na seba riziká, nad ktorými nemá kontrolu, samé o sebe takéto usporiadanie v praxi zodpovedá skôr poisťnému vzťahu. Obdobne, ak nejaký subjekt na seba preberá riziko financovania určitej aktivity bez toho, aby mohol ovplyvniť jej výsledok, samé osebe takéto usporiadanie v praxi zodpovedá úverovému vzťahu.<sup>14</sup> Navyše, ak už medzi subjektmi určitá kontrolovaná transakcia existuje, je racionálnejšie otázku rozloženia rizík adresovať v rámci ocenenia tejto existujúcej kontrolovanej tran-

13 Tu je vhodné sa aspoň okrajovo vymedziť aj voči rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7 Afs 398/2019 - 49, ktorý bol diskutovaný aj v praxi na Slovensku. V prvom rade je nutné poukázať na fakt, že v danom prípade to bol najprv sám daňovník, ktorý identifikoval kontrolovanú transakciu zmluvnej výroby v konaní pred správcom dane (bod 23 rozsudku). Až následne, keď bolo zistené, že takéto identifikácia by mala viesť k úprave základu dane z dôvodu aplikácie pravidiel transferového oceňovania, svoju pozíciu zmenil, čo správca dane a evidentne aj súdy vyhodnotili ako účelový krok. Správca dane teda v danej situácii mohol jednoducho vychádzať zo skutkových tvrdení samotného daňovníka, čo priestor pre priamu aplikáciu tohto rozhodnutia v praxi mimoriadne zužuje. V druhom rade je nutné podotknúť, že v rozhodnutí sú zovšeobecnenia, ktoré sú mierne nenáležité v kontexte všeobecných princípov transferového oceňovania a relevantnej úpravy. Konkrétne, formulácia „nie je rozhodné určenie osoby, ktorá by mala poskytnúť [...] kompenzáciu rizík“ ide proti princípu identifikácie konkrétnej transakcie podliehajúcej úprave konkrétnej bilaterálnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Táto formulácia bola vo svetle skutkového stavu úplne nadbytočná, keďže v danej situácii tento subjekt identifikovaný bol (samotným daňovníkom). Rovnako, celá argumentácia v bode 25 daného rozsudku sa dostáva do priamej kolízie s textom článkov 9 bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, v zmysle ktorých musí ísť o transakciu medzi závislými osobami práve z dvoch zmluvných štátov. Aj tento argument je však v zásade úplne nadbytočný, keďže predmetom sporu bola konkrétna transakcia zmluvnej výroby vymedzená samotným daňovníkom. Nie je však možné vylúčiť, že v odôvodnení rozhodnutia správcu dane bol naznačený postup, kde správca dane všetky kontrolované aj nekontrolované transakcie bez ďalšieho „agregoval“ do jednej transakcie a posudzoval ich ako celok, taký prístup by bol pochopiteľne chybný a daňovník ho oprávnené namietal. Viď bližšie Choma, A. - Kačaljak, M. – Rakovský, P. Transfer pricing safe harbours in the Slovak Republic. *Financial Law Review*, 2020, 17.1: 70-85., s. 82. Napokon, vyložene nešťastný bol pojem tzv. „hypotetickej služby“ (body 5, 13 a 28), keďže zdanlivo konvaliduje konštruovanie fiktívnych/hypotetických kontrolovaných transakcií. Opäť, keďže predmetom sporu bola konkrétna transakcia zmluvnej výroby konštruovanie novej hypotetickej transakcie bolo nadbytočné.

14 Ďalšiu úroveň komplexnosti však pridáva skutkové zistenie, že preberané riziká sú priamo kontrolované druhým subjektom. V praxi by totiž nezávislý subjekt takéto riziko na seba bez ďalšieho dobrovoľne neprebral (viď pre ilustráciu vždy pomerne obsiahly katalóg výluk v akejkoľvek komerčnej poisťnej zmluve). Obdobný vplyv môže mať tiež zistenie, že určitý subjekt jednoducho nemá finančnú kapacitu určitých rizík znášať. Samé osebe také zistenie síce stále nevedie ku konštatovaniu zmluvnej výroby ako komplexnej transakcie, je však dôležitou okolnosťou ovplyvňujúcou rozdelenie ziskov a vyžaduje ďalšiu analýzu. Pre ilustráciu z teórie firmy, menovaním profesionálneho manažéra do pozície štatutárneho orgánu *de facto* vlastníci firmy odovzdávajú kontrolu nad podnikateľským rizikom manažérovi. Tento manažér preberá aj časť zodpovednosti obmedzenej doktrínou starostlivosti rozumného hospodára a primerane tomu získava nárok na odmenu pozostávajúcu z (i) bezrizikovej zložky, a prípadne (ii) prémie v prípade úspechu. Gro potenciálnych ziskov (resp. strát v prípade materializácie podnikateľského rizika) však bude stále poberať (znášať) samotná firma, resp. jej vlastníci. Ako „nezdravé“ presúvanie rizík potenciálne zakladajúce existenciu kontrolovanej transakcie by za takýchto okolností bolo, ak by manažérova prémie za úspech bola nastavená tak, že v prípade úspechu by odčerpala z firmy väčšinu ziskov, zatiaľ čo v prípade neúspechu by straty naďalej v celom rozsahu znášala firma a jej vlastníci. Aj v kontexte MNE sa tak správca dane potenciálne môže sústrediť na hľadanie mechanizmov zabezpečujúcich odčerpávanie nadmerných ziskov v prípade úspechu, no na druhej strane ponechávajúcej straty v lokálnom subjekte v prípade neúspechu.



sakcie. Je teda nutné prípad od prípadu dôsledne posudzovať všetky relevantné prvky v ich vzájomnej súvislosti a vyhýbať sa nenáležitým skratkám a zjednodušeniam.<sup>15</sup>

#### 4. ĎALŠIE SÚVISLOSTI ZMLUVNEJ VÝROBY Z HĽADISKA DANE Z PRÍJMOV A DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Popri vyššie diskutovaných súvislostiach transferového oceňovania modely zmluvnej výroby prinášajú samostatné výzvy aj z hľadiska dane z príjmov vo všeobecnosti a tiež z hľadiska dane z pridanej hodnoty.

Z hľadiska dane z príjmov vedú rôzne prístupy k modelovaniu zmluvnej výroby k rôznym dôsledkom pri posudzovaní miesta zdroja príjmu a jeho režimu v rámci konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Konkrétne:

- (i) Model A je v zásade najjednoduchší, keď v podstate zahŕňa jedinú transakciu (resp. homogénnu skupinu transakcií) spočívajúcu v predaji tovaru výrobcom (XA) princípálovi (XP). Príjem z tejto transakcie je primárne zdaňovaný v štáte rezidencie výrobcu a v zásade by nemali existovať dôvody na jeho zdanenie v štáte princípála (potenciálne ako v štáte zdroja). Konkrétne, na Slovensku momentálne neexistuje v § 16 ZDP pravidlo, ktoré by taký príjem identifikovalo ako príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky a teda by ukladalo nadobúdateľovi výrobkov (princípálovi) povinnosť uplatniť napr. zrážkovú daň, alebo zabezpečenie dane. Aj pri aplikácii medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia by štandardne taký príjem spadal pod článok 7 (Zisky podnikov) a teda by bol zdaňovaný iba v štáte rezidencie.

Prípadná dodatočná úprava v záujme dosiahnutia určitej ziskovej prirážky v zásade nebude mať vplyv na kvalifikáciu transakcie a len priamo ovplyvní sumu ziskov zdaniteľných na strane výrobcu (XA) v jeho štáte rezidencie (a zrkadlovo sumu nákladov na strane princípála (XP) v jeho štáte rezidencie).

- (ii) Model B už zahŕňa širší komplex vzťahov a vyžaduje individuálne oceňovanie jednotlivých transakcií, keďže je predpoklad, že každá bude spadať pod samotnú kategóriu príjmu potenciálne zdaniteľného v štáte zdroja. Konkrétne, na Slovensku by bol režim nasledovný

- a. príjem vývojára (XC) vyplácaný výrobcom (XA) by bol potenciálne zdaniteľný ako príjem § 16 ods. 1 písm. e) bod 1 alebo 2 ZDP; taký príjem by podliehal zrážkovej dani v zmysle § 43 ods. 2 ZDP a súčasne by tak bolo nutné skúmať, či štát zdroja má zdaňovaciu právomoc nad takým príjmom v zmysle článku 12 (Licenčné poplatky) príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia; tiež je nutné skúmať, či sú naplnené podmienky na oslobodenie tohto príjmu v zmysle § 13 ods. 1 písm. h) ZDP;

- b. príjem SSC (XB) vyplácaný výrobcom (XA) by bol potenciálne zdaniteľný ako príjem § 16 ods. 1 písm. c) ZDP iba za predpokladu, že by boli služby poskytované fyzicky na území Slovenskej republiky; vtedy by súčasne bolo nutné skúmať, takéto poskytovanie služieb nezaloží tzv. službovú stálu prevádzka a teda či štát zdroja má zdaňovaciu právomoc nad takým príjmom v zmysle článku 7 (Zisky podnikov) príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia; a
- c. príjem banky (XD) vyplácaný výrobcom (XA) by bol potenciálne zdaniteľný ako príjem § 16 ods. 1 písm. e) bod 3 ZDP. Taký príjem by podliehal zrážkovej dani v zmysle § 43 ods. 2 ZDP a súčasne by tak bolo nutné skúmať, či štát zdroja má zdaňovaciu právomoc nad takým príjmom v zmysle článku 11 (Úroky) príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia; a tiež je nutné skúmať, či sú naplnené podmienky na oslobodenie tohto príjmu v zmysle § 13 ods. 1 písm. f) ZDP.

Prípadná dodatočná úprava v záujme dosiahnutia určitej ziskovej prirážky výrobcu (XA) nevyhnutne bude musieť byť spojená s identifikáciou kategórie príjmu, kde dochádza k úprave (tj. k riešeniu otázky, ktorý zo subjektov vývojár (XB), SSC (XC), banka (XD) vyprodukoval hodnotu, ktorá je odčerpávaná od výrobcu (XA) a *vice versa*).

- (iii) Model C je do istej miery ambivalentný, keď v závislosti od relevantných okolností môže podliehať rovnakému režimu ako Model A, za iných zase režimu Modelu B. Konkrétne,

- a. ak by nastavenie vzťahov medzi výrobcom (XA) a princípálom (XP) indikovalo, že dochádza k poskytovaniu rôznych druhov plnení primárne zo strany princípála (XP) v prospech výrobcu (XA), zdá sa namieste aj daňový režim pripodobňovať Modelu B; z rôznych plnení bude tak potrebné identifikovať (a náležite oceniť) jednotlivé zložky pozostávajúce z poskytnutia licencie na predmety nehmotného vlastníctva, služieb a návratných zdrojov financovania; rovnako ako v prípade Modelu B potom prípadná dodatočná úprava cieľaca na dosiahnutie určitej ziskovej prirážky výrobcu (XA) vyžaduje identifikáciu kategórie plnenia od princípála (XP), kde k úprave dochádza; a naopak
- b. ak by nastavenie vzťahov medzi výrobcom (XA) a princípálom (XP) indikovalo, že v skutočnosti výrobca (XA) uskutočňuje zmluvnú výrobu pre princípála (XP), hoci dodávky na základe objednávok uskutočňuje priamo pre zákazníka (Y), zdá sa namieste aj daňový režim pripodobňovať Modelu A. Z právneho hľadiska nejde o nastavenie, ktoré je

<sup>15</sup> Posledným nediskutovaným bodom je identifikácia základu pre výpočet parametra ziskovosti, kde (opäť) býva lákavou voľbou jednoduché prebratie agregovaných údajov z účtovníctva kontrolovaného subjektu a úpravy jeho ziskovosti ako celku. Aj tu je však nevyhnutným krokom dôsledná identifikácia údajov ktoré vstupujú do konkrétnej kontrolovanej transakcie, čo by primárne malo byť ustálené v priebehu daňovej kontroly vo vzájomnej diskusii medzi daňovníkom a správcou dane. Detailný rozbor konkrétnych prípadov však presahuje možnosti tohto článku.

prima facie neštandardné, či neobvyklé. Také nastavenie v skutočnosti tvorí esenciu komisionárskej zmluvy<sup>16</sup> a je teda úplne legitímne, ak aj niektorý subjekt v skupine vystupuje voči zákazníkom vo vlastnom mene, ale v skutočnosti na účet iného subjektu v skupine. Tou podstatnou okolnosťou (obdobne ako vo vzťahu k nastaveniu správneho režimu transferového oceňovania) je, že existencia komisionárskeho usporiadania musí byť zreteľná z podmienok dohodnutých / nastavených medzi príslušnými subjektmi v rámci MNE (t, j. medzi výrobcom (XA) a princípálom (XP)).

V záujme transparentnosti a právnej istoty sa tak zdá vhodné, aby takáto komisionárska štruktúra bola ex ante náležite zdokumentovaná v písomnej podobe a súčasne aby aj pri ex post analýze bolo zjavné, že spoločnosti v skupine túto štruktúru konzistentne uplatňovali. Je možné predpokladať, že správca dane bude nahliadať skepticky na situácie, kde bez náležitého zdôvodnenia dôjde ku zmene uplatňovaného modelu z komisionárskej štruktúry (kvázi Model A) na štruktúru založenú na komplexe plnení (kvázi Model B).<sup>17</sup>

Napokon, z hľadiska dane z pridanej hodnoty sa situácia zdá ešte komplikovanejšia, keď vyššie uvedené modely a v rámci nich uplatňované úpravy môžu nevyhnutne viesť k dodatočným administratívnym nákladom spojeným s fakturáciou a reportovaním príslušných transakcií a ich úprav.

V rámci priestoru Európskej únie sa však (našťastie) presadzuje pragmatický prístup založený na rešpektovaní podstaty dane z pridanej hodnoty ako dane primárne zaťažujúcej konečnú spotrebu a na vnímaní, že „priame dane a DPH sú koncepcie úplne odlišné“.<sup>18</sup>

V rámci tohto zjednodušeného prístupu sú dodatočné úpravy pre účely transferového oceňovania vnímané ako mimo pôsobnosti DPH.<sup>19</sup> Subjekty v rámci reťaze dodávateľských vzťahov sú tak povinné primerane posúdiť charakter plnenia z hľadiska DPH iba primárnej transakcie a to so zohľadnením princípu hospodárskej a obchodnej reality<sup>20</sup>. Súčasne je nutné podotknúť, že aj pri tomto zjednodušenom prístupe sa naďalej uplatňujú nástroje zabraňujúce daňovým únikom sformulované judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie<sup>21</sup> a teda potenciálne riziko daňových únikov sa zdá byť nízke. ■

#### Použitá literatúra:

1. Bartová, Z. Komisionárska zmluva (§ 577-590). In: Patakyová, M. a kol. *Obchodný zákonník. 1. vydanie*. Bratislava: C. H. Beck, 2022
2. Becker, J - Reimer, E. - Rust, A. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, 2015
3. Červenová, E. – Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. *Bulletin SKDP 1/2023*, s. 7-9
4. Kačaljak, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. *Bulletin SKDP 1/2020*, s. 30-35
5. Choma, A. - Kačaljak, M. – Rakovský, P. Transfer pricing safe harbours in the Slovak Republic. *Financial Law Review*, 2020, 17. 1: 70-85
6. Ištók, M. *Transferové oceňovanie úverov a pôžičiek v Českej a Slovenskej republike*. Brno : Vutium, 2023.
7. Kačaljak, M. Súdne spory v oblasti transferového oceňovania na Slovensku – relevancia OECD smernice o transferovom oceňovaní. *Acta Universitatis Carolinae. - Roč. 68, č. 4 (2022)*, s. 43-52
8. Kováč, B. – Sílesky, F. Transferové oceňovanie: OECD Usmernenie k finančným transakciám. *Bulletin SKDP 1/2020*, s. 10-17.
9. Lang, M. - Cottani, G. - Petruzzi, R. - Storck, A.: *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Wolters Kluwer.
10. Lang, M. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Linde Verlag GmbH, 2014.
11. Martin, P.: Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law. *RBDI Aktual*, 2016, 1.
12. Miller, A. - Oats, L. *Principles of international taxation*. Bloomsbury Publishing, 2016.
13. Patakyová, M. – Grambličková, B. – Duračinská, J. The legal basis and contextual interpretation of the duty of care in company law in the Slovak republic: from a „gentlemanly amateur“ to a professional director? *Acta Universitatis Carolinae. - Roč. 68, č. 3 (2022)*, s. 87-103
14. Richter, F. Legálne zakotvenie podvodu na DPH do vnútroštátneho právneho poriadku. *Bulletin SKDP 1/2023*, s. 10-17
15. Rohatgi, R. *On International Taxation. Volume 1: Principles*, IBFD, 2012.
16. Schatzl, D. in Petruzzi, R. – Tavares, R. J. S. (Eds.) *Transfer pricing and value creation*, Vienna : Linde, 2019, s.240



V praxi sa pri aplikácii konceptu zmluvnej výroby vyskytuje niekoľko modelov usporiadania, z ktorých každý prináša vlastné výzvy tak z hľadiska transferového oceňovania, dane z príjmov vo všeobecnosti, ale aj dane z pridanej hodnoty. Pri správnom nastavení a zdokumentovaní transakcií zmluvnej výroby by v zásade nemali vzniknúť kontroverzie. Tie primárne vznikajú, ak je krok náležitej identifikácie kontrolovanej transakcie opomenutý (či už daňovníkom alebo správcom dane). Súčasne platí, že závery literatúry a praxe relevantné pre daň z príjmov nie sú automaticky prenosné vo vzťahu k DPH a vice versa.

16 Vid' bližšie Bartová, Z. Komisionárska zmluva (§ 577-590). In: PATAKYOVÁ, Mária a kol. *Obchodný zákonník. 1. vydanie*. Bratislava: C. H. Beck, 2022, s. 1565 a nasl.

17 Čo v zásade zodpovedá skutkovej situácii vo vyššie diskutovanom rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7 Afs 398/2019 – 49.

18 Stanovisko expertnej skupiny pre Európskej komisie pre DPH. taxud.c.1(2018)2326098 – EN. Brusel: 2018, s. 8

19 Ibid.

20 Vid' bližšie napr. Červenová, E. – Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. *Bulletin SKDP 1/2023*, s. 8 a tam citovaná literatúra a judikatúra.

21 Vid' bližšie napr. Kačaljak, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. *Bulletin SKDP 1/2020*, s. 30-35 a Richter, F. Legálne zakotvenie podvodu na DPH do vnútroštátneho právneho poriadku. *Bulletin SKDP 1/2023*, s. 10-17 a tam citovaná literatúra a judikatúra.

# Zníženie administratívnej záťaže pre malé podniky spojenej s uplatňovaním DPH

Autor pracuje na Ministerstve financií SR. Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty

JUDr. Ján Dancák  
Ministerstvo financií SR

Oslobodenie malých podnikov od dane v jednom členskom štáte, ktoré je dostupné len pre usadené zdaniteľné osoby, má negatívny vplyv na konkurencieschopnosť malých podnikov usadených v iných členských štátoch, ktoré zásobujú rovnaký trh. Otvorenie oslobodenia od DPH v členskom štáte aj pre neusadené podniky však v kontexte účinnej kontroly oprávnenosti jeho využitia so sebou prináša dodatočné administratívne povinnosti, ktoré spočívajú v nevyhnutnosti identifikácie pre využitie oslobodenia od DPH a povinnosti predkladať obrátové údaje za obdobie kalendárneho štvrtroka.

## I. ÚVOD

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je univerzálnou daňou zo spotreby, ktorej cieľom je zdať konečnú spotrebu. Nakoľko ide o nepriamu daň, nie je do štátneho rozpočtu odvádzaná priamo konečným spotrebiteľom, ktorý ju znáša, ale je započítaná v cene tovaru alebo služby a vyberajú ju platitelia dane dodávajúci tovar alebo poskytujúci služby. Na zabezpečenie správneho fungovania systému DPH sa v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „smernica 2006/112/ES“) ustanovuje súbor administratívnych povinností (napr. registrácia na účely DPH, fakturácia, účtovní-

tvo a oznamovacie povinnosti). Následná záťaž súvisiaca s dodržiavaním predpisov, vyplývajúca z potreby dodržiavania týchto povinností, spôsobuje podnikom náklady, ktoré sa označujú ako „náklady na dodržiavanie predpisov“. Povinnosti týkajúce sa DPH sú osobitne zaťažujúce pre malé podniky<sup>1</sup>, keďže ich zdroje sú obmedzenejšie ako zdroje veľkých podnikov. Na úrovni Európskej únie (ďalej len „EÚ“) sú malé podniky všeobecne vymedzené<sup>2</sup>. Ide o podniky s obrátom do 2 000 000 EUR, pričom takéto podniky tvoria približne 98 % všetkých podnikov v EÚ, avšak smernica 2006/112/ES sa svojimi pravidlami pre malé podniky zameriava na podniky pôsobiace v oveľa menšom rozsahu. Dostup-

nosť zdrojov vedie k tomu, že malé podniky znášajú pomerne vyššie náklady na dodržiavanie povinností, ktoré vyplývajú z predpisov týkajúcich sa DPH ako väčšie podniky. Za účelom zlepšenia uvedeného stavu bola prijatá smernica Rady (EÚ) 2020/285 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky, a nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o administratívnu spoluprácu a výmenu informácií na účely monitorovania správneho uplatňovania osobitnej úpravy pre malé podniky v platnom znení (ďalej len „smernica 2020/285“).

1 Článok 292a smernice Rady (EÚ) 2020/285 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky, a nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o administratívnu spoluprácu a výmenu informácií na účely monitorovania správneho uplatňovania osobitnej úpravy pre malé podniky, Ú. v. EÚ L 62/13, 20. 3. 2020 v platnom znení

2 Podľa čl. 2 ods. 2 Odporúčania Komisie zo 6. mája 2003 o vymedzení mikropodnikov, malých a stredných podnikov, Ú. v. EÚ L 124, 20. 5. 2003, s. 36 je rámci kategórie mikropodnikov, malých a stredných podnikov definovaný malý podnik ako podnik, ktorý zamestnáva menej ako 50 zamestnancov, a ktorého ročný obrát nepresahuje 10 000 000 EUR

## II. VÝCHODISKÁ

Smernica 2006/112/ES samozrejme obsahovala ustanovenia zamerané na zmiernenie záťaže malých podnikov spojené s uplatňovaním DPH aj pred prijatím smernice 2020/285. Išlo o ustanovenia obsiahnuté prevažne v hlave XII kapitole 1 smernice 2006/112/ES s názvom Osobitná úprava pre malé podniky. Tieto ustanovenia umožňovali členským štátom EÚ (ďalej len „členské štáty“) stanoviť zjednodušujúce pravidlá zdanenia a výberu dane a oslobodiť malé podniky s ročným obratom do určitej hranice od zdanenia a odpočítavania dane. Zjednodušené povinnosti týkajúce sa DPH naďalej sú v smernici 2006/112/ES k dispozícii aj mimo úpravy pre malé podniky. Takéto opatrenia sú voliteľné, teda členské štáty ich môžu uplatňovať a podniky ich môžu využívať.

Iniciatíva súvisiaca s prijatím smernice 2020/285 bola súčasťou balíka reforiem oznámených v akčnom pláne v oblasti DPH<sup>3</sup>, ktorý bol rozšírený opatreniami nadväzujúcimi na tento plán<sup>4</sup>. Primárnymi dôvodmi prijatia smernice 2020/285 boli okrem neprimeraných nákladov aj narušenie hospodárskej súťaže na domácom trhu aj na trhu EÚ a nedodržovanie právnych predpisov.

Oslobodenie malých podnikov od dane jednotlivé členské štáty často využívajú, ale malé podniky naďalej znášajú neprimerané náklady na dodržiavanie predpisov týkajúcich sa DPH v dôsledku toho, ako je oslobodenie malých podnikov od dane nastavené. Neprimerané náklady sú dané tým, že malé podniky zapojené do cezhraničného obchodu nemôžu využívať oslobodenie od dane v inom členskom štáte ako v tom, v ktorom sú usadené. Vysoké náklady samozrejme pramenia aj v zložitosti a rozmanitosti pravidiel o povinnostiach týkajúcich sa DPH (napríklad rôzne výšky národných obrátov pre oslobodenie od DPH, rôzne zdaňovacie obdobia, rôzny rozsah daňových priznaní a pod.) v rámci jednotlivých členských štátov, ktoré malé podniky

musia dodržiavať pri cezhraničnom obchodovaní. Malé podniky musia účtovať svojim odberateľom v iných členských štátoch DPH, ktorá sa líši od dane v členskom štáte, v ktorom sú usadené.

Jednotný trh EÚ, ktorý vznikol v roku 1993, je jedným z najväčších úspechov Európskej únie. Zaručujú sa ním „štyri slobody“, teda voľný pohyb tovaru, služieb, osôb a kapitálu na celom území EÚ. Jednotný trh zahŕňa 27 členských štátov a Nórsko, Island a Lichtenštajnsko (prostredníctvom Európskeho hospodárskeho priestoru). Švajčiarsko má čiastočný prístup na jednotný trh (prostredníctvom dvojstranných dohôd). Jednotný trh uľahčuje obchod medzi podnikmi, stimuluje rast a podporuje inovácie a zároveň výrazne uľahčuje život občanov. Jednotný trh je stále v štádiu vývoja. EÚ dnes neustále pracuje na ďalšom rozvoji jednotného trhu v nových oblastiach s cieľom nájsť spoločné riešenia výziev, ako sú zmena klímy, energetická kríza a digitalizácia. Za 30 rokov svojej existencie viedol jednotný trh k významnej trhovej integrácii medzi ekonomikami členských štátov, slúži ako hnacia sila rastu a konkurencieschopnosti a podporuje hospodársku a politickú silu Európy na globálnej úrovni.<sup>5</sup> V apríli 2021 Rada EÚ a Európsky parlament prijali program EÚ pre jednotný trh na roky 2021 až

**Oslobodenie malých podnikov od dane jednotlivé členské štáty často využívajú, ale malé podniky naďalej znášajú neprimerané náklady na dodržiavanie predpisov týkajúcich sa DPH v dôsledku toho, ako je oslobodenie malých podnikov od dane nastavené.**

2027, ktorého hlavným cieľom je aj podporiť konkurencieschopnosť podnikov EÚ, najmä malých a stredných podnikov. Neustále sa potvrdzuje, že jednotný trh zostáva kľúčovým nástrojom na riešenie súčasných výziev, ktorým Európa čelí. Dôraz sa kladie na neustále zlepšovanie jeho fungovania, ako aj na vplyv jednotného trhu z hľadiska vyššej hodnoty, ktorú prináša pre hospodárstvo EÚ. Avšak súčasný systém DPH narúša hospodársku súťaž na domácom trhu aj na trhu EÚ. Oslobodenie malých podnikov od dane v jednom členskom štáte, ktoré je dostupné len pre malé podniky, ktoré sú v ňom usadené, má negatívny vplyv na konkurencieschopnosť malých podnikov usadených v iných členských štátoch, ktoré zásobujú rovnaký trh. Malé podniky teda nemajú nastavené rovnaké podmienky obchodovania v rámci EÚ a sú odrádzané od vykonávania cezhraničných transakcií, a tým aj od čo najlepšieho využívania príležitostí poskytovaných jednotným trhom, a to pre povinnosti súvisiace s DPH v jednotlivých členských štátoch. Na uvedené odlišné zaobchádzanie poukázal Súdny dvor EÚ už vo svojom rozsudku z 26. októbra 2010, vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz<sup>6</sup>. Podľa tohto rozsudku cieľ spočívajúci v zabezpečení účinnosti daňových kontrol na účely boja proti podvodom, daňovým únikom a inému zneužitiu, ako aj cieľ režimu malých podnikov, ktorý má posilniť konkurencieschopnosť malých podnikov, odôvodňoval to, že uplatniteľnosť oslobodenia od DPH bola obmedzená na činnosti malých podnikov usadených na území členského štátu, v ktorom je splatná DPH. Navyše, ani vtedajšie pravidlá týkajúce sa administratívnej spolupráce v oblasti DPH nemohli zabezpečiť účinnú výmenu informácií, pokiaľ ide o malé podniky vykonávajúce činnosti na území členského štátu, ktorý uplatňuje oslobodenie od dane. Zároveň malé podniky neboli vo všeobecnosti zaregistrované na účely DPH v členskom štáte, kde boli usadené, a tento členský štát nemal žiadny údaj týkajúci sa ich obratu.

3 Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Hospodárskemu a sociálnemu výboru o akčnom pláne v oblasti DPH – k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas rozhodnúť sa [online], COM (2016) 148 final z 7. apríla 2016 [cit. 2023-05-15]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:52016DC0148>

4 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. 2023-05-15]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0566>

5 Jednotný trh EÚ [online], [cit. 2023-05-15]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/policies/deeper-single-market/>

6 ECLI:EU:C:2010:632



K narušeniam dochádza aj na vnútroštátnej úrovni, pretože zjednodušujúce povinnosti týkajúce sa DPH sú v zásade vždy spojené s využívaním oslobodenia malého podniku od dane a malý podnik, na ktorý sa oslobodenie od dane nevzťahuje (napr. z dôvodu presiahnutia hranice pre povinnú registráciu za platiteľa dane) ich už nemôže využívať. Uvedené môže viesť k tzv. efektu limitu<sup>7</sup>, teda situácii, keď malý podnik spomalí svoj rast, aby sa vyhol prekročeniu limitu na oslobodenie malého podniku od dane. Prípadne môže dôjsť k rozdrobeniu činnosti malého podniku do viacerých samostatných podnikov, ktoré budú môcť naďalej využívať oslobodenie od dane. Zlepšenie právneho prostredia poskytne príležitosť podnikateľom dobrovoľne dodržiavanie predpisov a pomôcť tak znížiť straty príjmov spôsobené nedodržiavaním predpisov a podvodmi v oblasti DPH<sup>8</sup>. Malé podniky považujú za zložité dodržiavať už vnútroštátne povinnosti týkajúce sa DPH, pričom pre tie podniky, ktoré sú zapojené do cezhraničného obchodu, je dodržiavanie povinností týkajúcich sa DPH v iných členských štátoch ešte závažnejšou prekážkou z dôvodu nedostatočného zosúladenia v rámci EÚ.

Sekundárne dôvody prijatia smernice 2020/285 predstavovali už v súčasnej dobe nevyhovujúce pravidlá, ale aj prípravy na nové reformy.

Zjednodušujúce pravidlá pre oslobodenie malých podnikov od dane sú už neaktuálne a v jednotlivých členských štátoch je odlišne stanovená výška obratu pre povinnú registráciu za platiteľa dane. Za neaktuálnu a nevyužívanú v praxi sa považuje aj úprava odstupňovaných daňových výhod. V ustanoveniach smernice 2006/112/ES sa ustanovuje možnosť odchyliť sa od základného limitu na oslobodenie malého podniku od dane na úrovni 5 000 EUR výslovným ustanovením limitov pre 19 členských štátov. Určenie výšky obratu pre povinnú registráciu avšak v súčasnej podobe



**Zjednodušujúce pravidlá pre oslobodenie malých podnikov od dane sú už neaktuálne a v jednotlivých členských štátoch je odlišne stanovená výška obratu pre povinnú registráciu za platiteľa dane.**

funguje na základe žiadosti o výnimku na úrovni Rady Európskej únie (ďalej len „Rada EÚ“). Podľa článku 395 ods. 1 smernice 2006/112/ES môže Rada EÚ jednomyselne na návrh Európskej komisie opraviť ktorýkoľvek členský štát, aby uplatňoval osobitné opatrenia odchyľujúce sa od danej smernice s cieľom zjednodušiť postup pri výbere dane alebo zabrániť určitým druhom daňových únikov alebo vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Ktorýkoľvek členský štát teda môže požiadať o povolenie uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 287 smernice 2006/112/ES. Následne sa vykonávacím rozhodnutím Rady EÚ povoľuje členskému štátu uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 287 smernice 2006/112/ES<sup>9</sup>. Až desať členských štátov sa opiera o výnimky z uplatniteľného limitu a bolo predložených niekoľko ďalších žiadostí o výnimku<sup>10</sup>. Súčasná výška obratu pre povinnú registráciu za platiteľa dane v Slovenskej republike je výsledkom negociačného procesu, ktorý predchádzal nášmu vstupu do EÚ. Ani Slovenská republika s nastavenou výškou nemôže hýbať svojvoľne, ale len uvedeným osobitným postupom.

Súčasná právna úprava pre malé podniky založená na zdaňovaní v členskom štáte pôvodu je teda už neutržateľná a neznižuje

je administratívne zaťaženie malých podnikov, pri ktorých je cieľom uľahčiť ich rast a podporiť rozvoj cezhraničného obchodu.

Uvedené východiská zodpovedajú cieľom návrhu smernice 2020/285, ktorého zámerom bolo:

- pomôcť vytvoriť prostredie priaznivé pre rast malých podnikov,
- pomôcť vytvoriť efektívny a odolnejší systém DPH s cieľom vytvoriť jednotný priestor EÚ v oblasti DPH a
- prispieť k bezproblémovému fungovaniu prehĺbeného a spravodlivejšieho jednotného trhu.<sup>11</sup>

### III. OSLOBODENIE OD DPH PODĽA SMERNICE 2020/285

Po úvodných častiach, ktoré sa venovali východiskám, ktoré viedli k prijatiu smernice 2020/285, nasledujúce časti článku poukážu na návrh pre malé podniky ponúkané touto smernicou. Na účely smernice 2020/285 sa za malý podnik oslobodený od dane považuje každá zdaniteľná osoba, ktorá využíva oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná. Malé podniky môžu podľa súčasnej právnej úpravy využívať oslobodenie od dane iba v prípade, ak je ich ročný obrat nižší ako limit uplatňovaný členským štátom, v ktorom je DPH splatná. V záujme zjednodušenia sa viacerým členským štátom povolilo dočasne uplatňovať limit, ktorý je vyšší ako limit povolený podľa smernice 2006/112/ES. Keďže už ďalej nie je vhodné pokračovať v upravovaní všeobecných pravidiel opatreniami udeľovanými ako výnimky, upravujú sa pravidlá týkajúce sa limitov. Odstránia sa tým neustále derogácie. Členské štáty by si mali stanoviť svoj vnútroštátny limit na oslobodenie od dane na takej úrovni, ktorá najlepšie zodpovedá ich hospodárskym a politickým podmienkam, s výhradou horného limitu ustanoveného smernicou 2020/285. Niektoré členské štáty navyše uplatňujú rozdielne limity pre

7 Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky [online], COM (2018) 21 final z 18. januára 2018 [cit. 2023-05-15]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0021>

8 RICHTER, F.: Legálne zakotvenie podvodu na DPH do vnútroštátneho právneho poriadku. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2023, roč. 2023, č. 1, s. 11

9 Napr. Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2022/88 z 18. januára 2022, ktorým sa mení vykonávacie rozhodnutie 2013/53/EÚ, pokiaľ ide o povolenie, aby Belgické kráľovstvo uplatňovalo na ďalšie obdobie osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 285 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, Ú. v. EÚ L 14/23, 21. 1. 2022

10 V súčasnosti členské štáty uplatňujú rôzne limity, v rámci ktorých sú malé podniky oslobodené od DPH, aj s vyššou hornou hranicou ako v Slovenskej republike, ale aj prísnejšie limity, keď platiteľom dane je každá zdaniteľná osoba (3 členské štáty). Dostupné na: <https://www.vatcalc.com/eu/2023-eu-vat-registration-intrastat-thresholds/>

11 Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky



rôzne odvetvia hospodárstva a mali by zabezpečiť, aby sa jednotlivé limity nelíšili medzi usadenými a neusadenými zdaniteľnými osobami.

Elimináciu administratívneho zaťaženia malých podnikov a dosiahnutie rovnakého zaobchádzania z hľadiska DPH usadenou a neusadenou zdaniteľnou osobou, ktorú je možné na účely spoločných pravidiel DPH považovať za malý podnik, možno dosiahnuť len stanovením vyvážených pravidiel.

Smernicou 2020/285 sa ponecháva pre členské štáty možnosť oslobodiť od dane dodanie tovaru a poskytovanie služieb uskutočňované na ich území usadenými zdaniteľnými osobami, ktorých ročný obrat v členskom štáte nepresahuje limit, ktorý členské štáty stanovili na uplatňovanie tohto oslobodenia od dane. Zosúlaďuje sa však horná hranica pre stanovenie ročného národného limitu pre členské štáty na uplatnenie oslobodenia od DPH vo výške 85 000 EUR, prípadne rôzne prahy pre jednotlivé odvetvia ekonomickej činnosti. Členské štáty, ktoré zaviedli oslobodenie od dane pre usadené zdaniteľné osoby, musia oslobodiť od dane aj dodania tovaru a poskytnutia služieb na svojom vlastnom území, ktoré uskutočnili zdaniteľné osoby usadené v inom členskom štáte. Oslobodenie od DPH sa teda v členskom štáte otvorilo aj pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré na jeho území dodávajú tovar alebo služby. Za účelom naplnenia princípu rovnakého zaobchádzania s usadenými a neusadenými zdaniteľnými osobami sa aj z dôvodov, ktoré uviedol Súdny dvor v rozsudku vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz, bude vyžadovať plnenie určitých administratívnych povinností na strane zdaniteľných osôb aj vzájomná výmena informácií medzi členskými štátmi.

Limit ročného obratu, ktorý je základom pre oslobodenie od dane zavedené osobitnou úpravou podľa smernice 2020/285 pozostáva z kombinovanej hodnoty dodaní tovarov a poskytnutí služieb, ktoré malý podnik uskutočnil v členskom štáte, v ktorom je oslobodený od dane. Mohlo by dochádzať k narušeniam hospodárskej súťaže, ak by podnik, ktorý nie je usadený v konkrétnom členskom štáte, mohol využívať takéto oslobodenie od dane bez ohľadu



**Elimináciu administratívneho zaťaženia malých podnikov a dosiahnutie rovnakého zaobchádzania z hľadiska DPH usadenou a neusadenou zdaniteľnou osobou, ktorú je možné na účely spoločných pravidiel DPH považovať za malý podnik, možno dosiahnuť len stanovením vyvážených pravidiel.**

na obrat, ktorý dosahuje v iných členských štátoch. S cieľom zmierniť takéto narušenia hospodárskej súťaže a ochrániť daňové príjmy by na oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom nie sú usadené, mali byť oprávnené len tie malé podniky, ktorých ročný obrat v EÚ<sup>12</sup> je nižší ako určitý limit. Oslobodenie od dane je možné využívať, ak ročný obrat zdaniteľnej osoby v EÚ nepresahuje 100 000 EUR. Zároveň podniky, ktorých obrat v členskom štáte, v ktorom sú usadené, nedosahuje vnútroštátny limit, by mali mať naďalej možnosť vykonávať dodania v danom členskom štáte oslobodené od dane bez ohľadu na obrat, ktorý vytvárajú v iných členských štátoch, aj keď ich celkový obrat presiahne limit v EÚ.

Podľa článku 284 ods. 1 sa oslobodenie od dane môže týkať len usadených zdaniteľných osôb. V tomto kontexte bola na



**Mohlo by dochádzať k narušeniam hospodárskej súťaže, ak by podnik, ktorý nie je usadený v konkrétnom členskom štáte, mohol využívať takéto oslobodenie od dane bez ohľadu na obrat, ktorý dosahuje v iných členských štátoch.**

Výbore EÚ pre DPH diskutovaná otázka, či sa zdaniteľná osoba môže považovať za usadenú v členskom štáte, ak má zdaniteľná osoba v tomto členskom štáte iba stálu prevádzkareň. Výbor pre DPH súhlasil s tým, že ak má zdaniteľná osoba v určitom členskom štáte iba stálu prevádzkareň, táto zdaniteľná osoba sa na účely uplatňovania osobitnej úpravy nemôže považovať za usadenú v tomto členskom štáte, ak má sídlo ekonomickej aktivity v inom členskom štáte. Prevádzkareň malého podniku v inom členskom štáte, ako v členskom štáte, kde je malý podnik usadený, sa teda na účely osobitnej úpravy nebude posudzovať za usadenú. Vo vzťahu k súčasnému zneniu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) uvedené vyvoláva vplyv na registračné ustanovenia. Keďže oslobodenie od dane sa môže týkať len usadených zdaniteľných osôb, nie je úplne jednoznačné, ako nahliadať na zdaniteľnú osobu, ktorá nie je v EÚ usadená, avšak má v EÚ stálu prevádzkareň. Ešte komplikovanejšia situácia nastáva v prípade, ak takáto osoba má stále prevádzkarne vo viacerých členských štátoch.

Aby mohli neusadené malé podniky využiť oslobodenie od dane v konkrétnom členskom štáte musia okrem splnenia dvoch obratových podmienok byť identifikované pre využívanie oslobodenia od DPH.

#### **IV. REGISTRAČNÉ POVINNOSTI**

V kontexte rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz sa zákonodarca musel v smernici 2020/285 vysporiadať s dôvodmi, ktoré Súdny dvor EÚ posúdil ako nepostačujúce na uplatňovanie oslobodenia od dane neusadeným malým podnikom, keďže účinná kontrola činností vykonávaných v rámci slobodného poskytovania služieb neusadeným malým podnikom nie je v právomoci hostiteľského členského štátu. V oblasti zjednodušenia pre malé podniky je teda potrebné dosiahnuť vhodný stupeň rovnováhy poskytnutím zjednodušenia v oblasti DPH a súčasne v rovnakom čase zabezpečiť, cez vhodné opatrenia administratívnej spolupráce (vrátane IT riešení) medzi daňovými správami

12 Podľa čl. 280a smernice 2020/285 ročný obrat v EÚ je celková ročná hodnota dodaní tovaru a poskytnutí služieb bez DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutočnila na území Spoločenstva počas kalendárneho roka

členských štátov, aby sa zjednodušenia pre malé podniky uplatňovali správne a nevedli k oslobodeniu daňových správ v oblasti boja proti podvodom. V článku 284 smernice 2020/285 sa preto stanovujú podmienky pre členské štáty, ktoré musia prijať primerané opatrenia na zabezpečenie toho, aby malé podniky, aj neusadené, spĺňali podmienky pre oslobodenie od DPH. Tento prístup predpokladá efektívnu spoluprácu medzi členskými štátmi a správne monitorovanie dosiahnutého obratu zdaniteľných osôb.

Keďže sa otvára oslobodenie od dane v členskom štáte aj pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré budú v tomto členskom štáte dodávať tovar alebo služby, jednou z podmienok využívania oslobodenia je povinnosť zdaniteľnej osoby byť identifikovaná na účely uplatnenia oslobodenia od dane prostredníctvom individuálneho identifikačného čísla, ale len v členskom štáte usadenia. Aby bola umožnená účinná kontrola uplatňovania oslobodenia od DPH a aby členské štáty mali prístup k potrebným informáciám, od zdaniteľných osôb, ktoré chcú využiť oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom nie sú usadené, sa vyžaduje, aby tento záujem vopred oznámili členskému štátu, v ktorom sú usadené.<sup>13</sup> Vopred zaslané oznámenie členskému štátu usadenia musí obsahovať minimálny rozsah informácií. Pridelenie individuálneho identifikačného čísla len v členskom štáte usadenia sleduje zjednodušenie pre malé podniky aj zníženie nákladov na dodržiavanie predpisov pre takéto zdaniteľné osoby. Toto číslo môže, ale nemusí nevyhnutne byť individuálnym identifikačným číslom pre DPH, prípadne môže využiť štruktúru čísla pre DPH alebo akéhokoľvek iného čísla. Individuálne identifikačné číslo má mať príponu „EX“, alebo sa prípona „EX“ k uvedenému číslu doplní.<sup>14</sup> Malý podnik usadený napríklad v Českej republike, ktorý bude chcieť vykonávať ekonomickú činnosť v Slovenskej republike, sa nemusí zaregistrovať ako zahraničná osoba v Slovenskej republike, ak má pridelené individuálne identifikačné číslo a v oznámení

Keďže sa otvára oslobodenie od dane v členskom štáte aj pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré budú v tomto členskom štáte dodávať tovar alebo služby, jednou z podmienok využívania oslobodenia je povinnosť zdaniteľnej osoby byť identifikovaná na účely uplatnenia oslobodenia od dane prostredníctvom individuálneho identifikačného čísla, ale len v členskom štáte usadenia.

členskému štátu usadenia uviedol, že v Slovenskej republike zamýšľa využiť oslobodenie od dane.

V prípade, že sa zdaniteľná osoba rozhodne využiť oslobodenie od dane aj v inom členskom štáte alebo v iných členských štátoch ako v tých, ktoré uviedla v prvotnom oznámení, oznámi svoj zámer členskému štátu usadenia vopred prostredníctvom aktualizácie predchádzajúceho oznámenia. Rovnakým spôsobom oznámi akékoľvek zmeny týkajúce sa informácií, ktoré predtým poskytla, vrátane rozhodnutia prestať uplatňovať úpravu týkajúcu sa oslobodenia od dane v členskom štáte alebo členských štátoch, v ktorých zdaniteľná osoba nie je usadená.<sup>15</sup>

Smernica 2020/285 ustanovuje členským štátom v článku 284 ods. 5 na preverenie a vybavenie prvotných alebo nasledujúcich oznámení maximálnu lehotu 35 pracovných dní, okrem výnimočných prípadov. V prípade rozhodnutia prestať uplatňovať oslobodenie platí ukončenie oslobodenia od prvého dňa nasledujúceho kalendárneho štvrtroka po doručení informácie zo strany zdaniteľnej osoby, alebo ak sa táto

informácia doručí počas posledného mesiaca kalendárneho štvrtroka, od prvého dňa druhého mesiaca nasledujúceho kalendárneho štvrtroka.

V dôsledku transpozície smernice 2020/285 by sa nemali vytvárať nové povinnosti registrácie alebo oznamovacie povinnosti pre malé podniky, ktoré využívajú oslobodenie od dane len v členskom štáte usadenia. Od zdaniteľnej osoby, ktorá využíva oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom táto zdaniteľná osoba nie je usadená, sa v súvislosti s dodaniami, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane v danom členskom štáte, nebude žiadať, aby sa registrovala na účely DPH a podávala daňové priznanie k DPH. Ak si však zdaniteľná osoba nebude plniť notifikačné povinnosti, môžu členské štáty od takejto zdaniteľnej osoby žiadať, aby si splnila povinnosti v oblasti DPH. Ide napríklad práve o povinnosť zaregistrovať sa za platiteľa dane či podávať daňové priznanie k DPH.<sup>16</sup>

Smernica vo svojich ustanoveniach predpokladá aj situácie vedúce k deaktivácii prideleného individuálneho identifikačného čísla.<sup>17</sup>

Subjektívne dôvody môžu zdaniteľnú osobu viesť k tomu, že sa zaregistruje za platiteľa dane v členskom štáte, keďže malé podniky nie sú povinné využívať oslobodenie od DPH.

## V. OBRAT ZA KALENDÁRNY ROK

Východiskom pre uplatňovanie oslobodenia od dane ustanoveného v článku 284 smernice 2020/285 je ročný obrat zdaniteľnej osoby<sup>18</sup>. Ročný obrat v členskom štáte je celková ročná hodnota dodaní tovaru a poskytnutí služieb bez DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutočnila v danom členskom štáte počas kalendárneho roka. Ročný obrat v EÚ je celková ročná hodnota dodaní tovaru a poskytnutí služieb bez DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutočnila na území Spoločenstva počas kalendárneho roka.<sup>19</sup> S cieľom predísť nezrovnalostiam vo výpočte ročného obratu

13 Článok 284a smernice 2020/285

14 Článok 284 ods. 3 tretí pododsek smernice 2020/285

15 Článok 284 ods. 4 smernice 2020/285

16 Článok 284d smernice 2020/285

17 Článok 284e smernice 2020/285

18 Obdobie pre výpočet národného obratu, po prekročení ktorého je zdaniteľná osoba povinná podať žiadosť o registráciu pre daň je podľa § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov.

19 Článok 280a smernice 2020/285

v členskom štáte a ročného obratu v EÚ, sa v článku 288 smernice 2020/285 upresňujú prvky obratu, ktoré sa majú zohľadniť.

S cieľom zabrániť obchádzaniu pravidiel pre oslobodenie od dane pre malé podniky a zachovať účel tejto výnimky, zdaniteľná osoba, či už usadená alebo neusadená v členskom štáte poskytujúcom oslobodenie od dane, nemôže využívať oslobodenie od dane počas obdobia jedného kalendárneho roka, ak sa vnútroštátny limit, ktorý v ňom bol stanovený, v predchádzajúcom kalendárnom roku prekročil. Smernica 2020/285 navyše dáva v článku 288a možnosť toto obdobie predĺžiť na dva kalendárne roky. Z tých istých dôvodov zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte poskytujúcom oslobodenie od dane, nemôže využívať oslobodenie od dane, ak sa limit ročného obratu v EÚ v predchádzajúcom kalendárnom roku prekročil.

V článku 288a smernice sa ďalej dáva možnosť členským štátom ustanoviť prechodné obdobie pre uplatňovanie oslobodenia od DPH, ak zdaniteľná osoba presiahla vnútroštátny obrat pre oslobodenie do určitej výšky, ktorý je stanovený percentuálne. Účelom tohto ustanovenia je zabezpečiť plynulý prechod z oslobodenia do režimu zdaňovania a eliminovať prípadné mimoriadne výkyvy v obrate podniku, ktorý stále je malým podnikom. Je však v kompetencii členského štátu určiť, že oslobodenie od dane sa prestane uplatňovať od momentu, keď sa vnútroštátny limit prekročí. Ak sa počas kalendárneho roka prekročí limit ročného obratu v EÚ, je potrebné vzhľadom na funkciu tohto limitu, ktorou je chrániť príjmy, aby sa k danému dátumu ukončilo uplatňovanie oslobodenia od dane.

## VI. NOTIFIKAČNÉ POVINNOSTI

S cieľom zabezpečiť riadne fungovanie a monitorovanie oslobodenia od dane, ako aj včasné zasielanie informácií sa ustanovujú oznamovacie povinnosti<sup>20</sup> pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré využívajú oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom nie sú usadené. Takáto zdaniteľná osoba za každý kalendárny štvrtrok oznámi členskému štátu usadenia celkovú hodnotu dodaní



**S cieľom zabezpečiť riadne fungovanie a monitorovanie oslobodenia od dane, ako aj včasné zasielanie informácií sa ustanovujú oznamovacie povinnosti pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré využívajú oslobodenie od dane v členskom štáte, v ktorom nie sú usadené.**

počas príslušného kalendárneho štvrtroka v členskom štáte usadenia, alebo uvedie hodnotu „0“, ak sa neuskutočnili žiadne dodania a celkovú hodnotu dodaní uskutočnených počas príslušného kalendárneho štvrtroka v každom členskom štáte okrem členského štátu usadenia, alebo uvedie hodnotu „0“, ak sa neuskutočnili žiadne dodania. Zdaniteľná osoba oznámi tieto informácie v lehote do jedného mesiaca od konca kalendárneho štvrtroka.<sup>21</sup> Zdaniteľným osobám, ktoré dodržiavajú predpisy, by to malo umožniť, aby nemuseli plniť iné oznamovacie povinnosti, ani povinnosť registrácie v iných členských štátoch okrem členského štátu usadenia. Členské štáty by však mali mať možnosť požadovať, že ak neusadené zdaniteľné osoby nespĺňajú oznamovacie povinnosti stanovené osobitne pre ne, musia splniť všeobecné povinnosti registrácie na účely DPH a oznamovacie povinnosti, ako sa uvádzajú vo vnútroštátnych právnych predpisoch v oblasti DPH.

V prípade prekročenia limitu ročného obratu v EÚ, je zdaniteľná osoba povinná notifikovať o tejto skutočnosti členský štát v lehote 15 pracovných dní.

## VII. ADMINISTRATÍVNA SPOLUPRÁCA MEDZI FINANČNÝMI SPRÁVAMI ČLENSKÝCH ŠTÁTOV

Nedostatky v zabezpečení účinnej výmeny informácií medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o malé podniky, ktoré uplatňujú oslobodenie od DPH na území iného členského

ho štátu, boli konkretizované vo vyššie uvedenom rozsudku Súdneho dvora EÚ. Článkom 2 smernice 2020/285 sa upravujú ustanovenia týkajúce sa nariadenia Rady (EÚ 904/2010) zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty na účely výmeny informácií medzi členskými štátmi o zdaniteľných osobách, ktoré využili oslobodenie v inom členskom štáte, ako je členský štát ich usadenia. V súvislosti s individuálnym identifikačným číslom prideleným zdaniteľnej osobe, ktoré ju oprávňuje na využitie oslobodenia aj v inom členskom štáte, je potrebné, aby táto zdaniteľná osoba predkladala vo svojom členskom štáte údaje o obrate z dodaných tovarov a služieb tak v jej členskom štáte usadenia, ako aj v inom členskom štáte. Z uvedeného dôvodu sa upravujú konkrétne články. Okrem rozsahu informácií, ktoré sa majú zhromažďovať v súvislosti s pridelením individuálneho identifikačného čísla sa stanovuje povinnosť členským štátom elektronicky poskytnúť potvrdenie, že zdaniteľná osoba, ktorej sa vydalo individuálne identifikačné číslo je malý podnik oslobodený od dane. Potvrdenie musí špecifikovať aj členský štát alebo členské štáty, v ktorých zdaniteľná osoba využíva oslobodenie od dane. Uvedené predpokladá vytvorenie registra malých podnikov využívajúcich oslobodenie od dane. Zároveň sa upravuje postup, ako členský štát usadenia informuje členský štát oslobodenia o prvotných oznámeniach, prípadne aj o ich aktualizáciách, o obratových údajoch, ako aj o tom, či si zdaniteľná osoba, ktorá už využíva oslobodenie neplní svoje povinnosti v súvislosti s využívaním oslobodenia.

## VIII. ZJEDNODUŠENIE PRAVIDIEL PRE MALÉ PODNIKY OD 1. JANUÁRA 2025

Smernica 2020/285 a znej vyplývajúce oprávnenia a nadväzujúce povinnosti majú prispieť k modernizácii systému DPH s cieľom zjednodušiť ho, spraviť ho odolnejším voči podvodom a ústretovejším k malým podnikom. Táto právna úprava, ktorá sa

20 Pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ z 26. októbra 2010, vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz, ECLI:EU:C:2010:632, body 61, 62, 65, 67

21 Článok 284b smernice 2020/285

má uplatňovať od 1. januára 2025, má predstavovať zreteľnú pridanú hodnotu nad rámec toho, čo možno dosiahnuť na úrovni členských štátov. Otvorenie oslobodenia v členskom štáte aj pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré budú dodávať tovar alebo služby na jeho území, je v kontexte účinnej kontroly využívania oslobodenia spojené s povinnosťami pre takéto neusadené zdaniteľné osoby, ktoré spočívajú v nevyhnutnosti mať špecifickú registráciu pre využitie oslobodenia od DPH vo svojom členskom štáte usadenia a predkladať obrátové údaje za obdobie kalendárneho štvrtroka.

Nemožno nepodporiť cieľ tejto smernice, ktorým je najmä zabezpečiť vytvorenie priaznivého prostredia pre malé podniky a zníženie administratívnej záťaže pre tento segment podnikateľského prostredia, ako aj zabezpečenie ľahšieho prístupu a podnikania na vnútornom trhu EÚ. Zložitosť pravidiel na DPH, ich divergencia v rámci jednotlivých štátov EÚ cez rôzne úrovne národných obrátov pre oslobodenie, až po rôzne schémy komplikovaných úľav pre malé podniky prispievajú k neúmyselnému neplneniu si daňových povinností v členských štátoch, až po vytváranie bariér v rozširovaní podnikania v rámci vnútorného trhu EÚ. Na druhej strane musí byť docielená rovnováha medzi zlepšovaním prostredia pre malé podniky v systéme DPH a zároveň, aby neboli oslabené prijaté opatrenia na boj proti podvodom na DPH. Potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod verejného záujmu, ktorý v súlade s ustálenou judikatúrou<sup>22</sup> bolo potrebné v smernici 2020/285 preklenúť. Následkom je, že aj keď smernica sleduje cieľ zníženia administratívnej záťaže pre malé podniky, malý podnik, ktorý bude chcieť využívať oslobodenie od dane v inom členskom štáte, bude mať množstvo oznamovacích povinností.

Takmer všetky zjednodušenia, ktoré sú navrhnuté v schéme zjednodušenia<sup>23</sup> ako voliteľné zjednodušenia pre malé podniky oslobodené od dane, sa už v Slovenskej republike uplatňujú aj v súčasnosti. Ak sa tuzemský podnikateľ nezaregistruje za platiteľa dane, nemusí predkladať daňové priznania, kontrolné výkazy, ani nemusí plniť fakturačné povinnosti podľa zákona o DPH.

Z dostupných informácií nie je možné predpokladať počet zdaniteľných osôb, ktoré na základe smernice 2020/285 využijú oslobodenie od DPH v iných členských štátoch. Na pozadí postupov malého podniku smerujúcich k využívaniu oslobodenie od dane v iných členských štátoch však prebiehajú procesy finančných správ pokiaľ ide o administráciu oznámení, notifikácií, monitorovacie činnosti, či vedenie registra malých podnikov, ktoré bez ohľadu na efektívnosť oslobodenia od DPH podľa smernice 2020/285 vyvolávajú požiadavky na finančné správy.

Polemiku môže vyvolávať napríklad postup pridelenia individuálneho identifikačného čísla. Tomuto postupu predchádza rozhodovací proces, v rámci ktorého členský štát na základe predloženého oznámenia posudzuje, či nebol prekročený ročný obrát EÚ, aj národný obrát v členskom štáte, v ktorom malý podnik zamýšľa využívať

oslobodenie od dane. Ak členský štát usadenia individuálne identifikačné číslo nepredelí, predpokladá sa vydanie negatívneho rozhodnutia. V tomto kontexte by malo byť správne konanie proti takémuto administratívno-právnomu rozhodnutiu iniciované ako konanie proti rozhodnutiu členského štátu usadenia, aj keď tento členský štát negatívne rozhodol iba na základe informácie od iného členského štátu (napr. z dôvodu, že v inom členskom štáte zdaniteľná osoba už nie je malým podnikom, keďže prekročila vnútroštátny obrát).

Administratívne náročný proces bude predstavovať aj predkladanie štvrtročných výkazov o celkovej hodnote dodaní malého podniku v štáte usadenia a samostatne v každom členskom štáte. Vyžadovať takýto postup v kontexte znižovania administratívnych nákladov je samo o sebe sporné, avšak javí sa ako nevyhnutné na zabezpečenie účinných daňových kontrol, ktoré sú vo verejnom záujme, ako sa uvádza v rozsudku Súdneho dvora vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz.

Smernica 2020/285 vyvoláva aj podstatné zmeny v súčasných registračných ustanoveniach zákona o DPH. Pôjde o zmeny v súvislosti s prekročením limitu pre oslobodenie malého podniku od dane. Aj keď smernica 2020/285 umožňuje plynulý prechod z oslobodenia do režimu zdaňovania, členský štát môže určiť, že oslobodenie od dane sa prestane uplatňovať okamihom prekročenia limitu. Malý podnik zahraničnej osoby bude musieť byť zaregistrovaný za platiteľa nielen z dôvodu prekročenia ročného obrátu v členskom štáte, ale aj z dôvodu prekročenia ročného obrátu v EÚ. Registračné povinnosti bude musieť splniť aj v prípade, že bude v členskom štáte nadobúdať tovar z iného členského štátu.

V krátkej dobe uvidíme, ako sa budú vyvíjať úvahy členských štátov pri transpozícii smernice 2020/285. ■



**Smernica 2020/285 vyvoláva aj podstatné zmeny v súčasných registračných ustanoveniach zákona o DPH. Pôjde o zmeny v súvislosti s prekročením limitu pre oslobodenie malého podniku od dane.**

22 Pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ z 26. októbra 2010, vo veci C-97/09 Ingrid Schmelz, ECLI:EU:C:2010:632, body 57, 59

23 Oddiel 2a smernice 2020/285

Zložitosť pravidiel na DPH, ich divergencia v rámci jednotlivých štátov EÚ cez rôzne úrovne národných obrátov pre oslobodenie, až po rôzne schémy komplikovaných úľav pre malé podniky prispievajú k neúmyselnému neplneniu si daňových povinností v členských štátoch, až po vytváranie bariér v rozširovaní podnikania v rámci vnútorného trhu EÚ. Smernica 2020/285, ktorá sa má uplatňovať od 1. januára 2025, má predstavovať zreteľnú pridanú hodnotu nad rámec toho, čo možno dosiahnuť pre malé podniky na úrovni členských štátov.



# Zodpovednosť štatutárneho orgánu pri úpadku a hroziacom úpadku spoločnosti



Mgr. Zuzana  
Moravčíková  
Kolenová  
advokátka

Autorka je advokátkou a právničkou Slovenskej komory daňových poradcov, kde pravidelne lektoruje niektoré témy týkajúce právnych otázok spojených s poskytovaním daňového poradenstva. Vo svojej praxi sa zameriava najmä na obchodné právo, compliance a niektoré otázky daňového procesu.

Účelom článku je upriamiť pozornosť na osobitnú zodpovednosť štatutárnych orgánov týkajúcu úpadku spoločnosti a povinnosti úpadku predchádzať. Právna úprava zodpovednosti štatutárnych orgánov je obsiahnutá vo viacerých právnych predpisoch a má svoje špecifiká počas štandardného obchodného vedenia spoločnosti v čase, kedy sa spoločnosť dostala do úpadku a v období hroziaceho úpadku. V tomto článku poukazujeme aj na zodpovednosť štatutárov v súvislosti s niektorými daňovými povinnosťami.

Účelom tohto článku je upriamiť pozornosť na osobitnú zodpovednosť štatutárnych orgánov týkajúcich sa úpadku spoločnosti a povinnosti úpadku predchádzať. Zodpovednosť štatutárnych orgánov v tomto smere je špecifická najmä v tom, že zakladá osobnú zodpovednosť štatutárnych orgánov priamo voči veriteľom spoločnosti, ak nie sú uspokojení v konkurze. Právna úprava zodpovednosti štatutárnych orgánov je obsiahnutá vo viacerých právnych predpisoch a má svoje špecifiká počas štandardného obchodného vedenia spoločnosti v čase, kedy sa spoločnosť dostala do úpadku a v období hroziaceho úpadku. Od 17. 7. 2022 platia viaceré preventívne povinnosti štatutárnych orgánov, ktoré sú výsledkom transpozície Smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/1023 z 20. júna 2019 o rámcach preventívnej reštrukturalizácie, o oddelení a diskvalifikácii a o opatreniach na zvýšenie účinnosti reštrukturalizačných, kon-

kurzných a oddľžovacích konaní a o zmene smernice (EÚ) 2017/1132 (Smernica o reštrukturalizácii a insolvenčii) (ďalej len „**smernica**“). V tomto článku poukazujeme aj na zodpovednosť štatutárov v súvislosti s niektorými daňovými povinnosťami a venujeme sa predovšetkým zodpovednosti konateľov spoločností s ručením obmedzeným, nakoľko ide o najbežnejšiu formu obchodnej spoločnosti.

## VŠEOBECNÁ PRÁVNA ÚPRAVA ZODPOVEDNOSTI

Pre porozumenie zodpovednosti štatutárneho orgánu je potrebné ozrejmiť niektoré aspekty právnej úpravy zodpovednosti, najmä o aký typ zodpovednosti sa jedná a akú právnu ochranu pred vznikom zodpovednosti má štatutárny orgán.

Základná právna úprava zodpovednosti štatutárnych orgánov je obsiahnutá v Obchodnom zákonníku (ďalej len „**OBZ**“).<sup>1)</sup>

Podľa ust. § 262 ods. 6 písm. f) OBZ ide o tzv. absolútny obchod, kedy sa na záväzkové vzťahy (a teda aj na zodpovednosť za škodu) medzi štatutárnym orgánom alebo jeho členom a obchodnou spoločnosťou vzťahuje len právna úprava OBZ, z čoho vyplýva, že zodpovednosť za škodu je **objektívna**.

Objektívna zodpovednosť sa uplatní **bez ohľadu na zavinenie**, a teda pre štatutárny orgán je irelevantné, či škodu zavinil alebo ju spôsobil z nedbanlivosti. Objektívna zodpovednosť však vôbec nevznikne, ak štatutárny orgán preukáže existenciu tzv. liberačných dôvodov, resp. okolností vylučujúcich vznik zodpovednosti.<sup>2)</sup> Aj keď ide o objektívnu zodpovednosť, liberačné dôvody sú konštruované výrazne subjektívne.<sup>3)</sup> Na druhej strane, podstata právnej úpravy povinnosti štatutárneho orgánu spočíva vo výkone funkcie s **požadovanou odbornou starostlivosťou a lojalitou (v dobrej viere,**

1) § 135a OBZ.

2) Ust. § 135 ods. 3 OBZ: „Konateľ nezodpovedá za škodu, ak preukáže, že postupoval pri výkone svojej pôsobnosti s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, že koná v záujme spoločnosti. Konatelia nezodpovedajú za škodu spôsobenú spoločnosti konaním, ktorým vykonávali uznesenie valného zhromaždenia; to neplatí, ak je uznesenie valného zhromaždenia v rozpore s právnymi predpismi, spoločenskou zmluvou alebo stanovami alebo ak ide o povinnosť podať návrh na vyhlásenie konkurzu. Ak má spoločnosť zriadenú dozornú radu, konateľov nezbujuje zodpovednosti, ak ich konanie dozorná rada schválila.“

3) VÍTEK, J.: Odpovědnost statutárních orgánů obchodních společností. Praha: Wolters Kluwert ČR, 2012.241 s.



**že koná v záujme spoločnosti).** Tieto pojmy sú abstraktné a ich obsah možno len ťažko generalizovať, keďže závisí vždy od konkrétnych okolností rozhodovania a konania štatutára.

Z praktického hľadiska možno uviesť, že pri tomto type zodpovednosti dochádza k presunu dôkazného bremena na škodcu (štatutárny orgán<sup>4)</sup>) ako to potvrdila aj aktuálna rozhodovacia prax Najvyššieho súdu SR (uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Obdo 106/2020 z 19. 5. 2022, R 35/2022). Zjednodušene povedané to znamená, že v prípade súdneho sporu štatutárny orgán najskôr preukazuje, či konal s odbornou starostlivosťou a v záujme spoločnosti a ak unesie toto dôkazné bremeno, zodpovednosť za škodu vôbec nevznikne.<sup>5)</sup> V súdnom konaní sa ďalšie predpoklady vzniku zodpovednosti za škodu ani neskúmajú (porušenie povinnosti, vznik škody a príčinná súvislosť).<sup>6)</sup>

Konanie s odbornou starostlivosťou je pojem vykladaný najmä súdnou praxou. Stručne možno uviesť, že štatutárny orgán zodpovedá v súlade s požiadavkou riadneho hospodára za výkon funkcie, nie však za výsledok svojej činnosti, a ak v dôsledku takéhoto konania vznikla škoda, nie je povinný ju hradiť<sup>7)</sup>, resp. uznáva sa, že člen štatutárneho orgánu **má právo na omyl**.<sup>8)</sup> Člen štatutárneho orgánu nemusí byť vybavený všetkými odbornými znalosťami, schopnosťami, či zručnosťami potrebnými pre výkon všetkých funkcií spadajúcich do pôsobnosti štatutárneho orgánu, jeho povinnosťou je však rozpoznať, že tieto odborné vedomosti nemá a zabezpečiť ich výkon odborníkom.<sup>9)</sup>

Obsah tejto povinnosti sa často rieši aj vo vzťahu k povinnosti štatutárneho orgánu zabezpečiť riadne vedenie predpísanej

## Člen štatutárneho orgánu má právo na omyl.

evidencie a účtovníctva podľa ust. § 135 OBZ, a to buď osobne alebo prostredníctvom tretích osôb. Tento prístup podporuje konzistentne aj judikatúra, napríklad: „*žalovaný postupoval s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, keď zabezpečil vedenie účtovníctva externou spoločnosťou, nakoľko nedisponuje vzdelaním ekonomického zamerania z odboru účtovníctvo, čím si dostatočne splnil svoje zákonom uložené povinnosti.*“<sup>10)</sup> Štatutárny orgán sa nezbaví zodpovednosti len samotným poverením externého dodávateľa/poradcu alebo prijatím zamestnanca, ktorý má potrebné vedomosti a skúsenosti v účtovnej a daňovej oblasti. Pri posudzovaní zodpovednosti by mali hrať úlohu aj ďalšie skutočnosti, napr. či štatutárny orgán si na posúdenie príslušnej daňovej alebo účtovnej otázky zvolil vhodného

## Splnenie povinnosti konať informovane je nevyhnutné posudzovať z pohľadu ex ante, t.j. s prihliadnutím na skutočnosti, ktoré mu boli, mohli alebo mali byť známe v okamihu, v ktorom rozhodnutie konať vykonal.

poradcu (najmä ak ide o zložité daňové otázky, napr. v oblasti medzinárodného zdaňovania), riadne informoval spracovateľa účtovníctva alebo daňového poradcu o všetkých relevantných skutočnostiach a či mu poskytol úplné informácie a predložil potrebné dokumenty. Každý prípad je potrebné posudzovať individuálne a zväziť súvislosti.<sup>11)</sup>

Ďalej štatutárny orgán musí postupovať podľa tzv. **business judgment rule**. V právnej úprave ust. § 135 OBZ nie je doktrína výslovne uvedená, ale odborná literatúra<sup>12)</sup> a najmä aj posledná judikatúra ju z tohto ustanovenia vyvodzuje. Konkrétne, z uznesenia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Obdo 106/2020 z 19. 5. 2022, R 35/2022 vyplýva, že „*konateľ vykonáva túto funkciu s potrebnými znalosťami, teda informovane a pri konkrétnom rozhodovaní vynaloží primerané úsilie na využitie všetkých rozumne dostupných informačných zdrojov a na ich základe starostlivo zväzi možné výhody/nevýhody (rozpoznateľné riziká s cieľom ich minimalizovať) existujúcich možností konateľského rozhodnutia v prospech spoločnosti. Splnenie povinnosti konať informovane je nevyhnutné posudzovať z pohľadu ex ante, t.j. s prihliadnutím na skutočnosti, ktoré mu boli, mohli alebo mali byť známe v okamihu, v ktorom rozhodnutie konať vykonal.*“

Povinnosť štatutárneho orgánu **zadovážiť si informácie** je taktiež dôležitou súčasťou odbornej starostlivosti. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že „*odbornosť sa vzťahuje na schopnosť rozhodovania so znalosťou veci, v celej zložitosti problematiky podnikania spoločnosti. (...) Odbornosť zahŕňa aj vytvorenie zodpovedajúcej informačnej sústavy spoločnosti v záujme získavania*

4) BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B., BARKOCI, S. In PATAKYOVÁ, M. a kol. Obchodný zákonník. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2022, s. 676. VÍTEK, J.: Odpovednosť štatutárnych orgánov obchodných spoločností. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012.241 s.

5) ŽITNÁNSKÁ, L.: Zodpovednosť konateľa a dôkazné bremeno v aktuálnej judikatúre Najvyššieho súdu SR. Súkromné právo 2/2023. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-konatele-a-dokazne-bremeno-v-aktualnej-judikature-najvyssieho-sudu-sr-m-3295.html>.

6) Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Obdo 106/2020 z 19. 5. 2022, R 35/2022, bod 43 odôvodnenia, V prípade unesenia dôkazného bremena na strane konateľov sa už súd ďalšími predpokladmi vzniku zodpovednosti za škodu (existencia škody a príčinná súvislosť medzi porušením povinnosti a vznikom škody) v záujme hospodárnosti konania ďalej zaoberať nebude musieť (keďže zodpovednosť za škodu nevznikne, ak chyba čo i len jeden z predpokladov tejto zodpovednosti).

7) Rozsudek Najvyššieho soudu České republiky sp. zn. 29 Cdo 2869/2011, podobne rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. 29 Cdo 2363/2011.

8) Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1 Obdo 16/2008 z 19. 2. 2009, v ktorom najvyšší súd konštatoval, že „zákonodarcu ponecháva konateľom tzv. právo na omyl pri rozhodovaní“.

9) Rozsudek Najvyššieho soudu České republiky sp. zn. 29 Cdo 2869/2011, rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 10. listopadu 1999, sp. zn. 29 Cdo 1162/99, rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. 29 Odo 1262/2006, či rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. 29 Cdo 2531/2008.

10) Rozhodnutie Krajského súdu Bratislava sp. zn. 4Cob/49/2016.

11) GALANDOVÁ, M.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov a daňové a účtovné záležitosti spoločnosti. Zborník príspevkov V. ročníka tradičnej konferencie venovanej právu obchodných spoločností. Smolenice 24–25/9/2019.

12) Pozri BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B., BARKOCI, S. In PATAKYOVÁ, M. a kol. Obchodný zákonník. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2022, s. 676 (7); PALA, R., FRINDRICH, J., PALOVÁ, I. In OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. I. zv. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 970.

všetkých informácií relevantných vo vzťahu k predmetu rozhodovania.<sup>13)</sup>

V tejto súvislosti je ešte potrebné upriamiť pozornosť na to, že hoci právna úprava zbavuje štatutárny orgán zodpovednosti, ak vykonáva uznesenie valného zhromaždenia, konateľ by nemal postupovať automaticky a každé uznesenie valného zhromaždenia bez ďalšieho vykonať. Ak ide o uznesenie, ktoré je v rozpore so zákonom alebo obchodnoprávnymi dokumentmi, alebo ide o rozhodnutie nepodať návrh na konkurz, konateľ ho vykonať nesmie.<sup>14)</sup> Ak ide o uznesenie, ktoré nie je a priori nezákonné, ale je nevhodné z hľadiska záujmov spoločnosti, konateľ pri jeho vykonaní nebude postupovať v súlade s odbornou starostlivosťou a lojalitou. Aj keď posledné rozhodnutie Najvyššieho súdu SR prebralo automatickú záväznosť štatutárneho orgánu uzneseniami valného zhromaždenia („(...) konatelia musia plniť povinnosti, ktoré im vyplývajú z ustanovení Obchodného zákonníka, spoločenskej zmluvy alebo z rozhodnutí valného zhromaždenia spoločnosti“<sup>15)</sup>), odborná literatúra<sup>16)</sup> poskytuje viaceré dôvody, prečo by tomu tak nemalo byť, nakoľko by takýto postup ani nezodpovedal rozdeleniu úloh medzi orgánmi spoločnosti, ani ochrane minoritných spoločníkov a veriteľov spoločnosti.<sup>17)</sup>

Zodpovednosť štatutárneho orgánu smeruje v prvom rade voči spoločnosti. Hoci aj podľa štandardnej zodpovednosti štatutárneho orgánu v rámci právnej úpravy OBZ vyplýva veriteľovi možnosť domáhať sa náhrady škody, ak nemôže uspokojiť svoju pohľadávku z majetku spoločnosti a ak nie je na majetok spoločnosti vyhlásený konkurz.<sup>18)</sup> Pre veriteľa bola však táto právna úprava pomerne nedostupná, pretože okrem iného nebolo jednoznačné a jednoduché preukázať

podmienky pre vznik nároku na náhradu škody. Avšak, Ústavný súd SR v pomerne novom náleze rozhodol, že aj v tomto prípade je vždy na konateľovi (nie veriteľovi), aby preukázal, že konal s odbornou starostlivosťou. Ako uviedol Ústavný súd SR v náleze sp. zn. III. ÚS 621/2022-42 zo dňa 2. marca 2023: „Nie sťažovateľ (N.B. veriteľ), ale žalovaná (N.B. konateľka) mala preukázať skutočnosť odôvodňujúcu jej konanie s odbornou starostlivosťou a v záujme spoločnosti. Záver súdov, že nebol preukázaný vznik škody úpadcu, nevyplýva z vykonaného dokazovania. V konaní bolo nesporne preukázané, že došlo k zníženiu majetku úpadcu hotovosťnými výbermi (N.B. konateľkou), teda že spoločnosti vznikla škoda. Či tieto peniaze boli použité pre úpadcu, je otázkou preukazovania konania s odbornou starostlivosťou a v záujme spoločnosti.“

Štatutárny orgán je primárne povinný chrániť záujmy spoločnosti, ak spoločnosť funguje v rámci štandardných podmienok. Ak sa spoločnosť dostáva do zóny ekonomického ohrozenia, konatelia musia chrániť aj záujmy iných subjektov, najmä veriteľov. Na tomto mieste by sme radi uviedli, že povinnosť sledovať finančnú kondíciu v intenciaciach OBZ je daná najmä v rámci ustanovení o kríze spoločnosti, ktorá sa vykonáva ako súvahový test pomeru vlastného imania a záväzkov a s ktorou sa spájajú určité právne následky v rámci OBZ, ale nie insolvenčného práva.<sup>19)</sup> Osobitný záujem na udržaní životaschopnosti spoločnosti, ak je v ohrození úpadku v rámci preventívnych povinností, bol doplnený do právneho poriadku Slovenskej republiky v rámci insolvenčného práva od 17. 7. 2022 a v nasledujúcich častiach predstavujeme základné povinnosti štatutárnych orgánov v tomto smere.

## PREVENTÍVNE POVINNOSTI PRI

## HROZBE ÚPADKU

Povinnosti súvisiace s hroziacim úpadkom dlžníka sú upravené v ust. § 4a zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZoKR**“) a boli doplnené v súvislosti so zákonom č. 111/2022 Z.z. o riešení hroziaceho úpadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**zákon č. 111/2022 Z.z.**“) a transpozíciou smernice.<sup>20)</sup>

Preventívne povinnosti sa ukládajú dlžníkovi (spoločnosti) vždy, ak spoločnosti hrozí úpadok, pričom do ust. § 4 ZoKR bola doplnená aj definícia hrozby úpadku.<sup>21)</sup> Vymedzenie hrozby úpadku prekračuje rámec tohto príspevku, avšak len vo všeobecnosti uvádzame, že praktické vyhodnotenie hrozby nemusí byť vždy exaktné. Najmä ak zákonodarca sám priznáva, že je problém s teoretickým vymedzením hrozby úpadku aj v tom, že ho nemožno aplikovať rovnako na všetky hospodárske činnosti.<sup>22)</sup> Ak spoločnosti hrozí úpadok, dlžník môže (ale nemusí) využiť preventívne konania podľa zákona č. 111/2022 Z.z. a výhody tohto typu konania, napr. oproti štandardnej reštrukturalizácii, bude testovať až prax.

Medzi preventívne povinnosti podľa ZoKR patrí povinnosť **sústavne sledovať** svoju finančnú situáciu, ako aj stav svojho majetku a záväzkov tak, aby sa mohol včas dozvedieť o hroziacom úpadku a bez zbytočného odkladu prijať vhodné a primerané opatrenia na jeho odvrátenie; dlžník je tiež povinný zdržať sa konania, ktoré by mohlo ohroziť životaschopnosť podniku dlžníka.<sup>23)</sup>

Povinnosť štatutárneho orgánu dlžníka sústavne sledovať svoju finančnú situáciu implicitne vyplývala už z ust. § 11 ZoKR. V praxi je však často pre štatutárne orgány

13) Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Obo/16/2008.

14) Ust. § 135 ods. 3 OBZ.

15) Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Obdo 106/2020 z 19. 5. 2022, R 35/2022, bod 39.

16) PALA, R., FRINDRICH, J., PALOVÁ, I. In OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. I. zv. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 972.

17) ZITŇANSKÁ, L.: Zodpovednosť konateľa a dôkazné bremeno v aktuálnej judikatúre Najvyššieho súdu SR. Súkromné právo 2/2023. Citované z <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-konatele-a-dokazne-bremeno-v-aktualnej-judikatúre-najvyššieho-sudu-sr-m-3295.html>

18) Ust. § 135a ods. 5 OBZ.

19) GYARFAS, J.: Preventívna reštrukturalizácia a „klasická“ reštrukturalizácia: Kam skôr?. Dostupné na: <https://www.lexforum.sk/753>

20) Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/1023 z 20. júna 2019 o rámcoch preventívnej reštrukturalizácie, o oddlení a diskvalifikácii a o opatreniach na zvýšenie účinnosti reštrukturalizačných, konkurzných a oddľovacích konaní a o zmene smernice (EÚ) 2017/1132 (Smernica o reštrukturalizácii a insolvenčnej).

21) Ust. § 4 ods. 1 a 2 ZoKR: Dlžník je v hroziacom úpadku, najmä ak mu hrozí platobná neschopnosť. Dlžníkovi hrozí platobná neschopnosť, ak s prihliadnutím na všetky okolnosti možno dôvodne predpokladať, že v priebehu 12 kalendárnych mesiacov nastane jeho platobná neschopnosť.

22) Dôvodová správa k zákonu č. 111/2022 Z.z.: „Jedna z náročných úloh pre právnu teóriu je zafinovanie hroziaceho úpadku. Náročnosť spočíva najmä v tom, že väčšina čiastkových predpokladov spočíva v ekonomických základoch, pričom niektoré z nich nemusia byť viditeľné ani tretími osobami a dokonca ani samotným podnikateľom. V právnej praxi sa ustálilo niekoľko modelov predikovania úpadku, pričom najznámejší z nich je zrejme «Altmanovo Z-score». Poňatie niektorého z týchto modelov do právnej úpravy pevne však nie je adekvátne, keďže aj keď predikujú hroziaci úpadok s vysokou pravdepodobnosťou, nie sú použiteľné všeobecne t.j. pre všetky typy hospodárskej činnosti. Pojem hroziaceho úpadku teda nie je definovaný exaktne.“

23) Ust. § 4a ods. 1 ZoKR.

ťažké uchopiť túto povinnosť, najmä pravidelnosť, periodicitu, formu výstupov. Keďže ekonomický stav je vždy iný, ťažko možno formulovať všeobecné pravidlá. Pre inšpiráciu však uvádzame, že v rozhodnutí Okresného súdu Vranov nad Topľou sp. zn. 7Cb/8/2020 súd nepovažoval za dostatočné, ak konateľ jednoosobovej spoločnosti s ručením obmedzeným čakal na zistenie, či je spoločnosť predĺžená, až na vyhotovenie účtovej závierky a podanie daňového priznania na daň príjmov v situácii, kedy mal konateľ informácie o tom, že jeho jediný obchodný partner svoje záväzky neplní. Obdobne, aj Krajský súd Bratislava vo veci sp. zn. 4CoKR/18/2022 neuznal zistenie predĺženia na základe riadnej účtovej závierky, ak predĺženie bolo zrejmé z účtovníctva (bez toho, aby súd uviedol bližší opis účtovných podkladov) skôr, pričom poukázal aj na povinnosti vytvorenia si informačnej sústavy.

Štatutárne orgány by mali spozornieť vždy, ak je dlžník vedený v zozname dlžníkov zdravotnej poisťovne alebo v zozname fyzických osôb a právnických osôb, voči ktorým Sociálna poisťovňa eviduje pohľadávky, prípadne **v zozname daňových dlžníkov**, pretože ide o okolnosť, ktorá signalizuje, že dlžníkovi môže hroziť úpadok a dlžník je povinný posúdiť, či mu úpadok hrozí.<sup>24)</sup> Zároveň treba však upozorniť, že v prípade verejnej preventívnej reštrukturalizácie sa jej účinky **na správcu dane** ako nedotknutého veriteľa<sup>25)</sup> nevzťahujú. Postavenie nedotknutých veriteľov sa v zásade nemení, nemajú vo verejnej preventívnej reštrukturalizácii postavenie účastníka konania a prijatý verejný plán nie je pre ne záväzný. Dlžník je povinný nedotknutým veriteľom uhrádzať ich pohľadávky tak, akoby verejná preventívna reštrukturalizácia neprebíhala.<sup>26)</sup>

Ak štatutárny orgán dlžníka nemá dostatok odborných vedomostí alebo skúseností, je povinný vyhľadať **pomoc odborníka** na posúdenie, či dlžníkovi hrozí úpadok a aké opatrenia je potrebné uskutočniť

“**Súd nepovažoval za dostatočné, ak konateľ jednoosobovej spoločnosti s ručením obmedzeným čakal na zistenie, či je spoločnosť predĺžená, až na vyhotovenie účtovej závierky a podanie daňového priznania na daň príjmov.**”

na prekonanie hroziaceho úpadku.<sup>27)</sup> Táto povinnosť je vyjadrením obsahu odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu tak, ako ju definovala judikatúra uvedená vyššie. Požiadavky na odborníka nie sú ustanovené v ZoKR, avšak podľa zákona č. 111/2022 Z.z. má štatutárny orgán dlžníka **povinnosť zvážiť** pri riešení hroziaceho úpadku využitie poradcu, ktorý má odborné vedomosti a skúsenosti, technické a personálne vybavenie, ktoré je potrebné pri riešení hroziaceho úpadku dlžníka, a požíva dôveru relevantných veriteľov; štatutárny orgán dlžníka môže využiť viacerých poradcov. Ak je však dlžník vo verejnej preventívnej reštrukturalizácii, je v zásade **povinný poradcu využiť**.<sup>28)</sup>

Ak poradca pôsobí v rámci preventívnej reštrukturalizácie, má osobitné povinnosti upravené zákonom č. 211/2022 Z.z., pričom takýmto poradcem môže byť aj daňový poradca. Poradca, ktorý sa podieľa na riešení hroziaceho úpadku dlžníka najmä vypracúva projekciu peňažných tokov, výnosov a nákladov a ich štruktúry na účely vypracovania konceptu plánu a verejného plánu alebo sa k nim vyjadruje, skúma obsah a rozsah faktorov ovplyvňujúcich udržateľnosť podniku dlžníka a jeho možnosti pokračovať v činnosti vrátane miery ohrozenia jeho udržateľnosti alebo sa k nim vyjadruje, atď.<sup>29)</sup>

ZoKR ďalej osobitne upravuje odbornú

starostlivosť **štatutárneho orgánu** dlžníka, ktorý sa dozvedel alebo s prihladnutím na všetky okolnosti mohol dozvedieť, že dlžníkovi hrozí úpadok. Štatutárny orgán je povinný v súlade s požiadavkami potrebnej starostlivosti urobiť všetko, čo by v obdobnej situácii urobila iná rozumne starostlivá osoba v obdobnom postavení na jeho prekonanie.<sup>30)</sup> Ak by sa štatutárny orgán mal inšpirovať v tom ako postupovať, možno poukázať na obdobný postup tzv. business judgment rule, tak ako to opísal Najvyšší súd SR v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Obdo 106/2020 z 19. 5. 2022, R 35/2022: „Súd nižšej inštancie posúdi, či žalovaní 1. až 3. radu konali pri výkone svojej funkcie s odbornou starostlivosťou, teda či pred prijatím konkrétnych rozhodnutí, na základe ktorých došlo k uzavretiu záložnej zmluvy a realizácii záložného práva, si z dostupných zdrojov zadovážili potrebné informácie a či starostlivo zvážili možné výhody aj nevýhody uzavieranej zmluvy a jej dôsledkov pre obchodnú spoločnosť P s. r. o., prípadne aké ďalšie varianty možných riešení zabezpečenia záväzku zvažovali a prečo sa rozhodli práve pre uzavretie dovolateľom namietanej záložnej zmluvy“ (bod 43 odôvodnenia).

V smernici o reštrukturalizácii a insolvenčii sa ustanovujú kroky, ktoré by mali členovia štatutárnych orgánov vykonať, aby sa minimalizovali straty a zabránilo sa úpadku v prípadoch, keď má spoločnosť finančné problémy. Patrí sem povinnosť vyhľadať profesionálne poradenstvo, chrániť majetok spoločnosti tak, aby sa maximalizovala hodnota a aby sa zabránilo strate kľúčových aktív, zohľadniť štruktúru a funkcie podniku s cieľom preskúmať životaschopnosť a znížiť výdavky, nezaväzovať podnik k takým druhom transakcií, ktoré by mohli podliehať odporovateľnosti, s výnimkou prípadu, keď existuje náležité obchodné opodstatnenie pokračovať v obchodovaní v prípadoch, keď je to potrebné, aby sa maximalizovala hodnota podniku s predpokladom nepretržitého pokračovania v činnosti, rokovať s veriteľmi a začať konanie o preventívnej reštrukturalizácii.<sup>31)</sup>

24) Ust. § 4a ods. 2 ZoKR.

25) Ust. § 27 ods. 3 písm. h) zákona č. 111/2022 Z.z.

26) Dôvodová správa k zákonu č. 111/2022 Z.z.

27) Ust. § 4a ods. 3 ZoKR.

28) Ust. § 3 ods. 1 zákona č. 111/2022 Z.z.: „Pri riešení hroziaceho úpadku štatutárny orgán dlžníka zváži využitie poradcu, ktorý má odborné vedomosti a skúsenosti, technické a personálne vybavenie, ktoré je potrebné pri riešení hroziaceho úpadku dlžníka, a požíva dôveru relevantných veriteľov; štatutárny orgán dlžníka môže využiť viacerých poradcov. Dlžník je vo verejnej preventívnej reštrukturalizácii povinný využiť poradcu; to neplatí, ak získa súhlas s poskytnutím dočasnej ochrany podľa § 17 ods. 1.“

29) Ust. § 3 ods. 4 zákona č. 211/2022 Z.z.

30) Ust. § 4a ods. 4 ZoKR.

31) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukrom->

Ak sa rieši hroziaci úpadok v preventívnom konaní, štatutárny orgán dlžníka má navyše povinnosti upravené zákonom č. 211/2022 Z.z. a je povinný postupovať proaktívne, snažiť sa o konsenzuálne riešenie hroziaceho úpadku a je povinný postupovať tak, aby neohrozil dosiahnutie účelu preventívneho konania.<sup>32)</sup> Štatutárny orgán dlžníka je vo verejnej preventívnej reštrukturalizácii povinný poskytovať veriteľom všetky podstatné informácie potrebné k prijatiu informovaných rozhodnutí.<sup>33)</sup> Ak súd potvrdí verejný plán alebo neverejný preventívny reštrukturalizačný plán (ďalej len «neverejný plán»), štatutárny orgán dlžníka je povinný presadzovať plnenie verejného plánu alebo neverejného plánu a zdržať sa konania, ktoré by mohlo zmať alebo sťažiť riadne alebo včasné splnenie verejného plánu alebo neverejného plánu.<sup>34)</sup>

Rozdiel povinností štatutárneho orgánu oproti štandardnej zodpovednosti spočíva aj v tom, že počas hroziaceho úpadku je štatutárny orgán dlžníka povinný zohľadňovať **spoločné záujmy veriteľov vrátane zamestnancov a ich zástupcov, spoločníkov a iných osôb**, ktoré môžu byť hroziacim úpadkom dlžníka dotknuté.<sup>35)</sup> Preventívna reštrukturalizácia je k dispozícii skôr, než nastanú podmienky pre vyhlásenie konkurzu, a v porovnaní s konkurzným konaním je postavená na tom, že právo disponovať s podnikom neprechádza na veriteľov, ale je ponechané v rukách štatutárnych orgánov, teda v rukách dlžníka.<sup>36)</sup>

Hlavnou úlohou štatutárneho orgánu je včas problémy identifikovať a aktívne postupovať. Česká štúdie ukazujú, že prevažná väčšina spoločností, ktoré následne končia v konkurze, sú v zóne bankrotu už najmenej 3 roky predtým.<sup>37)</sup> Určitou motiváciou členov štatutárnych orgánov

Počas hroziaceho úpadku je štatutárny orgán dlžníka povinný zohľadňovať spoločné záujmy veriteľov vrátane zamestnancov a ich zástupcov, spoločníkov a iných osôb.

by mohlo byť, ak by bolo možné dohodnúť vzdanie sa nárokov voči členom štatutárnych orgánov, čo však aktuálne nie je právne upravené. Niektorí autori uvádzajú, že zákon alebo súdy by nemali zakazovať plány, ktoré by obsahovali ustanovenia, na základe ktorých sa spoločnosť môže vzdať nárokov vymáhať zodpovednosť voči členom štatutárnych orgánov. Toto zrieknutie sa by však malo byť dostatočne odôvodnené a dostupné dotknutým stranám a cieľom by malo byť zabezpečiť úspešný proces preventívnej reštrukturalizácie.<sup>38)</sup>

Čo sa týka zodpovednosti štatutárneho orgánu za porušenie týchto preventívnych povinností, ZoKR ani zákon č. 111/2022

Hlavnou úvahou pri vyvodzovaní zodpovednosti by malo byť, do akej miery konal štatutárny orgán v zlej viere alebo v hrubej nedbanlivosti, a nie trestať nesprávne obchodné rozhodnutia.

Z.z. nemá v tomto smere osobitnú právnu úpravu. Zodpovednosť sa bude spravovať štandardnými ustanoveniami OBZ o zodpovednosti konateľov, resp. niektorí autori pripúšťajú aj všeobecnú právnu úpravu zodpovednosti za škodu podľa Občianskeho zákonníka. Je potrebné uviesť, že aj v prípade objektívnej zodpovednosti, súdy by mali aplikovať zodpovednosť s prihliadnutím na článok 19 smernice, ktorá požaduje potrebu zabrániť **zámernému alebo hrubo nedbanlivému správaniu**, ktoré ohrozuje životaschopnosť podniku. Niektorí autori uvádzajú, že hlavnou úvahou pri vyvodzovaní zodpovednosti by malo byť, do akej miery konal štatutárny orgán v zlej viere alebo v hrubej nedbanlivosti, a nie trestať nesprávne obchodné rozhodnutia.<sup>39)</sup>

### OSOBITNÁ ZODPOVEDNOSŤ ŠTATUTÁRNEHO ORGÁNU PODĽA ZOKR

Od 1. 7. 2022 sa zmenila aj právna úprava úpadku spoločnosti. Zmenila sa definícia platobnej neschopnosti, platobnej schopnosti a medzery krytia. Výklad týchto pojmov by si vyžadoval osobitnú pozornosť a nie je predmetom tohto článku.

V prípade úpadku má štatutárny orgán, likvidátor a zákonný zástupca dlžníka povinnosť podať návrh na súd v mene dlžníka, a to do 30 dní odkedy sa dozvedel alebo pri zachovaní odbornej starostlivosti mohol dozvedieť o úpadku.<sup>40)</sup> Oproti pôvodnej úprave, povinnosť podať návrh na konkurz má dlžník nielen pri predĺžení, ale aj pri **platobnej neschopnosti**.

Porušenie povinnosti podať návrh včas je naďalej sankcionované zmluvnou pokutou vo výške 12.500 EUR, ktorú od povinnej osoby vymáha následne správca a ktorá patrí spoločnosti.<sup>41)</sup> Pri tzv. malom konkurze sa uplatňuje osobitný režim pokuty, ktorú ukladá

[ne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html](https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html). Bod 70. odôvodnenia smernice.

32) Ust. § 6 zákona č. 111/2022 Z.z.

33) Ust. § 6 zákona č. 111/2022 Z.z.

34) Ust. § 6 zákona č. 111/2022 Z.z.

35) Ust. § 4a ods. 5 ZoKR.

36) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html>

37) SCHÖNFELD, J., KUDĚJ, M., SMRČKA, L. Finanční charakteristiky podniků před vyhlášením moratoria. In Politická ekonomie. 2019, roč. 67, č. 5, s. 490 – 510.

38) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html> s poukazom na STANGHELLINI, L., MOKAL, R., PAULUS, CH. G., TIRADO, I. Best practices in European restructuring. Contractualised distress resolution in the shadow of the law. Dostupné na: <https://www.codire.eu/wp-content/uploads/2018/11/Stanghellini-Mokal-Paulus-Tirado-Best-practices-in-European-restructuring.-Contractualised-distress-resolution-in-the-shadow-of-the-law-2018-1.pdf>.

39) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html>.

40) Ust § 11 ods. 2 ZoKR.

41) Ust § 11 ods. 2 ZoKR.



súd od 1000 eur do 10 000 eur, ak dlžník pred vyhlásením malého konkurzu vykazoval záporné vlastné imanie a po zrušení malého konkurzu ostali neuspokojené pohľadávky prihlásených veriteľov prevyšujúce v úhrne 50 000 eur.<sup>42)</sup>

Okrem uvedených zmluvných pokút povinná osoba zodpovedá za škodu priamo veriteľom, ktorá nepodaním návrhu včas vznikla. Ustanovenie § 11a ZoKR upravuje zodpovednosť za škodu spôsobenú veriteľom dlžníka nepodaním včasného návrhu na vyhlásenie konkurzu.

Osobitosťou zodpovednosti štatutárneho orgánu podľa tohto ustanovenia je, že **zodpovednosť je založená na právnych domnienkach**. V praxi to znamená, že dochádza k presunu dôkazného bremena, a teda štatutárny orgán musí preukazovať, že sa podmienka predpokladaná zákonom nenaplnila. Konkrétne, na účel uplatnenia zodpovednosti sa predpokladá, že návrh na vyhlásenie konkurzu nebol podaný včas **aj** vtedy, ak konkurz na majetok dlžníka nebol pre nedostatok majetku vyhlásený, bol z takéhoto dôvodu zrušený, ak exekúcia alebo obdobné vykonávacie konanie vedené voči dlžníkovi bolo z takéhoto dôvodu ukončené, alebo ak štatutárny orgán dlžníka poruší povinnosť zverejniť vyhlásenie v Obchodnom vestníku o tom, že dlžník nie je v úpadku do 15 dní od skončenia verejnej preventívnej reštrukturalizácie bez potvrdenia verejného plánu súdom.<sup>43)</sup>

Ďalšou právnou domnienkou sa určuje výška škody, a teda v porovnaní so štandardnou zodpovednosťou sa skutočná škoda alebo ušlý zisk nemusí preukazovať. Avšak, práve táto domnienka výšky škody je problematická a obdobná právna úprava bola dokonca dočasne vypustená zo ZoKR, pretože sa vôbec nevyužívala. Predpokladá sa, že veriteľovi vznikla škoda v rozsahu, v akom pohľadávka veriteľa nebola uspokojená po zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku dlžníka, zrušení konkurzu vyhláseného

**Najmä je sporné, či škoda je vo výške celej neuspokojenej pohľadávky, alebo vo výške pohľadávky, ktorá by bývala uspokojená v konkurze.**

na majetok dlžníka pre nedostatok majetku alebo ukončení exekúcie alebo obdobného vykonávacieho konania vedeného voči dlžníkovi pre nedostatok majetku.

Napriek ustanovenej právnej domnienke, určiť výšku škody je problematické, a teda najmä je sporné, či škoda je vo výške celej neuspokojenej pohľadávky, alebo vo výške pohľadávky, ktorá by bývala uspokojená v konkurze, ak by bol návrh na vyhlásenie konkurzu podaný včas. Právna teória skôr predpokladá druhú možnosť, a teda že uplatnenie práva na náhradu škody môže byť pomerne zložitá, pretože v mnohých prípadoch bude náročné zistiť, aké by mohlo byť uspokojenie veriteľov, ak by bol návrh podaný včas.<sup>44)</sup> Existencia úpadku a priori predpokladá, že pohľadávky veriteľov nebudú môcť byť uspokojené v plnom rozsahu.<sup>45)</sup> Relevantná judikatúra v tomto smere chýba, možno len príkladom poukázať na občasné prípady: napr. veriteľovi bol priznaný nárok voči štatutárnemu orgánu na zaplatenie celej pôvodnej pohľadávky s príslušenstvom, na ktorú bol vydaný platobný rozkaz (rozhodnutie Okresného súdu Vranov nad Topľou sp. zn. 7Cb/8/2020).

Posledným špecifikom je premlčacia doba. Nároky veriteľa podľa ust. § 11a odseku 1 ZoKR sa premlčia najskôr uplynutím jedného roka od zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku dlžníka, od zrušenia konkurzu vyhláseného na majetok dlžníka pre nedostatok majetku alebo od ukončenia exekúcie alebo obdobného vykonávacieho

konania vedeného voči dlžníkovi pre nedostatok majetku.<sup>46)</sup>

Aj v tomto prípade má štatutárny orgán možnosť zbaviť sa zodpovednosti, ak preukáže, že sú tu skutočnosti podľa § 74a ods. 5 ZoKR. Povinnosti sa zbaví ten, kto osvedčí, že

- a) konal s odbornou starostlivosťou, najmä ak pre nedostatok súčinnosti tých, s ktorými koná spoločne, nemohol túto povinnosť splniť, pričom bez zbytočného odkladu, ako sa dozvedel alebo mohol dozvedieť o úpadku, uložil do zbierky listín oznámenie, že dlžník je v úpadku,
- b) ako člen štatutárneho orgánu bol ustanovený počas úpadku za účelom jeho prekonania a návrh na vyhlásenie konkurzu podal bez zbytočného odkladu po tom, ako pri konaní s odbornou starostlivosťou zistil, že prijaté opatrenia nebudú viesť k jeho prekonaniu,
- c) v lehote podľa § 11 ods. 2 poveril správcu vypracovaním reštrukturalizačného posudku a podal návrh na povolenie reštrukturalizácie, na základe ktorého súd povolil reštrukturalizáciu.

Vo vzťahu k odbornej starostlivosti, súd poukázal na skutočnosť, že konateľ konal s odbornou starostlivosťou, ak vo veci bol vypracovaný znalecký posudok, ktorého bolo zistenie, že dlžník nebol v rozhodnom čase predĺžený, resp. že za konanie s odbornou starostlivosťou možno považovať aj také konanie, ktorého cieľom je vyriešiť úpadok iným spôsobom ako konkurzom.<sup>47)</sup> Toto iné konanie však musí byť nielen tvrdené, ale aj riadne preukázané a nestačí ak štatutárny orgán „*zejmne morálne urobil maximum pre záchranu podnikania a spoločnosti úpadcu, táto konanie žalovaného však nezbavuje povinnosti podať včas návrh na vyhlásenie konkurzu (...)*“.<sup>48)</sup> V inom prípade súd zodpovednosť štatutárneho orgánu zamietol z dôvodu, že hoci konateľky porušili povinnosť podať návrh na vyhlásenie konkurzu včas, obe prešli „osobným bankrotom“, a teda nárok napriek jeho dôvodnosti sa stal nevymáhateľným.<sup>49)</sup>

42) Ust. 106k ods. 1 ZoKR.

43) Ust. § 16 zákona č. 111/2022 Z.z.

44) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html>.

45) ĎURICA, M.: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii. Komentár. 2. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, 61 s.

46) Ust. § 11a ods. 4 ZoKR.

47) MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-organov-podla-smernice-o-restrukturalizacii-a-insolvencii.m-2598.html> a tam citovaná judikatúra uznesenie Okresného súdu v Košiciach I sp. zn. 26 Nc K R 4/2014 zo 7. 6. 2016, ktoré bolo zrušené uznesením Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 3 Co K R 34/2016 z 21. 8. 2017 a uznesenie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 4CoKR/18/2022.

48) Rozsudok Krajského súdu Bratislava sp. zn. 4CoKR/18/2022.

49) Rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1 Co K R 2/2019 z 19. 9. 2019.



Právoplatné rozhodnutie súdu o náhrade škody veriteľom sa považuje **za rozhodnutie o vylúčení**. Takéto rozhodnutie pre štatutára znamená, že po dobu uvedenú v tomto rozhodnutí alebo na základe rozhodnutia súdu po dobu troch rokov od právoplatnosti rozhodnutia bude mať zákaz vykonávať funkciu člena štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu v obchodnej spoločnosti alebo družstve.

Záverom len uvádzame, že osobná zodpovednosť štatutárnych orgánov voči veriteľom je upravená v rámci niektorých európskych jurisdikcií rôzne.<sup>50)</sup> Navyše, smernica uložila všetkým štátom Európskej únie prijať pravidlá pre zodpovednosť štatutárnych orgánov na predchádzanie úpadku spoločnosti. Pre prax to však môže znamenať aj to, že štatutárny orgán slovenskej spoločnosti, ktorá má obchodné alebo iné aktivity v zahraničí, môže osobne zodpovedať za neuspokojenie pohľadávok, ktoré vznikli v zahraničí.

## ZODPOVEDNOSŤ ŠTATUTÁRNEHO ORGÁNU ZA DAŇOVÉ DLHY

Pomerne zaujímavý prípad riešil Súdny dvor Európskej únie vo veci C-1/21 MC proti Direktor na Direkcia „Obžalovane i danačnoosiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite z 13. októbra 2022.

Stručne zhrnuté: v danom prípade si konateľ spoločnosti vyplácal neprimerane vysokú odmenu, v dôsledku čoho sa zmenšil majetok spoločnosti, ktorá nezaplatila dane vrátane dane z pridanej hodnoty a dlžných úrokov z DPH a zákonné odvody. Správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým vyhlásil konateľa spoločne a nerozdielne zodpovedného za verejné dlhy obchodnej spoločnosti na základe bulharského vnútroštátneho práva.

Podstatou prejudiciálnej otázky bolo, či sa článok 273 Smernice o DPH a zásada proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej mechanizmus spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za dlhy

právnickej osoby na DPH za týchto okolností:

- osoba, ktorá je spoločne a nerozdielne zodpovedná, je konateľom právnickej osoby alebo členom jej riadiaceho orgánu,
- osoba, ktorá je spoločne a nerozdielne zodpovedná, nekonala v dobrej viere, keď uskutočnila platby z majetku právnickej osoby, ktoré možno kvalifikovať ako skrytú výplatu ziskov alebo dividend, alebo tento majetok previedla bezodplatne alebo za cenu, ktorá je výrazne nižšia ako trhovú cenu,
- úkony, ktoré neboli uskutočnené v dobrej viere, viedli k tomu, že právnická osoba nebola schopná zaplatiť celú DPH alebo jej časť, ktorú je povinná zaplatiť,
- spoločná a nerozdielna zodpovednosť sa obmedzuje na sumu, o ktorú bol ochudobnený majetok právnickej osoby z dôvodu úkonov, ktoré neboli uskutočnené v dobrej viere, a
- táto spoločná a nerozdielna zodpovednosť vzniká len subsidiárne, ak sa preukáže, že od právnickej osoby nie je možné vybrať dlžné sumy DPH.

Súdny dvor EÚ uviedol, že v prejednávanej veci treba uviesť, že mechanizmus spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti, **o aký ide vo veci samej**, sa podieľa na vymáhaní súm DPH, ktoré zdaniteľná právnická osoba nezaplatila v záväzných lehotách stanovených ustanoveniami Smernice o DPH, takže prispieva k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a/alebo k predchádzaniu daňovým podvodom v zmysle článku 273 prvého odseku Smernice o DPH. Takýto **mechanizmus preto v zásade patrí do miery voľnej úvahy**, ktorú majú členské štáty v rámci vykonávania článku 273 Smernice o DPH.

## PODMIENKY ZODPOVEDNOSTI ŠTATUTÁRA

Súdny dvor EÚ ďalej rozviedol nasledovne body 79. - 83:

1. osoba označená za spoločne a nerozdielne zodpovednú **musí byť konate-**

**lom alebo členom riadiaceho orgánu právnickej osoby, ktorá má neuhradené dlhy na DPH**, a možno ju teda považovať za osobu podieľajúcu sa na prijímaní rozhodnutí v rámci tejto spoločnosti.

2. osoba označená za spoločne a nerozdielne zodpovednú **musí nedobromyseľne** vykonať platby z majetku právnickej osoby, ktoré možno kvalifikovať ako skrytú výplatu ziskov alebo dividend, alebo musí previesť všetok tento majetok alebo jeho časť bezodplatne alebo za cenu, ktorá je výrazne nižšia ako trhovú cenu.
3. musí **existovať príčinná súvislosť** medzi úkonmi, ktoré uskutočnila nedobromyseľne osoba označená za spoločne a nerozdielne zodpovednú, a neschopnosťou právnickej osoby zaplatiť DPH, ktorú je povinná zaplatiť.
4. rozsah solidárnej zodpovednosti sa obmedzuje **na sumu, o ktorú je ochudobnený majetok** právnickej osoby z dôvodu konania, ku ktorému došlo pri nedostatku dobrej viery.

a napokon sa táto zodpovednosť uplatňuje **len subsidiárne**, ak sa preukáže, že dlžné sumy DPH nemožno vybrať od právnickej osoby. Zodpovednosť konateľa podľa Obchodného zákonníka, resp. v rámci preventívnych povinností predchádzať úpadku vo svetle uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ môže znamenať, že v prípade nedobromyseľného zmenšovania majetku spoločnosti, ktoré vyústia do neschopnosti platiť daň z pridanej hodnoty alebo úroky, môže byť priamo uplatňovaná voči štatutárnym orgánom. Subsidiárna zodpovednosť v zmysle uvedeného judikátu by v podmienkach Slovenskej republiky zodpovedala však konceptu ručenia, nie priamej alebo solidárnej zodpovednosti. K uvedenému je nutné podotknúť, že slovenský právny poriadok v súčasnosti nepozná inštitút ručenia/spoluzodpovednosti štatutárneho orgánu pri daňovom nedoplatku obchodnej spoločnosti ako daňového dlžníka. ■



Obsah a rozsah zodpovednosti štatutárneho orgánu sa mení v závislosti od ekonomického života spoločnosti. Zodpovednosť štatutára je roztrieštená v niekoľkých právnych predpisoch, čo značne prispieva k právnej neistote na strane veriteľov, ktorí by sa chceli domôcť náhrady škody, ale aj samotných štatutárov, ktorí majú riadne plniť povinnosti riadneho hospodára. Osobná zodpovednosť štatutárov voči veriteľom spoločnosti však vystupuje do popredia, a to aj v kontexte ak spoločnosť nemôže plniť svoje daňové povinnosti.

50) Napr. žaloba na doplnenie pasív podľa českého a francúzskeho vzoru, anglický koncept „wrongful trading“ uvedené v článku od MAJERNÍČEK, O.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov podľa smernice o reštrukturalizácii a insolvenčii. Dostupné na: <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/zodpovednost-clenov-statutarnych-orgánov-podla-smernice-o-reštrukturalizácii-a-insolvenčii.m-2598.html>. RICHTER, T. Tomáš Richter o nemecké implementaci aneb čím se inspirovat a čím raději ne. Dostupné na: <https://im.vse.cz/restrukturalizace-a-insolvence/blog/tomas-richter-o-nemecke-implemencaci-aneb-cim-se-inspirovat-a-cim-raději-ne/>

## Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

# DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

## Účasť na daňovom podvode - absencia nevyhnutných opatrení daňového subjektu



### Právna úprava:

§ 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty – inštitút daňového podvodu však nie je explicitne zakotvený v uvedených ustanoveniach, ale vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ



### Prejudikatúra

Rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16. 03. 2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18. 01. 2018, sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20. 01. 2021  
rozsudok SD EÚ Axel Kittel (C-439/04), rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50

- I. Medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie si oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzatvára s daňovým subjektom zdaniteľný obchod, obzvlášť ak komunikuje výhradne emailovou formou.

**Rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. apríla 2023: predsedníčka senátu JUDr. Jana Hatalová, PhD., JUDr. Katarína Cangárová, PhD. LL.M, JUDr. Marián Fečík.**

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uvedeným rozsudkom zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2020 – 69 zo dňa 09. decembra 2020 a vec vrátil Krajskému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### SKUTKOVÝ A PRÁVNY STAV VECI

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 102009182/2019 zo dňa 22. 08. 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 694,21 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2017.
2. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet dane z faktúry č. 10170001 zo dňa 05. 10. 2017 za nákup zinku vystavenej dodávateľom TT, spol. s r.o., so sídlom B.S. XY, IČO: XX XXX XXX v sume 33.471,05 eur, 20% DPH v sume 6.694,21 eur.
3. Dôvodom nepriznania odpočítania dane z uvedenej faktúry bola skutočnosť, že správca dane na základe výsledkov dokazovania dospel k záveru, že žalobca mal, resp. mohol vedieť



Dôvodom nepriznania odpočítania dane z uvedenej faktúry bola skutočnosť, že správca dane na základe výsledkov dokazovania dospel k záveru, že žalobca mal, resp. mohol vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.



## Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici.

**o svojej účasti na daňovom podvode. Žalobca neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. uzavretie obchodnej zmluvy s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o., osobné obchodné rokovania, získanie poverenia konať v mene konateľa spoločnosti a pod.), čím sa žalobca z dôvodu nedbanlivého počínania vystavil riziku zapojenia do reťazca podvodných konaní. Uvedenými preventívnymi opatreniami by daňový subjekt zistil skutočnosť, že konateľ spoločnosti TT, spol. s r.o. v zdaňovacom období október 2017 už niekoľko mesiacov nežil a keďže bol jediným konateľom uvedenej spoločnosti, nebolo možné, aby po jeho úmrtí táto spoločnosť naďalej pokračovala v podnikateľskej činnosti.**

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102682553/2019 zo dňa 20. 11. 2019 (ďalej aj „**napadnuté rozhodnutie**“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že správcom dane zistené skutočnosti a dôkazy (konateľ spoločnosti TT, spol. s r.o. v čase deklarovaneho dodania nežil; len e-mailová komunikácia s nekontaktnou osobou A. B., ktorého funkciu v spoločnosti TT, spol. s r.o. žalobca nepoznal; žalobca nepožadoval oprávnenie konať za spoločnosť TT, spol. s r.o.; zakladateľom a disponentom účtu v Českej sporiteľni, a.s., na ktorý žalobca poukázal finančné prostriedky za nákup zinku, bol V. P., ktorý tvrdil, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o., ani za účelom založenia účtu alebo výberov z tohto účtu) preukazujú, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční alebo ktoré prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH. Žalobca si nepreveril dostatočne svojho obchodného partnera TT, spol. s r.o., preveril si len to, či je platiteľom DPH a bankové spojenie. Nárok na odpočítanie dane sa viaže na splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „**zákon o DPH**“) za súčasne splnenej podmienky vyplývajúcej z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, že subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. K odvolacej námietke týkajúcej sa nevypočítania spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o. žalovaný uviedol, že v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka spoločník v spoločnosti s ručením obmedzeným nie je orgánom, ktorý má zo zákona oprávnenie konať v mene spoločnosti navonok a nie je oprávnený rozhodovať ani o jej vnútorných záležitostiach, nezabezpečuje obchodné činnosti spoločnosti, pretože uvedené patrí do kompetencie konateľa ako štatutárneho orgánu spoločnosti. Vypočítanie jediného spoločníka TT, spol. s r.o. by nemalo vplyv na skutočnosť, že žalobca pri uzatváraní obchodu nekonal s dostatočnou obozretnosťou.
5. **Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.**
6. **Krajský súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil pre nedostatočné zistenie skutkového stavu veci podľa § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.**
7. Ako nedôvodnú vyhodnotil prvú námietku žalobcu, podľa ktorej daňové orgány voči nemu uplatnili inštitút ručenia za daň upravený v § 69 ods. 14 v spojení s § 69b zákona o DPH, hoci v rozhodnutiach tieto zákonné ustanovenia uvedené nie sú a neboli splnené podmienky pre jeho aplikáciu. Krajský súd podotkol, že daňové orgány nezaložili svoje rozhodnutia na žalobcom uvádzaných ustanoveniach zákona o DPH, a preto sa ani nezaoberali vyhodnotením splnenia podmienok ručenia za daň. Naopak, z napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že svoje rozhodnutie založil na ustanoveniach § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 zákona o DPH, pričom zohľadnil ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa práva daňového subjektu na odpočet DPH. Daňovým orgánom prináleží právo odoprieť odpočítanie DPH, ak daňový subjekt nepreukáže splnenie zákonom o DPH stanovených podmienok (splnenie formálnych a materiálnych podmienok), alebo ak daňové orgány preukážu daňovému subjektu, že vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje konania poznačeného podvodom alebo na zneužívajúcom konaní.
8. Následne sa krajský súd zaoberal žalobnou námietkou, či správcom dane zistený skutkový stav vytvára dostatočný podklad pre záver, že žalobca vedel, prípadne či s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stane súčasťou daňového podvodu. Žalobca namietal, že správca dane aj žalovaný nesprávne vyhodnotili opatrenia, ktoré žalobca vykonal pred uskutočnením zdaniteľného obchodu, keďže pri svojom rozhodovaní vychádzali z toho, že žalobca si pri spoločnosti TT, spol. s r.o. preveril len registráciu DPH a bankové spojenie. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 22. 05. 2019 k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že pred realizáciou nákupu zinku od predávajúceho si zisťoval údaje a informácie o predávajúcom vo viacerých verejne dostupných registroch a databázach, ako sú napr. obchodný register, zoznam daňových dlžníkov, register účtovných závierok a register úpadcov. Pritom nezistil žiadne indície, ktoré by naznačovali, že spoločnosť TT, spol. s r.o. je nedôveryhodná a že ako predávajúci neodvedie z predaja zinku daň.
9. Žalovaný aj správca dane dospeli k záveru, že žalobca neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Tento záver podľa krajského údu vychádzal z komplexného vyhodnotenia všetkých zistení správcu dane, a to najmä:
  - konateľ spoločnosti TT, spol. s r.o. S. M. v čase deklarovaneho dodania tovaru už nežil,

- podľa vyjadrenia zamestnanca žalobcu Ing. J. K., manažéra pre materiálové zdroje, s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. do kontaktu neprišiel; vo veci dodania deklarovaného zinku od spoločnosti TT, spol. s r.o. komunikoval s A. B. len e-mailom, pričom jeho funkciu v spoločnosti TT, spol. s r.o. nepoznal; nepožadoval od neho doklad preukazujúci jeho oprávnenie konať v mene spoločnosti TT, spol. s r.o.,
- žalobca s dodávateľom TT, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu,
- spoločnosť TT, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie október 2017 nepodala daňové priznanie k DPH ani kontrolný výkaz, nespôpracuje so správcovi dane a A. B. ako jediná osoba, s ktorou mal žalobca konať za spoločnosť TT, spol. s r.o., je nekontaktná a nenachádza sa v Registri obyvateľov SR ani v databáze Finančnej správy SR ako splnomocnený zástupca spoločnosti TT, spol. s r.o.,
- úhrada za dodávku zinku bola žalobcom uskutočnená na účet v Českej sporiteľni, a.s., ktorého zakladateľom a disponentom mal byť V.P., ktorý sa vyjadril, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. S.M. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z tohto účtu.

- 10. Ako dôvodnú posúdil krajský súd žalobnú námietku, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho odvolacou námietkou vo veci neakceptovania jeho návrhu na vypočítanie jediného spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o. ako svedka.** Žalobca navrhol dôkaz na preukázanie jeho tvrdenia, že konal s dostatočnou odbornou starostlivosťou a že bol pri uskutočňovaní obchodu s dodávateľom TT, spol. s r.o. obozretný. V prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno na správcovi dane, pričom daňový subjekt je aj v tomto prípade oprávnený navrhovať správcovi dane ďalšie dôkazy na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel. Daňové orgány nie sú povinné vykonať všetky daňovým subjektom navrhnuté dôkazy, avšak odmietnutie vykonania dôkazu musí byť náležitým spôsobom odôvodnené. V prejednávanej veci je opodstatnenosť dôvodov na odmietnutie vykonania dôkazov o to dôležitejšia, že išlo o prípad, keď dôkazné bremeno zaťažovalo daňové orgány - bolo ich povinnosťou preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje konania poznačeného podvodom a žalobca sa v tomto procese dokazovania navrhnutým dôkazom bránil. Dôvody, pre ktoré daňové orgány odmietli vykonanie dôkazu, podľa správneho súdu neobstoja.
- 11.** V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že spoločnosť s ručením obmedzeným je riadená aj jediným spoločníkom vykonávajúcim pôsobnosť valného zhromaždenia. Jediný spoločník ovplyvňuje činnosť spoločnosti a má obvykle vedomosti o obchodnej činnosti spoločnosti. Správca dane nemôže odmietnuť vykonať výsluch jediného spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o. na zodpovedanie žalobcom nastolených otázok s odôvodnením, že spoločník nezabezpečuje obchodné činnosti spoločnosti a tieto sú len v kompetencii konateľa. Nie je vylúčené, že jediný spoločník spoločnosti TT, spol. s r.o. by mohol byť schopný objasniť činnosť a fungovanie tejto spoločnosti, taktiež môže vysvetliť prečo po úmrtí jediného konateľa oznámil túto skutočnosť do obchodného registra až po vyše roku, prečo nemenoval dosiaľ nového konateľa, či pozná A. B. a V. P., aký vzťah bol medzi ním a konateľom M., čo vie o zriadení účtu v Českej republike, aké bolo zameranie činnosti spoločnosti, čo vie o vedení účtovníctva a úschove účtovných záznamov spoločnosti. Skutočnosť, že jediný konateľ spoločnosti zomrie, auto-



Ako dôvodnú posúdil krajský súd žalobnú námietku, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho odvolacou námietkou vo veci neakceptovania jeho návrhu na vypočítanie jediného spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o. ako svedka.

maticky neznamená, že spoločnosť nemôže ďalej vyvíjať obchodnú činnosť. Taktiež skutočnosť, že jediný spoločník obchodnej spoločnosti nekoná za spoločnosť, teda nie je štatutárnym orgánom, nemá automaticky za následok, že nemá vedomosti o obchodnej činnosti spoločnosti.

- 12.** Žalobca opakovane uvádzal, že v čase realizácie odpočtu DPH ne-disponoval informáciou, ktorá by umožňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane dodávateľa. Odpočítanie dane si uplatnil na tom základe, že boli objektívne splnené všetky zákonné podmienky na toto odpočítanie, t. j. zdaniiteľný obchod bol riadne uskutočnený a žalobcom objednaný tovar bol dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Skutočnosť, že žalobca si neoveril, či osoba A. B., ktorá ho v mene spoločnosti TT, spol. s r.o. kontaktovala s ponukou na predaj zinku, je oprávnená konať v mene tejto spoločnosti, neznamená automaticky, že je možné prijať záver, že žalobca mal vedieť alebo mohol vedieť, že predávajúci nezaplatí DPH za tento predaj.
- 13.** Podľa správneho súdu v predmetnej veci bolo sporné to, či žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie, a táto skutočnosť zo strany daňových orgánov jednoznačne preukázaná nebola. Pojem daňový podvod sa používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniiteľného obchodu si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Taktiež jednoznačné vymedzenie mechanizmu podvodného konania musí byť súčasťou rozhodnutia daňových orgánov, čo v danom prípade absentuje.
- 14.** Krajský súd uložil správcovi dane, aby sa v ďalšom konaní opätovne zaoberal návrhom žalobcu na vykonanie dôkazu výsluchom jediného spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o. (vykonanie výsluchu svedka), vymedzením mechanizmu podvodného konania a následným posúdením toho, či žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie.
- 15.** Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší a vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním



trov celého konania (správny mal byť zrejme taký sťažnostný návrh, podľa ktorého kasačný súd napadnutý rozsudok zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie – pozn. kasačného súdu).

16. Sťažovateľ sa nestotožnil s názorom krajského súdu uvedeným v bode 50 napadnutého rozsudku v súvislosti s potrebou vykonať výsluch svedka - jediného spoločníka spoločnosti TT, spol. s r.o., z dôvodu, že tento výsluch by podľa sťažovateľa nemal vplyv na výsledok daňovej kontroly, resp. vyrubený rozdiel dane. Správca dane mal podľa sťažovateľa dostatočné dôkazy pre prijatie záveru o nepriznaní odpočítania DPH (spoločnosť TT, spol. s r.o. nepodala daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie ani kontrolný výkaz; zdaniteľný obchod sa mal uskutočniť len raz, a to len v tomto kontrolovanom zdaňovacom období; spoločnosť TT, spol. s r.o. so správcom dane nespupracuje; A. B., ktorý mal v mene spoločnosti TT, spol. s r.o. konať, je nekontaktná osoba, v Registri obyvateľov Slovenskej republiky sa nenachádza a nenachádza sa ani v databáze finančnej správy ako splnomocnený zástupca spoločnosti TT, spol. s r.o.).
17. Ďalej sťažovateľ namietal záver krajského súdu uvedený v bode 52 napadnutého rozsudku, podľa ktorého nebolo jednoznačne preukázané, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a taktiež že nebol jednoznačne vymedzený mechanizmus podvodného konania v rozhodnutiach daňových orgánov. Sťažovateľ nesúhlasil s uvedeným názorom krajského súdu, a to z dôvodu, že v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v časti VYHODNOTENIE (str. 6 a 7) správca dane uviedol dôvody podvodného konania a žalovaný ich vo svojom žalobou napadnutom rozhodnutí uviedol na str. 7 a 8 a zhrnul na str. 9 ods. 5 a str. 10 ods. 2. Sťažovateľ poukázal na to, že:
- skutočnosť, že spoločnosť TT, spol. s r.o. ako deklarovaný dodávateľ nepodala daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie a teda nepriznala a nedoviedla daň zo spornej faktúry, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, došlo k daňovému úniku na dani z pridanej hodnoty;
  - skutočnosť, že žalobca neprijal dostatočné preventívne a kontrolné opatrenia k zisteniu čo najpodrobnejších informácií o zdaniteľnom obchode a o osobách, s ktorými zdaniteľný obchod realizoval, vyplýva zo zistení správcu dane. Žalobca si nepreveril osobu A. B., s ktorým mal komunikovať len na základe e-mailov, nepoznal jeho funkciu v spoločnosti TT, spol. s r.o., nepožadoval od neho oprávnenie konať za spoločnosť TT, spol. s r.o., nevyvolal osobné obchodné jednanie či už s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. alebo A. B., deklarovaný obchod sa uskutočnil len raz, a to v kontrolovanom zdaňovacom období a žalobca si preveril len to, či je spoločnosť TT, spol. s r.o. platiteľom DPH a jeho bankové spojenie. Sťažovateľ mal za to, že v prípade osobného obchodného stretnutia by žalobca mal možnosť zistiť, či koná s konateľom alebo oprávnenou osobou konať za spoločnosť TT, spol. s r.o. Žalobca sa mal uistiť o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera a o osobe, s ktorou jednal, aby sa uistil, že zdaniteľný obchod, ktorý uskutoční, nebude súčasťou daňového podvodu s úmyslom zadovážiť si neoprávnený prospech;
  - dôkazom podvodného konania je aj skutočnosť, že V. P., zakladateľ a disponent účtu vedeného v Českej sporiteľni, a.s., na ktorý žalobca poukázal finančné prostriedky za nákup zinku, nikdy nebol v Českej republike so S. M., konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z účtu. Podľa vyjadrenia V. P., v tom čase bol liečený na psychiatrickej klinike, z ktorej ho vyzdvihol S.M. a dal mu

podpísať neznámy dokument, nepamätal si, o aký dokument išlo. V. P. uviedol, že jeho starý občiansky preukaz mohol niekto zneužiť, pretože pri nástupe na psychiatrickú kliniku bol povinný preukaz odovzdať a ani po jej opustení ho nemal stále pri sebe; – sťažovateľ mal za to, že po vyhodnotení všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti bolo preukázané, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že zdaniteľný obchod, ktorý uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, ktorého sa dopustil jeho deklarovaný dodávateľ TT, spol. s r.o., tým že z deklarovaného zdaniteľného obchodu neodviedol daň a žalobca si tak neoprávnenne uplatnil odpočítanie dane s úmyslom zadovážiť si neoprávnený prospech.

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a zákonný, pričom krajský súd sa so všetkými skutočnosťami namietanými žalovaným riadne vysporiadal. Kasačnú sťažnosť požadoval zamietnuť.

## Z odôvodnenia rozhodnutia kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01. 08. 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01. 08. 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. 08. 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/26/2021. Od 01. 08. 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.
20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „**kasačný súd**“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).
21. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) **kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná**. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. 04. 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).
22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutia finančných orgánov z dôvodu, že finančné orgány nedostatočne zistili skutkový stav pre prijatie záveru, že žalobca vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastňuje daňového podvodu a že z tohto dôvodu mu má byť nepri-



Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.



Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2022 zo dňa 30. 06. 2022, 2Sžfk/49/2020 z 26. 10. 2022).

vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať.

znané právo na odpočítanie DPH. Nosnými dôvodmi pre zrušenie administratívnych rozhodnutí krajským súdom bolo, že (i) daňové orgány nedôvodne odmietli vykonanie dôkazu – výsluchu jediného spoločníka dodávateľa žalobcu a (ii) daňové orgány nepreukázali, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a nedostatočne vymedzili mechanizmus podvodného konania. Sťažovateľ sa s uvedenými závermi nestotožnil, tvrdiac, že daňový podvod i vedomosť žalobcu boli dostatočne preukázané a svedecká výpoveď jediného spoločníka by na výsledok konania nemala nijaký vplyv.

23. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. **Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. 06. 2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26. 10. 2022).** Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol žalobca vedieť.

25. **Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci Axel Kittel (C-439/04).** Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26. 05. 2022):

1. **Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?**
2. **Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?**
3. **Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?**
4. **Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?**
26. **Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie**

27. **Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu – existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky bezpochyby preukázané.** Daňový únik spočíval v tom, že spoločnosť TT, spol. s r.o., teda priamy dodávateľ žalobcu, nepodala za dotknuté zdaňovacie obdobie daňové priznanie a daň štátu neodviedla. Zároveň si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane.

28. **Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam.** Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (viď rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16. 03. 2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18. 01. 2018; uvedenú definíciu prevzal aj Najvyšší správny súd SR, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely tohto konania následne rozumie vyššie definovaná situácia a nie trestný čin daňového podvodu zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona.

29. **Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia.** Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie; česká judikatúra za znaky svedčiace existencii daňového podvodu vymenúva napríklad existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných zázvierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode,

podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny a ďalšie (Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 61 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR).

**30.** Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že finančné orgány vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- obchodovanie s komoditou – zinkom je rizikové;
- žalobca nemal s dodávateľom TT, spol. s r.o. predchádzajúcu skúsenosť, išlo o prvý a jednorazový obchod;
- žalobca s dodávateľom TT, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu, hoci išlo o obchod v sume 33.471,05 eur;
- spoločnosť TT, spol. s r.o. za rok 2016 nepodala účtovnú závierku, za zdaňovacie obdobie október 2017 nepodala daňové priznanie k DPH ani kontrolný výkaz, so správcom dane nespolupracuje (pričom podľa judikatúry SD EÚ, napríklad rozsudku vo veci C-101/16 sa nepodanie daňových priznaní stanovených zákonom môže považovať za nepriamy dôkaz podvodu, hoci existenciu podvodu s DPH nepreukazuje nevyvrátiteľným spôsobom – pozn. kasačného súdu);
- v čase zdaniteľných obchodov bol jediný konateľ spoločnosti TT, spol. s r.o. už mŕtvy a spoločnosť nemala odo dňa 05. 10. 2018 do dňa právoplatnosti rozhodnutia žalovaného v obchodnom registri SR zapísaného žiadneho konateľa (tohto nemá zapísaného ani ku dňu rozhodnutia kasačného súdu – pozn. kasačného súdu);
- spoločnosť TT, spol. s r.o. sídlila v čase miestnej obhliadky počas daňovej kontroly na virtuálnej adrese;
- A. B. ako jediná osoba, s ktorou mal žalobca konať za spoločnosť TT, spol. s r.o., je nekontaktná a osoba s týmto menom a priezviskom sa vôbec nenachádza v Registri obyvateľov SR;
- A. B. komunikoval so žalobcom len prostredníctvom e-mailu zo všeobecnej emailovej adresy azet.sk a po zdaniteľnom obchode vystupoval už v mene iného dodávateľa;
- úhrada za dodávku zinku bola žalobcom uskutočnená na bankový účet v inom štáte – v Českej republike, čo je samo o sebe podozrivou okolnosťou. Navyše zakladateľom a disponentom tohto účtu mal byť V. P., ktorý sa vyjadril, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. S.M. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z tohto účtu; v danom čase bol liečený na psychiatrickej klinike, z ktorej ho vyzdvihol S. M. a dal mu podpísať neznámy dokument.

**31.** Kasačný súd sériu vyššie uvedených dôkazov a indícií považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Kasačný súd pritom pripomína, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu (Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161). „*Okolnosti, ktoré v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření ob-*

*chodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami* (rozsudok Najvyššího správného soudu ČR sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20. 01. 2021). So žalobcom je teda v tejto súvislosti dôvodné súhlasiť len potiaľ, že okolnosti ex post mu daňové orgány neboli oprávnené pričítať v rámci skúmania subjektívnej stránky - tzv. vedomostného testu; v rámci skúmania objektívneho testu na podvod tak však urobiť mohli.

**32.** Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, teda **či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené**, uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže v posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u bezprostredného dodávateľa žalobcu a uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom. Dalo by sa dokonca uvažovať aj o aktívnej účasti žalobcu na daňovom podvode – túto však daňové orgány netvrdili a svoj zaver postavili na nedbanlivostnej forme zaviňenia a nedostatočnej obozretnosti žalobcu.

**33.** Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje **zavinenie daňového subjektu**. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvíniť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyselnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a z 31. 01. 2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, **nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode** (viď rozsudky z 27. 09. 2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

**34.** **Krajský súd záver finančných orgánov o splnení subjektívnej stránky daňového podvodu nepovažoval za splnený. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom nestotožňuje a poukazuje na nasledovné okolnosti, ktoré jednoznačne nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti**



Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

**na daňovom podvode zabránil.** Kasačný súd okrajom podotýka, že viaceré z nižšie uvedených objektívnych okolností sú zároveň okolnosťami preukazujúcimi aj existenciu daňového podvodu tak, ako sú uvedené vyššie. Je logické, že viaceré z indícií nasvedčujúcich spáchaniu podvodného konania (objektívny test) zároveň zakladajú aj podozrivosť transakcie a teda i nutnosť vedomosti daňového subjektu o nej (subjektívny test) (daňovému subjektu však nemožno pričítať okolnosti, ktoré nastali až po zdaniteľnej transakcii):

- obchodovanie s komoditou – zinkom je rizikové;
- žalobca s dodávateľom TT, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu, hoci išlo o obchod v sume 33.471,05 eur;
- spoločnosť TT, spol. s r.o. za rok 2016 nepodala účtovnú závierku;
- žalobca nemal s dodávateľom TT, spol. s r.o. predchádzajúcu skúsenosť, išlo o prvý a jednorazový obchod, a teda o to vyššie boli nároky kladené na žalobcu na preverenie si nového obchodného partnera;
- napriek absencii akejkoľvek predchádzajúcej skúsenosti s dodávateľom TT, spol. s r.o. žalobca v podstate akceptoval ponuku na dodanie tovaru, ktorú obdržal len formou emailu zo všeobecnej emailovej adresy azet.sk, na ktorom bola podpísaná osoba menom A.B. bez toho, aby si overil totožnosť tejto osoby a jeho postavenie alebo vzťah k spoločnosti TT, spol. s r.o. (napr. informáciu o jeho funkcii v spoločnosti alebo poverenie, plnomocenstvo či zmluvu o sprostredkovaní). Za dodávateľa TT, spol. s r.o. konala voči žalobcovi len osoba A.B.;
- žalobca neinicioval osobné stretnutie ani s A.B. ani s konateľom spoločnosti TT, spol. s r.o. Pokiaľ tvrdí, že osobné stretnutia nie sú v obchodnej praxi bežné, pretože nákup a predaj tovaru majú spravidla v pracovnej náplni manažéri nákupu/predaja a spravidla komunikujú e-mailovou formou, uvedené nemožno tvrdiť o predmetnom zdaniteľnom obchode, kedy išlo o prvý obchod v sume 33.471,05 eur s neznámou spoločnosťou, ktorá bola jednoosobovou spoločnosťou s ručením obmedzeným s jedným konateľom;
- žalobca tvrdil, že spoločnosť TT, spol. s r.o. preveril len v obchodnom registri, v registri platcov DPH, v registri úpadcov, v registri daňových dlžníkov, v registri účtovných závierok a preveril si jeho číslo bankového účtu. Netvrdil, že preveril status konajúcej osoby A. B. (ako bolo naznačené vyššie), ani že sa snažil o spoločnosti získať si referencie od iných účastníkov na trhu, viac informácií o predmete jej činnosti, konateľovi, obchodných priestoroch a zamestnancoch, ani že sa pokúšal nájsť a prehliadnuť si internetovú stránku spoločnosti, že by akokoľvek skúmal, či bola ponúkaná cena za tovar primeraná a zodpovedajúca trhovým podmienkam, a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode.

35. Vyššie uvedené objektívne okolnosti vo svojom súhrne opäť podľa kasačného súdu nasvedčujú záveru, že osoba dodávateľa TT, spol. s r.o., ktorá bola dokonca osobou priameho bezprostredného dodávateľa žalobcu, bola pochybná a že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Rovnako je kasačný súd toho názoru, že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej



Kasačný súd dospel k záveru, že finančné orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný ako aj že žalobca o ňom mal a mohol vedieť.

si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11). **Medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie si oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod, obzvlášť ak komunikuje výhradne emailovou formou.** Uvedené žalobca nevykonal, pričom keby uvedené vykonal (napríklad by si vyžiadal preukázanie plnomocenstva či poverenia) a keby inicioval osobné stretnutie s konateľom alebo A.B., mal by možnosť zistiť, či koná s osobou oprávnenou konať za spoločnosť TT, spol. s r.o., či konateľ žije a v spojitosti s ďalšími opatreniami uvedenými vyššie nadobudnúť dôvodnú pochybnosť o dôveryhodnosti dodávateľa a obchodu. Skutočnosť, že v mene spoločnosti koná osoba bez preukázania svojho oprávnenia konať v jej mene, a evidentne bez platného preukazu totožnosti SR (keďže sa osoba s takým menom a priezviskom v Registri obyvateľov SR nenachádza) a to v čase, keď je konateľ spoločnosti už mŕtv, je indíciou, že takéto nastavenie v spoločnosti dodávateľa je značne rizikové a účelovo vedené s cieľom „zatajiť“ zodpovednú osobu pred následkami podvodného protiprávneho konania. Bežne obozretný podnikateľ by pri obchode o hodnote niekoľko desiatok tisíc eur s takouto osobou mal byť obzvlášť opatrný, vykonať ďalšie šetrenie nad rámec overenia verejne dostupných dát a pri nevyvrátení vzniknutých pochybností, že ide o podozrivého obchodníka, by s takouto osobou obchod nemal uzavrieť.

36. Kasačný súd teda uzatvára, že v predmetnom prípade finančné orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný ako aj že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, daňový subjekt nepreukázal,



že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

- 37. Finančným orgánom možno vytknúť, že vo svojich rozhodnutiach dostatočne nediferencovali medzi okolnosťami/zisteniami mimo sféry vplyvu žalobcu (ktoré nastali ex post - po zdaniteľnej transakcii) a vo sfére vplyvu žalobcu a nevydelili osobitne objektívny a osobitne subjektívny test na podvod v zmysle Axel Kittel testu (tak ako to vyššie vykonal kasačný súd). Súd však považuje za neúčelné a nehospodárne zrušiť napadnuté rozhodnutia a vrátiť vec výlučne len z tohto dôvodu, pretože zopakovanie procesu pre uvedenú formálnu chybu nie je spôsobilé prívodiť pre žalobcu materiálne iný výsledok.** Poukazuje pritom napríklad na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/18/2014 zo dňa 23. 03. 2016, v zmysle ktorého „pri súdnom prieskume platí zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú preto, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to účastníkovi nemôže priniesť priaznivejší výsledok“. Finančné orgány podľa názoru kasačného súdu zistili skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikovali celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti sťažovateľa na daňovom podvode ako aj opak konania sťažovateľa v dobrej viere, kedy vyhodnotili prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné a špecifikovali konkrétne opatrenia, ktoré žalobca mal vykonať a nevykonali. Takto zistený skutkový stav následne aj správne právne posúdili, keď ho



Kasačný súd sa nestotožnil s krajským súdom v tom, že nebolo preukázané, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a taktiež že nebol vymedzený mechanizmus podvodného konania.

podriadili pod inštitút daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03). Kasačný súd nemal z takto zisteného skutkového stavu problém vyhodnotiť a overiť splnenie jednotlivých kritérií tzv. Axel Kittel testu, pričom v zmysle judikatúry SD EÚ splnenie týchto podmienok koniec koncov prináleží overiť konajúcejmu súdu (rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo).

- 38. Kasačný súd sa teda nestotožnil s krajským súdom v tom, že nebolo preukázané, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a taktiež že nebol vymedzený mechanizmus podvodného konania.** Kasačný súd nemal z administratívnych rozhodnutí problém vyabstrahovať dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o daňovom podvode i nedostatočnej obozretnosti žalobcu a túto sťažnostnú námietku vyhodnotil ako dôvodnú.
- 39.** Za rovnako dôvodnú považoval aj sťažnostnú námietku, ktorou sťažovateľ vyjadril nesúhlas so záverom krajského súdu o potrebe vykonať výsluch osoby jediného spoločníka spoločnosť TT, spol. s r.o. Nakoľko finančné orgány zhromaždili dostatočné množstvo dôkazov svedčiacich o existencii daňového podvodu, a teda skutkový stav zistili dostatočne, svedecká výpoveď tejto osoby by už nebola spôsobilá zvrátiť závery správcu dane. Svedecká výpoveď jediného spoločníka spoločnosť TT, spol. s r.o. by nijakým spôsobom neobjasnila, či žalobca mal mať vedomosť o daňovom podvode a či prijal dostatočné preventívne opatrenia – s obozretnosťou samotného žalobcu by totiž nemala nijaký vecný súvis.
- 40.** Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. V ďalšom konaní je krajský súd viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
- 41.** O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP krajský súd.
- 42.** Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).



**POZNÁMKA:** Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutia finančných orgánov z dôvodu, že finančné orgány nedostatočne zistili skutkový stav pre prijatie záveru, že žalobca vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu a že z tohto dôvodu mu má byť nepriznané právo na odpočítanie DPH.

Kasačný súd sa zaoberal splnením podmienok tzv. Axel Kittel testu („testu na podvod“), pričom v rámci skúmania subjektívnej stránky tohto testu posudzoval, či žalobca pri uskutočňovaní zdaniteľného

obchodu konal s dostatočnou obozretnosťou, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Kasačný súd dospel k zhodnému záveru ako orgány finančnej správy, a síce že žalobca nekonal obozretno, keď akceptoval e-mailovú ponuku na predaj rizikovej komodity – zinku v značnej hodnote od osoby, ktorej oprávnenie konať v mene potenciálneho dodávateľa si vôbec nepreveril.

V nadväznosti na nedávny judikatórny posun doterajšej rozhodovacej praxe týkajúcej sa nepriznávania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (od

skúmania splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane smerom k skúmaniu účasti daňového subjektu na daňovom podvode) sa vynára potreba interpretácie jednotlivých právnych otázok týkajúcich sa inštitútu daňového podvodu a s ním súvisiacej obozretnosti daňového subjektu.

S uvedeným súvisí potreba usmerniť prax daňových orgánov ale aj daňových subjektov v otázke, aké preventívne a kontrolné mechanizmy sa od daňových subjektov budú vyžadovať, aby nestratili nárok na odpočítanie DPH, pokiaľ sa stanú súčasťou reťazca poznačeného daňovým podvodom.

## Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

# DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

## Pozastavené podnikateľské oprávnenie v čase zdaniteľného obchodu



### Právna úprava:

§ 3 ods. 1 a 2, § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty



### Prejudikatúra

Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-324/11 – Tóth

**Skutočnosť, že odberateľ daňového subjektu nemal v čase zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry platné podnikateľské oprávnenie z titulu prerušenia či odňatia tohto oprávnenia príslušným orgánom sama o sebe nevyučuje, že tento odberateľ v danom čase reálne vykonával ekonomickú činnosť, bol osobou identifikovanou pre daň a intrakomunitárne nadobudol tovar od žalobcu. Správca dane preto výlučne na tomto základe bez iných relevantných zistení a dôkazov nie je oprávnený konštatovať, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru nemohlo dôjsť a odoprieť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobcovi z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.**

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/39/2023 z 28. apríla 2023.

**Predsedníčka senátu JUDr. Jana Hatalová, PhD., JUDr. Katarína Cangárová, PhD. LL.M, JUDr. Marián Fečík.**

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uvedeným rozsudkom kasačnú sťažnosť **zamietol**. Žalobcovi **priznal** voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Skutkový a právny stav veci

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „**správca dane**“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „**DPH**“ alebo „**daň**“) za **zdaňovacie obdobie február 2018**. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 101567292/2019 zo dňa 27. 06. 2019 (ďalej aj „**protokol**“).
2. Vo vyrubovacom konaní správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti a vykonané dôkazy a následne vydal rozhodnutie č. 101995368/2019 zo dňa 20. 08. 2019 (ďalej aj „**prvostupňové rozhodnutie**“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „**Daňový poriadok**“) vyrubil žalobcovi **rozdiel dane v sume 4.170,72 eur**.
3. **Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie titulom nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“).** Dospel k záveru, že žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru (cukrovíniok) na základe odberateľskej faktúry č. 10202018 zo dňa 27. 02. 2018 českej spoločnosti V. G. s.r.o. (ďalej aj „**V.**“ alebo „**odberateľ**“) a že nedošlo k prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na V, ktorý nepotvrdil ani nepreukázal žiadnymi dokladmi nadobudnutie tovaru od žalobcu. Preto správca dane považoval deklarované dodanie tovaru za dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorom žalobcovi vznikla daňová povinnosť. Zastávajúc nárok, že žalobca porušil § 19 ods. 1, § 8 ods. 1 písm. a) a § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, správca dane mu vypočítal daň

v súlade s § 22 ods. 1 zákona o DPH. K uvedeným záverom správca dane dospel i z dôvodov, že (i) na základe odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií česká finančná správa nepotvrdila nadobudnutie tovaru českým daňovým subjektom V. od žalobcu; (ii) nepredložila k preverovaniu žiadne doklady; (iii) V. vykazuje údaj o nespoľahlivom platiteľovi DPH a odo dňa 20. 03. 2019 je v likvidácii; (iv) na medzinárodnom nákladnom liste CMR č. 0344054 k faktúre je uvedené miesto vykládky Nám. P. XXXX/YY, H., P. 10, (sídlo V. – pozn. kasačného súdu), pričom bolo preverení zistené, že ide o virtuálne miesto bez skladových priestorov a preprava nebola vykonaná na uvedenú adresu. Hoci správca dane nespochybnil skutočnú existenciu tovaru, dospel k presvedčeniu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi deklarovanému na vystavenej faktúre.

4. **Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102945595/2019 zo dňa 20. 12. 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.** Stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcu dane žalovaný vo svojom rozhodnutí podotkol, že v súlade s Daňovým poriadkom je práve daňový subjekt ten, kto nesie dôkazné bremeno pri uplatnení oslobodenia od dane. Uskutočnenie dodania tovaru a následne právo na oslobodenie od dane z tohto dodania tovaru nie je možné deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po stránke obsahovej. Podľa žalovaného správca dane postupoval v súlade so zákonnými princípmi a zásadami správy daní, pričom postup správcu dane nebol v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku (§ 3, § 24, § 44, § 45, § 46). Žalovaný nepovažoval odvolacie námietky za opodstatnené a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že tovar na základe prepravenej faktúry bol skutočne dodaný a prepravený do iného členského štátu pre odberateľa V.- osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte uvedenú na odberateľskej faktúre, a že na túto osobu prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa žalovaného deklarované obchody a dodanie tovaru do Českej republiky pre odberateľa neprebehlo v skutočnosti tak, ako to žalobca deklaroval.



Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici. Krajský súd rozsudkom č. k. 24S/10/2020-81 zo dňa 12. 11. 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), podľa § 191 ods. 1 písm. c), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“), rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.



Na odvolanie žalobcu žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

5. **Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“),** ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.
6. Uznesením č. k. 24S/10/2020-56 zo dňa 03. 06. 2020 krajský súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol.
7. **Krajský súd rozsudkom č. k. 24S/10/2020-81 zo dňa 12. 11. 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), podľa § 191 ods. 1 písm. c), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“), rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.** O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalovanému uložil povinnosť v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania.
8. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a zároveň v predmetnej veci došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. S poukazom na § 191 ods. 6 SSP žalovanému uložil v ďalšom konaní opätovne posúdiť splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnené oslobodenie od dane vo vzťahu k dodaniu tovaru žalobcom do iného členského štátu odberateľovi identifikovanému pre daň v inom členskom štáte v zmysle § 43 zákona o DPH a vo veci opätovne rozhodnúť, s povinnosťou odôvodniť rozhodnutie tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.
9. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že odberateľ (ďalej aj „kupujúci“) na základe objednávky zo dňa 27. 02. 2018 uzatvoril so žalobcom kúpnu zmluvu, predmetom ktorej bol záväzok žalobcu dodať kupujúcemu tovar a previesť na neho vlastnícke právo k tomuto tovaru a záväzok kupujúceho zaplatiť za tovar dohodnutú kúpnu cenu. Zaplatenie kúpnej ceny kupujúcim žalobca preukázal predložením potvrdenia Všeobecnej úverovej banky, a.s. o zrealizovaní transakcie zo dňa 28. 02. 2018 na vklad vo výške 25.024,32 eur a identifikáciou vkladateľa. Vzhľadom k tomu, že kupujúci a predávajúci mali sídlo v rôznych členských štátoch Európskej únie, v tomto obchodno-záväzkovom vzťahu došlo k stretu právneho poriadku Slovenskej republiky (ďalej

aj „SR“) a právneho poriadku Českej republiky (ďalej aj „ČR“). V dôsledku toho, že zmluvné strany neuskutočnili voľbu práva pre kúpnu zmluvu, táto zmluva sa v zmysle Článku 4 ods. 1 písm. a) Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 zo dňa 17. 06. 2008 o rozhodnom práve pre zmluvné záväzky (ďalej aj „**Nariadenie Rím I**“) ako zmluva o predaji tovaru spravuje právnym poriadkom krajiny obvyklého pobytu predajcu, t. j. právnym, poriadkom SR. Poukazujúc na znenie § 409 ods. 1 Obchodného zákonníka (ďalej aj „**ObZ**“) správny súd ďalej uviedol, že spôsob, miesto a čas dodania tovaru obvykle určuje kúpna zmluva, ale v danom prípade, keď kúpna zmluva nebola uzatvorená písomne, a teda nemala ustanovenie o odoslaní tovaru predávajúcim, žalobca si ako predávajúci svoju základnú povinnosť dodať (odovzdať) tovar, o ktorom obidve zmluvné strany v čase uzatvorenia zmluvy vedeli, že sa nachádza v jeho sklade, kupujúcemu v súlade s § 412 ods. 2 ObZ splnil tým, že kupujúcemu umožnil nakladať s tovarom v tomto mieste. Tomu zodpovedá aj žalobcom tvrdené použitie dodacej doložky používanej v zahraničnom obchode EXW (Ex Works) - zo závodu, v zmysle ktorej je tovar odvezený kupujúcim priamo zo závodu predávajúceho. Podľa uvedenej obchodnej doložky je predávajúci povinný dať tovar k dispozícii kupujúcemu vo svojom závode, pričom kupujúci za tovar zodpovedá od momentu prevzatia. Predávajúci nie je zodpovedný za nakládku tovaru na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil kupujúci, pokiaľ nie je dohodnuté inak, pričom kupujúci nesie všetky výdavky a riziká spojené s prepravou tovaru z tohto miesta až do miesta určenia.

10. Poukazujúc na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „**Najvyšší súd SR**“) sp. zn. 8 Sžf 7/2012, podľa ktorého „v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať“, správny súd ďalej uviedol, že vykonaným dokazovaním bolo potvrdené, že kupujúci si v obchodnej spoločnosti T. S. s.r.o. objednal prepravu tovaru zo sídla žalobcu do P. v Českej republike, s dátumom nakládky 28. 02. 2018 a dátumom vykládky 01. 03. 2018, ktorá uskutočnenie prepravy zabezpečila prostredníctvom A. – M. B., s. r. o. Správny súd podotkol, že rovnako aj zmluva o preprave tovaru sa v zmysle Článku 5 ods. 1 Nariadenia Rím I v prípade absencie dohody o voľbe práva spravovala právnym poriadkom SR, ako krajiny obvyklého pobytu prepravcu za predpokladu, že miesto prijatia tovaru je tiež v tejto krajine. Nakoľko miesta prevzatia zásielok a miesta dodania zásielok ležali v dvoch rôznych štátoch (SR a ČR), jedná sa o prepravnú zmluvu v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave a na tento vzťah strán je nutné aplikovať v zmysle § 756 ObZ Dohovor o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) publikovaný vo vyhláske ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. (ďalej aj „**Dohovor**“).
11. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že súčasťou administratívneho spisu je kópia CMR č. SK 0344054, na ktorej je prevzatie tovaru potvrdené odberateľom. Jedná sa o nákladný list, ktorý sa v zmysle článku 4 Dohovoru považuje za doklad o uzavretí prepravnej zmluvy. Pokiaľ nákladný list nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade môže pristúpiť k ove-

rovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi ako napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod. V danom prípade však nákladný list mal všetky vyžadované podstatné náležitosti, a preto sa v zmysle článku 9 ods. 1 Dohovoru považuje za vierohodný doklad o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy, ako aj o prevzatí zásielky dopravcom. Podľa správneho súdu žalobca uvedeným spôsobom preukázal nielen dodanie tovaru odberateľovi, t. j. preukázal, že na odberateľa previedol právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale preukázal aj uskutočnenie fyzickej prepravy tovaru z tuzemska do ČR. Uskutočnenie prepravy tovaru z tuzemska do ČR potvrdzujú aj ďalšie dôkazy správcom dane získané počas daňovej kontroly, a to najmä Kniha jázd motorového vozidla EVČ: XXXXXXXX prepravcu za obdobie 01. 02. 2018–28. 02. 2018 a 01. 03. 2018, z ktorej vyplýva, že uvedené vozidlo stálo dňa 01. 03. 2018 na adrese H. 10, P., v čase od 10:39 hod. do 11:33 hod. a Dodací list - faktúra č. 10202017 potvrdený dňa 01. 03. 2018 kupujúcim. Z výpovede svedka J. P. - vodiča predmetného motorového vozidla vyplýva, že si podrobnosti o preprave tovaru dodávaného žalobcom odberateľovi nepamätal, v sídle, v kancelárii ani v obchodných priestoroch V. nebol, jeho konateľa F. K. nepozná, v žiadnej firme nepozná zamestnancov odberateľa. Uviedol, že vždy dostal SMS adresu nakládky a vykládky od jeho nadriadenej. Na CMR zvyklo byť uvedené miesto vykládky alebo aj miesto fakturačné, ktoré sa nemuselo zhodovať. V súvislosti s uvedeným správny súd považoval za potrebné poukázať na skutočnosť, že odosielateľ a za určitých podmienok aj príjemca, môžu pri medzinárodnej cestnej nákladnej doprave v rámci disponovania so zásielkou požadovať od dopravcu aj zmenu miesta dodania zásielky. Podľa správneho súdu bolo irelevantné, kde v ČR bol na základe dispozície kupujúceho tovar zakúpený od žalobcu a vyvezený z tuzemska vyložený (v sídle kupujúceho, v jeho vlastnej prevádzkarni resp. v cudzom sklade), podstatné bolo, že prevzatie tovaru kupujúci potvrdil na prepravnom doklade - CMR. Skutočnosť, že si vodič prepravcu na podrobnosti dopravy nespomenul a to, že sa v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „**MVI**“) nepotvrdilo dodanie tovaru na adresu sídla V., hoci už v čase tohto zisťovania mal správca dane vedomosť o tom, že tovar mal byť dodaný na inú adresu v rámci mesta P., neboli podľa správneho súdu dostatočnými podkladmi na to, aby mohlo dôjsť k spochybneniu vierohodnosti CMR a k záveru, že deklarovaný obchod a dodanie tovaru do ČR pre odberateľa v skutočnosti neprebehlo tak, ako deklaruje žalobca. Žalobcom predložené dôkazy neboli orgánmi finančnej správy vyhodnotené jednotlivo a ani vo vzájomných súvislostiach, a preto správny súd ako nesprávne vyhodnotil závery žalovaného o tom, že zdaniteľný obchod bol iba formálne potvrdený a nebol hodnoverne vecne preukázaný. Orgánom finančnej správy správny súd vytkol i to, že bez toho, aby vyhodnotili všetky dôkazy predložené žalobcom v súlade s § 43 ods. 5 zákona o DPH nemôžu bez ďalšieho konštatovať, že tieto doklady sú formálne.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že aby sa jednalo o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a jednak, že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň s tým, že v preskúvanom prípade nebolo sporné, že nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom



členskom štáte - ČR (IČ DPH: CZ XXXXXXX). Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje oslobodenie od dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že sú splnené podmienky stanovené v zákone o DPH, a to dokladmi ustanovenými v § 43 ods. 5. Ak daňovník svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. V prípade, ak má správca dane na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení tejto podmienky, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybniť pravosť CMR) alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie musí správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zataženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva. Preto nestačí prepravu tovaru od žalobcu do iného členského štátu Európskej únie spochybniť na taký skutkový záver, ako urobili v predmetnom prípade orgány finančnej správy a to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok vyžadovaných zákonom pre uplatnenie si oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovenej podmienky, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho odberateľa, resp. odberateľov.

- 13. Krajský súd zastával názor, že právny záver orgánov finančnej správy nie podložený vykonaným dokazovaním, pričom v konaní žalobcom predložené CMR obsahuje predpísané náležitosti, o. i. obsahujú pečiatku a podpis českého odberateľa ako dôkaz o prevzatí tovaru odberateľom deklarovanej na CMR, na dodacom liste i na faktúre.** Zákon ukladá povinnosť predloženia dokladu o preprave tovaru (CMR) v prípade uvedenom v § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, t. j. platiteľ preukazuje splnenie podmienok oslobodenia od dane prepravným dokladom (CMR) v prípade, ak prepravu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ osobou inou, ako poštovým podnikom, t. j. treťou osobou - dopravcom. CMR listina je doklad o tom, že bola uzatvorená prepravná zmluva medzi odosielateľom alebo prijímateľom a dopravcom o medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR), ktorý obsahuje potvrdenie dopravcu o prevzatí tovaru na prepravu a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste dodania tovaru v inom členskom štáte. Správny súd mal za to, že pokiaľ teda žalobca správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok pre uplatnenie



Krajský súd zastával názor, že právny záver orgánov finančnej správy nie podložený vykonaným dokazovaním, pričom v konaní žalobcom predložené CMR obsahuje predpísané náležitosti, o. i. obsahujú pečiatku a podpis českého odberateľa ako dôkaz o prevzatí tovaru odberateľom deklarovanej na CMR, na dodacom liste i na faktúre.



Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH predložil doklady stanovené v § 43 ods. 5 písm. a) (faktúru) a písm. b) (prepravný doklad - CMR) s vyššie uvedenými náležitosťami, zvládol dôkazné bremeno na preukázanie skutočností o dodaní tovaru uvedeného na prepravnom doklade adresátovi a na miesto v ňom uvedenom, a teda zvládol svoje dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Pokiaľ správca dane žalobcom predložený CMR doklad vyhodnotil ako formálny, tento nebol vyhodnotený v súlade s jeho obsahom. Ak za takejto dôkaznej situácie orgány finančnej správy uzavreli, že žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, takýto záver bol podľa správneho súdu výsledkom nesprávneho právneho posúdenia vecí.

## Z odôvodnenia rozhodnutia kasačného súdu

### a) Kasačná sťažnosť sťažovateľa

- 14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).** Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie (správny mal byť zrejme sťažnostný návrh smerujúci k zrušeniu rozsudku krajského súdu).

- 15. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu uviedol najmä tieto sťažnostné body:**

– preverovaním v rámci MVI bo lo okrem iného zistené, že V. v období od 31. 01. 2017 do 31. 01. 2022 mal prerušené živnostenské oprávnenie, z čoho podľa sťažovateľa vyplýva, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a teda dňa 27. 02. 2018 nemohol vyhotoviť objednávku a nemohol ani uzatvoriť ústnu kúpnu zmluvu. Potvrdenie o zrealizovaní transakcie zo dňa 28. 02. 2018 (ďalej aj „**potvrdenie banky**“) s identifikáciou vkladateľa nepovažoval sťažovateľ za dostatočné argumentujúce tým, že na ňom chýba číslo dokladu, na základe ktorého bol vkladateľ identifikovaný. Mal za to, že ani samotný vklad finančných prostriedkov na účet žalobcu ešte nepreukazuje, že fakturovaný tovar žalobca skutočne dodal práve odberateľovi V.;

- vo vzťahu k žalobcom predloženému nákladnému listu (doklad CMR) namietal, že napriek tomu, že mal všetky vyžadované náležitosti, tento nie je možné považovať za vierohodný doklad, a to z dôvodu, že príjemca tovaru (V.), ktorého odtlačok pečiatky je na predmetnom doklade CMR ako potvrdenie o prevzatí predmetného tovaru, v čase deklarovaného obchodu nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, nakoľko mal prerušené živnostenské oprávnenie, a teda nemohol ani potvrdiť prevzatie predmetného tovaru na doklade CMR;
- následne namietal, že podľa dokladu CMR miesto vykládky tovaru malo byť na adrese sídla V., ktoré je len virtuálnym sídlom bez skladových priestorov, z čoho podľa názoru sťažovateľa vyplýva, že vykládka predmetného tovaru na uvedenej adrese a ani jeho preprava na uvedenú adresu nebola vykonaná. Žalobca tak vierohodne nepreukázal, že predmetný tovar dodal V.;
- žalobcom predložené formálne dôkazy (doklad CMR, faktúra, dodací list) sťažovateľ nepovažoval za dostatočný dôkaz o tom, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak, ako boli deklarované. Považoval ich za nepreukazné dôkazy argumentujúc tým, že neboli vyhotovené na základe reálneho plnenia. V tejto súvislosti zároveň podotkol, že pre splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane stanovených v § 43 zákona o DPH nepostačuje iba predloženie dôkazov;
- rozporoval názor krajského súdu, že je irelevantné, kde bol predmetný tovar v ČR vyložený. Podľa sťažovateľa v tomto prípade nešlo o zmenu miesta dodania tovaru, pretože miesto dodania tovaru bolo uvedené na doklade CMR a nebolo zmenené. Išlo však len o virtuálne sídlo V. bez skladových priestorov, kde nie je možné tovar vyložiť a skladovať. Sťažovateľ považoval za podstatné to, že v čase deklarovaného obchodu V. nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a teda nemohol potvrdiť prevzatie predmetného tovaru, a preto nebolo na neho prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vo vzťahu k miestu vykládky tovaru dodal, že z výpisu z mýtnych brán vyplýva, že vozidlo prepravcu nemohlo dôjsť na adresu sídla V., pretože išlo síce v smere na P., ale pokračovalo ďalej na P. a nie je možné, aby za krátky časový úsek uvedený vo výpise z mýtnych brán dorazilo na uvedenú adresu a bol tam vyložený tovar;
- sťažovateľ zastával názor, že správca dane vykonal dokazovanie v súlade s § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku. Skutkový stav, ktorý zistil správca dane, tvoriaci základ rozhodnutia žalovaného, nebol v rozpore s administratívnym spisom. Sťažovateľ ďalej uviedol, že dôkazy vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pričom hodnotil nielen ich obsah, ale vzal do úvahy aj všetky zistené skutočnosti, ktoré vyhodnotil aj v súlade s § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, na základe čoho dospel k záveru,



Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že krajský súd vyhodnotil celý obchodný prípad správne.

- že podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené;
- podotkol, že daň v štáte nadobudnutia tovaru nebola odvedená, čím nebola zachovaná neutralita dane. Argumentoval tým, že (i) V. (v kontrolovanom zdaňovacom období ani v iných zdaňovacích obdobiach) nepriznal žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, (ii) daň z deklarovaných obchodov nebola odberateľom zaplatená, (iii) česká finančná správa nepotvrdila deklarované obchodné transakcie.

## b) Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že krajský súd vyhodnotil celý obchodný prípad správne. So zdôvodnením kasačnej sťažnosti a s argumentmi sťažovateľa nesúhlasil. Zastávajúc názor, že krajský súd rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci, navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť a zaviazat' sťažovateľa nahradiť žalobcovi trovy konania.
17. Ďalej uviedol, že V. síce porušil českú legislatívu, avšak ako vyplýva z odpovede na MVI, podnikanie s prerušeným živnostenským oprávnením nie je prekážkou pre uzatváranie obchodných transakcií, ale ide o správny delikt podľa živnostenského zákona. Žalobca k tomu zároveň doplnil, že v rozhodnom čase (február 2017) nemal žiadne informácie o tom, že by sa jednalo o rizikového obchodného partnera, overoval si identifikačné údaje odberateľa a tiež platnosť prideleného identifikačného čísla pre DPH (ďalej aj „IČ DPH“), údaje o V. na medzinárodnom portáli VIES a jeho zapísanie v obchodnom registri ČR, pričom žiadny problém žalobca nezistil. Odberateľ bol v rozhodnom čase riadne registrovaný ako podnikateľský subjekt a mal platné IČ DPH.
18. K sťažovateľom namietanej absencii čísla dokladu na potvrdení z banky žalobca uviedol, že pri identifikácii vkladateľa peňažných prostriedkov postupujú banky podľa svojich interných smerníc. Žalobca mal za to, že vkladateľ, ktorého uviedol na potvrdení, bol identifikovaný dostatočným spôsobom s tým, že ak mal správca dane pochybnosti o osobe vkladateľa, mohol si z úradnej moci vyžiadať detailnejšie informácie.
19. K námietke sťažovateľa, že V. mal v rozhodnom čase prerušené živnostenské oprávnenie, a preto nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a teda ani nemohol potvrdiť na CMR prevzatie tovaru, žalobca uviedol, že z odpovede na MVI je zrejmé, že status nespoľahlivého platiteľa nebráni uskutočňovaniu ekonomickej činnosti a slúži len k označeniu potencionálne rizikového alebo problémového obchodného partnera a ďalej pre účely správy daní. V tejto súvislosti žalobca poukázal na tú skutočnosť, že V. mal status nespoľahlivého platiteľa od 13. 10. 2018. Zdôrazňoval, že podľa odpovede na MVI mohol v rozhodnom čase vykonávať ekonomickú činnosť.
20. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa toho, že vykládka tovaru nebola vykonaná na adrese sídla V., žalobca uviedol, že prepravu tovaru zabezpečoval V., ktorý si dopravu objednal a organizoval, a určil tiež miesto vykládky. Deklarovaná obchodná transakcia sa uskutočnila tak, ako boli správcovi dane predložené doklady. Tovar bol naložený na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil odberateľ a prepravený na územie ČR. Naložením tovaru na dopravný prostriedok došlo podľa dohodnutých dodacích podmienok k dodaniu tovaru odberateľovi.

lovi, ktorý nadobudol dispozičné právo k tovaru momentom naloženia tovaru. Prepravcu zabezpečoval V., ktorý si prepravu objednal u dopravnej spoločnosti. Tovar bol vyložený na adrese, ktorú určil odberateľ. Do prepravných podmienok a určenia adresy miesta vykládky nemohol žalobca nijako zasahovať. Dodanie tovaru do iného členského štátu bolo riadne uskutočnené a k tejto transakcii boli správcovi dane doložené všetky potrebné doklady (faktúry za tovar a za dopravu, vyjadrenie vodiča, evidencia jazdy vozidla, mapa trasy jazdy vozidla dopravcu, ako aj ostatné požadované doklady a informácie).

**21. Žalobca rozporoval, že by išlo len o formálne deklarovanie dodávky bez skutočného plnenia. Zdôrazňoval, že nemal vedomosť o tom, že odberateľ neprizná v ČR nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Hoci táto skutočnosť nie je v súlade so zákonom o DPH v ČR ani so Smernicou Rady 2006/112/ES zo dňa 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Smernica 2006/112/ES“), žalobca konal v dobrej viere, nevedel o budúcom nesprávnom postupe odberateľa a ani ho nemohol predvídať. Skutočnosť, že odberateľ nepriznal nadobudnutie v ČR však nemôže byť dôvodom neuznania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu. Žalobca zastával názor, že správcovi dane poskytol všetky doklady (objednávka, potvrdenie o platbe, faktúra, CMR, kniha jász dopravcu), ktoré preukázali dodanie tovaru do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň.**

**22.** K tvrdeniu sťažovateľa, že sa nepotvrdilo prevzatie tovaru odberateľom a ani miesto dodania tovaru, žalobca poukazuje na § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH uviedol, že správcovi dane predložil všetky potrebné doklady — potvrdenia o prevzatí tovaru odberateľom. Zároveň tiež poukázal na medzinárodné pravidlá INCOTERMS, ktoré stanovujú, že v prípadoch, keď kupujúci zabezpečuje prepravu tovaru, všetku zodpovednosť preberá kupujúci. V súdnej veci prepravu zabezpečoval kupujúci, ktorý určoval miesto, kde má byť ukončená, kde má byť tovar vyložený a komu má byť tovar odovzdaný. Naložením tovaru v tuzemsku na dopravný prostriedok, ktorý zabezpečil kupujúci, ide o prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníka a dispozičné právo má k tovaru v plnej miere kupujúci, pre ktorého toto právo zabezpečuje dopravca, ktorého zabezpečil prepravca t. j. kupujúci (odberateľ v danom prípade). Dodanie tovaru kupujúcemu na území ČR bolo preukázané tiež výpoveďou svedka - vodiča dopravcu.

### c) Právny názor kasačného súdu

**23.** Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „**Najvyšší správny súd SR**“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01. 08. 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01. 08. 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. 08. 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/39/2021. Od 01. 08. 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správ-

neho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

**24.** Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „**kasačný súd**“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že **kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.**

**25.** Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie sťažovateľa potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na DPH z dôvodu nesplnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke do Českej republiky. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj správnu žalobou napadnuté rozhodnutie sťažovateľa, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

**26.** Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH: „Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.“

**27.** Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH: „*Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“)* sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku [...]“

**28.** Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH veta pred bodkočiarkou: „Dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníka, ak tento zákon neustanovuje inak.“



Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie sťažovateľa potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na DPH z dôvodu nesplnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke do Českej republiky.

29. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“
30. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH: „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.“
31. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH: „Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4:
- kópiou faktúry,
  - dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
  - potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať:
    - meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
    - množstvo a druh tovaru,
    - adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
    - meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
    - evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
  - inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.“
32. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku: „Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.“
33. V zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej predovšetkým v Smernici 2006/112/ES, je dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná pre daň v tomto členskom štáte. Oslobodenie dodávky v rámci Európskeho spoločenstva (Európskej únie) zodpovedajúce nadobudnutiu v rámci spoločenstva (Európskej únie) umožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, a v nad-



Na základe podanej kasačnej sťažnosti kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti založenej na dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. že správny súd vec nesprávne právne posúdil.

väznosti na to tiež porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH. Účelom právnej úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby).

34. **Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (tzv. intrakomunitárne dodávky) aj spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravujú vyššie citované ustanovenia § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli cieľ Smernice 2006/112/ES a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/1/2021 zo dňa 31. 01. 2023).**
35. Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykoná dodávateľ, odberateľ alebo na účet niektorého z nich iná osoba. V prejednávanej veci mal vykonanie prepravy zabezpečovať odberateľ, ktorý si prepravu objednal u dopravnej spoločnosti. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravu a dodanie tovaru odberateľovi emailovou objednávkou, faktúrami za tovar a za dopravu, potvrdením banky o vklade finančných prostriedkov, vyjadrením vodiča, evidenciou jazdy vodiča, mapou trasy vozidla dopravcu, knihou jázd, ako aj medzinárodným prepravným dokladom (CMR), ktorý bol potvrdený stranami obchodného vzťahu. Napriek tomu orgány finančnej správy neuznali žalobcovi uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie titulom nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH zastávajúc názor, že žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru odberateľovi.
36. Na základe podanej kasačnej sťažnosti kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti založenej na dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. že správny súd vec nesprávne právne posúdil. Nosnou kasačnou námietkou sťažovateľa bolo, že odberateľ mal v čase deklarovaneho obchodu prerušené živnostenské oprávnenie, z čoho podľa sťažovateľa vyplýva, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a preto nemohol vyhotoviť objednávku, nemohol uzatvoriť ústnu kúpnu zmluvu a nemohol ani potvrdiť prevzatie tovaru na doklade CMR. Žalobcom preložené doklady považoval sťažovateľ za formálne a nepreukazné argumentujúc tým, že neboli vyhotovené na základe reálneho plnenia.



**37. Primárne kasačný súd považuje za potrebné poukázať na** § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorý vymenúva jednotlivé doklady potrebné na preukázanie splnenia podmienky oslobodenia od platenia DPH v závislosti od toho, či bolo dodanie tovaru vykonané alebo zabezpečené dodávateľom alebo odberateľom. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že prepravu zabezpečoval odberateľ. Dôkazné bremeno preukázania uvedených zákonných podmienok primárne zaťažuje daňový subjekt t. j. platcu DPH deklaráujúceho oslobodenie od dane. Pokiaľ si žalobca uplatnil oslobodenie od dane, bolo jeho zákonnou povinnosťou preukázať splnenie podmienok stanovených v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Vo vzťahu k režimu oslobodenia od dane priamo zákon predpisuje, ako je potrebné preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane, keď dôkazy sú presne identifikované vo vyššie uvedenom § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu (*rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/53/2019 zo dňa 13. 01. 2021*). Ako správne uviedol krajský súd, pokiaľ daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Vykonaním dokazovaním musí správca dane vyvrátiť žalobcom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane, alebo (vo svetle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie) musí správca dane preukázať, že posudzovaná obchodná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva (*C-409/04 Teleos plc.*).

**38.** Vo vzťahu k nosnej sťažnostnej námietke sťažovateľa, podľa ktorej prerušenie živnostenského oprávnenia odberateľa žalobcu znamená, že tento nemohol nadobudnúť tovar, kasačný súd uvádza, že s ňou nemožno súhlasiť. Podľa administratívneho spisu, z odpovede českej daňovej správy okrem iného vyplynulo, že odberateľ mal v období od 31. 01. 2017 do 31. 01. 2022 prerušené živnostenské oprávnenie, avšak vyplynulo z neho aj to, že podnikanie s prerušeným živnostenským oprávnením nie je (podľa českého práva) prekážkou pre uzatváranie obchodných transakcií, ale ide o správny delikt podľa živnostenského zákona. Podľa sťažovateľa odberateľ vzhľadom na prerušené živnostenské oprávnenie ekonomickú činnosť vykonávať nemohol. Kasačný súd v tejto súvislosti upriamuje pozornosť sťažovateľa na normatívny právny akt Európskej únie, Smernicu 2006/112/ES a na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-324/11 – Tóth, podľa ktorého „Podľa prvého pododseku uvedeného ustanovenia je „zdaniteľnou osobou“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuce od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. V zmysle druhého pododseku rovnakého ustanovenia je „ekonomická činnosť“ každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní... Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností. Naopak, z uvedeného článku 9 ods. 1 nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného správou na výkon ekonomickej činnosti... Smernica 2006/112/ES a zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že **bránia daňovému úradu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie splatnej alebo už zaplatenej dane z pridanej hodnoty za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteľovi faktúry bolo odňaté**



Aj z definície zdaniteľnej osoby a z definície ekonomickej činnosti podľa slovenskej vnútroštátnej úpravy obsiahnutej v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH vyplýva, že existencia platného podnikateľského oprávnenia nie je definičným znakom týchto pojmov.

**živnostenské oprávnenie samostatného podnikateľa pred poskytnutím predmetných služieb alebo pred vystavením príslušnej faktúry**, v prípade, ak daná faktúra obsahuje všetky údaje požadované v článku 226 danej smernice, najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedenú faktúru vystavila, a povahy poskytnutých služieb.“ Hoci citovaný rozsudok sa vzťahuje na prípad odpočítania dane uplatnenej z dodania tovaru dodávateľom - vystaviteľom faktúry, ktorý mal odňaté živnostenské oprávnenie, analogicky ho možno aplikovať aj na prípad oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej dodávke odberateľovi – vystaviteľovi faktúry, ktorý mal odňaté (resp. pozastavené) živnostenské oprávnenie, keďže aj tento má mať podľa zákona status zdaniteľnej osoby (osoby identifikovanej pre daň). Kasačný súd v tomto smere tiež podotýka, že znením smerníc EÚ precizovaným súdnym výkladom SD EÚ nie sú viazané len vnútroštátne súdy, ale aj ostatné orgány verejnej moci vrátane orgánov finančnej správy.

**39.** Aj z definície zdaniteľnej osoby a z definície ekonomickej činnosti podľa slovenskej vnútroštátnej úpravy obsiahnutej v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH vyplýva, že existencia platného podnikateľského oprávnenia nie je definičným znakom týchto pojmov, keďže splnenie podmienok pre kvalifikáciu osoby ako zdaniteľnej a činnosti ako ekonomickej je viazané na faktické okolnosti.

**40.** Kasačný súd v nadväznosti na uvedené konštatuje, že **skutočnosť, že odberateľ daňového subjektu nemal v čase zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry platné podnikateľské oprávnenie z titulu prerušenia či odňatia tohto oprávnenia príslušným orgánom sama o sebe nevylučuje, že tento odberateľ v danom čase reálne vykonával ekonomickú činnosť, bol osobou identifikovanou pre daň a intrakomunitárne nadobudol tovar od žalobcu. Správca dane preto výlučne na tomto základe bez iných relevantných zistení a dôkazov nie je oprávnený konštatovať, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru nemohlo dôjsť a odprieť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobcovi z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH.** Vzhľadom na uvedené možno skonštatovať, že námietky sťažovateľa a následná argumentácia sťažovateľa vychádzajúca zo záveru, že odberateľ nemohol vykonávať ekonomickú činnosť, nemohol vystaviť objednávku, faktúru a ani podpísať doklad CMR, nakoľko mal pozastavené živnostenské oprávnenie, nie sú dôvodné.

41. Ani ďalšie zistenia a dôkazy zhromaždené správcom dane, ktorými správca dane spochybňoval reálnosť intrakomunitárnej dodávky a na ktoré poukazoval aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, nie sú podľa kasačného súdu dostatočné na spochybnenie vierohodnosti žalobcom predloženého dokladu CMR a ďalších ním predložených dôkazov (konkrétne sťažovateľ poukazoval na to, že (i) za zdaňovacie obdobie február 2018 V. nepriznala žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, daň nebola priznaná a zaplatená, (ii) podľa dokladu CMR miesto vykládky na adrese Nám. P. XXXX/X, H., P., Česká republika je podľa výsledkov preverovania v rámci MVI len virtuálnym sídlom spoločnosti V., bez skladových priestorov, a že z výpisu z mýtnych brán vyplýva, že vozidlo s EČV: XX XXX XX nemohlo dôjsť na túto adresu Nám. P. XXXX/X, P., pretože vozidlo síce išlo v smere na P., ale pokračovalo ďalej na P.).
42. K námietke sťažovateľa, že daň v štáte nadobudnutia tovaru nebola odvedená, čím nebola zachovaná neutralita dane, kasačný súd uvádza, že skutočnosť, že odberateľ nepriznal nadobudnutie tovaru v Českej republike, nemožno pričítať na ťarchu žalobcu a nemôže byť dôvodom neuznania oslobodenia tovaru do iného členského štátu pre nesplnenie materiálnych podmienok.
43. K spochybneniu vierohodnosti CMR dokladu z dôvodu nezrovnalosti pri uvedení miesta vykládky na tomto doklade (pri položke miesto vykládky bola pripojená pečiatka odberateľa s adresou jeho registrového sídla v meste P., ktoré bolo len virtuálne, avšak podľa ďalších dôkazov mal byť tovar dodaný na inej adrese v meste P.) kasačný súd v zhode s krajským súdom uvádza, že túto nezrovnalosť nemožno vo svetle všetkých zistení a dôkazov považovať za dostatočne závažnú na spochybnenie vierohodnosti CMR dokladu. Predložením dokladu o preprave (CMR), ktorý obsahoval zákonom stanovené náležitosti (vrátane pečiatky a podpisu českého odberateľa ako dôkazu o prevzatí tovaru), bola zo strany žalobcu splnená povinnosť preukázať prepravu a prevzatie tovaru odberateľom ako podmienok pre oslobodenie od dane, pričom uskutočnenie prepravy z tuzemska do ČR potvrdzujú i ďalšie vykonané dôkazy, a to najmä kniha jász vozidla (z ktorého vyplýva, že vozidlo stálo dňa 01. 03. 2018 na adrese H. XX, P., v čase od 10:39 hod. do 11:33 hod.), dodací list a faktúra za dodanie tovaru i prepravu, ako aj výpoveď svedka - vodiča vozidla, ktorý prepravu tovaru potvrdil, pričom v rámci výpovede uviedol aj to, že fakturačné miesto podľa CMR a skutočné miesto vykládky tovaru sa nemuselo vždy zhodovať. Podľa medzinárodných pravidiel INCOTERMS, v prípadoch, keď prepravu tovaru zabezpečuje kupujúci (tu aplikovaná doložka ex works), kupujúci určuje miesto, kde má byť preprava ukončená a tovar vyložený a i všetku zodpovednosť za prepravu preberá kupujúci. V zhode s názorom krajského súdu preto kasačný súd konštatuje, že hoci sa v rámci MVI nepotvrdilo dodanie tovaru na adresu registrového sídla odberateľa, a tovar mal byť dodaný na inú adresu v rámci mesta Praha, pri existencii dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru odberateľovi a uskutočnení fyzickej prepravy tovaru z tuzemska do ČR, nejde o dostatočný podklad k záveru orgánov finančnej správy o spochybnení vierohodnosti CMR a neuskutočnení deklarovaného dodania tovaru pre odberateľa v ČR.
44. Na základe vyššie uvedeného **kasačný súd dospel k záveru, že správny súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP**. Pokiaľ správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uložil sťažovateľovi povinnosť v ďalšom konaní opätovne posúdiť splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a vo veci opätovne rozhodnúť, s povinnosťou odôvodniť rozhodnutie tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, jeho postup bol vecne správny a zákonný. Kasačný súd má v tejto súvislosti za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou zaoberal dôsledne, náležite sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami ako aj tvrdeniami sťažovateľa, následne vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré odôvodnil náležite a presvedčivo, pričom dospel k správny záverom o nezákonnosti rozhodnutia sťažovateľa.
45. Kasačná sťažnosť sťažovateľa teda nie je dôvodná, a preto ju kasačný súd v súlade s § 461 SSP zamietol.
46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý dosiahol v kasačnom konaní úspech, priznal voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania. O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.
47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).



**POZNÁMKA:** Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie sťažovateľa – Finančného riaditeľstva SR potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na DPH z dôvodu nesplnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke odberateľovi do Českej republiky. Nosnou kasačnou námietkou sťažovateľa bolo, že odberateľ mal v čase deklarovaného obchodu prerušené živnostenské oprávnenie, z čoho podľa sťažovateľa

vyplýva, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a preto nemohol vyhotoviť objednávku, nemohol uzatvoriť kúpnu zmluvu a nemohol ani potvrdiť prevzatie tovaru na doklade CMR. Žalobcom preložené doklady považoval sťažovateľ za formálne a nepreukazné argumentujúce tým, že neboli vyhotovené na základe reálneho plnenia. Riešenou právnou otázkou teda bolo, či skutočnosť, že odberateľ má pozastavené podnikateľské oprávnenie v čase zdaniteľného obchodu, znamená, že nemohol intrakomunitárne nadobudnúť tovar dodaný žalobcom.

Judikát reaguje na potrebu usmerniť prax daňových orgánov a zosúladiť ju s právom EÚ. Judikát môže byť aplikovateľný nielen na prípady oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri intrakomunitárnych dodávkach, ale analogicky aj na prípady odpočítania dane pri vnútroštátnych dodávkach, keď vystaviteľ faktúry má prerušené či odňaté podnikateľské oprávnenie.

*Návrhy právnych viet oboch judikátov a komentár k nim pripravila JUDr. Katarína Cangárová, PhD. LL.M. sudkyňa Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.*

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

## **METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO**

Členovia komisie sa venovali príprave prezentácie na konferenciu k podvodným konaniam v oblasti DPH, ktorá úspešne nadviazala na prvú konferenciu s touto problematikou. Na aprílovom zasadnutí komisie sa diskutovali témy za oblasť DPH k plánovaným Metodickým dňom týkajúce sa zdaňovania fondov a správovských spoločností, ktoré fondy spravujú, zdaňovania rôznych vedľajších plnení súvisiacich s nájmom nehnuteľností, a podnety k špecifickým otázkam z aplikačnej praxe. V máji komora zorganizovala Slovensko – českú konferenciu, na ktorej boli s čes-

kými kolegami v prevažnej miere diskutované témy za oblasť DPH týkajúce sa organizácie a priradovania prepravy pri intra komunitárnych reťazových transakciách s tovarom, príspevkov a stimulov poskytovaných prenajímateľmi nájomcom, posudzovania reklamných služieb a sponzoringu v kontexte európskej a národnej judikatúry. Momentálne sa zvažujú témy, ktoré by bolo vhodné diskutovať na platforme Komisie MF SR na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH.

**Vedúci: Ing. Milan Vargan**

## **METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO**

Komisia sa zaoberala prípravou tém na vzdelávacie podujatie SKDP a to Slovensko-českej konferencie, ktorá sa uskutočnila v máji 2023 v Bratislave. Členovia komisie sa zúčastnili verejných konzultácií k zákonu o zabezpečení minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín a podnikov veľkých vnútroštátnych skupín (Pilier II). V marci 2023 sme sa zúčastnili rozporového konania k návrhu novely zákona o nadáciách, pričom v rámci MPK vzniesli členovia tejto komisie niekoľko dôrazných pripomienok. Rozpo-

rové konanie sa uskutočnilo aj k návrhu zákona o premenách obchodných spoločností a družstiev, pričom k tomuto návrhu zákona sme v rámci MPK taktiež vzniesli niekoľko významných pripomienok. Na aprílovom zasadnutí sa diskutovalo aj o problémoch v súvislosti s fungovaním splnomocnení na zastupovanie daňových subjektov v praxi. Májové zasadnutie komisie bolo pre kolídovanie termínu so Slovensko-českou konferenciou zrušené.

**Vedúca: Ing. Mária Janušková**

## **METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO**

Členovia komisie diskutovali na posledných zasadnutiach najmä podnety z praxe. Zaoberali sa problematikou dedenia daňových strát v súvislosti s dedením po spoločníkovi v. o. s. – fyzickej osobe, ktorá zomrela. Na aprílovom zasadnutí sa ďalej zaoberali otázkou, aké konsekvencie vyplývajú spoločníkovi v. o. s. pri transformácii v. o. s. na s. r. o., ak ide o fyzickú osobu – spoločníka. Členovia komisie taktiež krátko diskutovali aj o príprave rámcovej dohody medzi SR

a AT týkajúcej sa sociálneho poistenia a telepráce, pričom sa má navýšiť percento kedy nedochádza k zmene uplatniteľnej legislatívy na 40 % a to s účinnosťou od 1. júna 2023. V súvislosti s výkonom cezhraničnej telepráce sa viedla diskusia aj k odporúčaniam administratívnej komisie, ktoré je platné do konca júna 2023 a je zverejnené aj na webovej stránke Sociálnej poisťovne.

**Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu**

## **METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE**

Členovia komisie na aprílovom zasadnutí komisie diskutovali podnety z aplikačnej praxe týkajúce sa vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní v prípade, ak daňový subjekt nenavrhol vykonať ďalšie dokazovanie, počítania lehoty pri výpočte sankcie uloženej na základe opätovne vykonanej daňovej kontroly a problematiky sprístupnenia daňového spisu pri daňových kontrolách. Komisia participovala témou na Slovensko – českej konferencii, ktorú v tomto roku organizovala slovenská komora v Bratislave. Za oblasť sprá-

vy daní bola diskutovaná problematika výšky úrokov za dobu zdržavania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa európskej judikatúry aj národných súdov. Členovia pripravujú témy na júnové Metodické dni, ktoré sa majú týkať inštitútu mimoriadnych opravných prostriedkov, možnosti ich využitia po začatí súdneho konania a problematiky rozloženia dôkazného bremena a prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane.

**Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík**

## **METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE ÚČTOVNÍCTVO**

V apríli sme na zasadnutí MLK pre účtovníctvo privítali profesora Miloša Tumpacha z Ekonomickej univerzity v Bratislave, ktorý prišiel členov komisie informovať o zámere vytvorenia Národnej účtovnej rady v podmienkach Slovenskej republiky po vzore úspešného fungovania Národnej účtovnej rady v Českej republike. Členovia komisie v apríli diskutovali aj o účtovaní vratných zálohových obalov a o účtovaní

pri oprave odpočítanej dane v zmysle § 53b zákona o DPH. Aktuálne sa členovia komisie môžu zapojiť do MPK v súvislosti s prípravou Opatrenia MF SR o správe s informáciami o dani z príjmov, ktorým sa implementujú požiadavky na správu s informáciami o dani z príjmov vyplývajúce z tzv. public country-by-country reporting.

**Vedúci: Mag. et Mgr. Branislav Kováč**



## Rokovanie s pánom Žežulkom

20. marca 2023 sa stretli prezidentka, viceprezident a tajomníčka SKDP s prezidentom Finančnej správy SR - pánom Jiřím Žežulkom, s ktorým prešli otázky zamerané na štúdium daní a daňového poradenstva, plánovanú prehliadku Daniar roka, prístup finančnej správy k podnikateľom, vopred zadefinované závery daňových kontrol, daňové pokútnictvo, prácu odborných komisií, prípravu metodických usmernení, index daňovej spoľahlivosti... Boli dohodnuté pravidelné stretnutia v ďalšom období.



## Rokovanie v NBS



Dňa 20. marca sa uskutočnilo stretnutie so zástupcami Národnej banky Slovenska. Jej zástupcovia - p. JUDr. Roman Fusek – riaditeľ odboru ochrany finančných spotrebiteľov a p. Marcel Novák – expert finančného vzdelávania nás oslovili v súvislosti s odbornou spoluprácou na projekte 5peňazí. SKDP bude v redakčnej rade Národnej banky Slovenska zastupovať pani Lucia Jeleníková.

## Podpísanie memoranda s Justičnou akadémiou

12. apríla 2023 podpísala prezidentka SKDP - JUDr. Ing. Miriam Galandová a viceprezident SKDP Mag. et Mgr. Branislav Kováč s riaditeľom Justičnej akadémie SR JUDr. Petrom Hullom memorandum, ktoré stanovuje rámec spolupráce a rozvíjanie spoločných aktivít, ktorými budú naplňovať svoje spoločenské úlohy. Jednou z aktivít, ktorá by mala naplňovať ciele tohto memoranda, je spolupráca v oblasti vzdelávania sudcov a zamestnancov súdov. SKDP by rada prispela k tomu, aby boli odborné znalosti sudcov obohatené znalosťami z praxe odborníkov.





# Konferencia: Podvodné konania pri DPH

Mnoho noviniek a užitočných rád sa dozvedeli účastníci úspešnej konferencie posudzovanie daňových podvodov z hľadiska DPH, pod taktovkou členov SKDP, menovite Milana Vargana, Alice Ordy Oravcovej a Jána Skorku.

Diskusie sa zúčastnil rekordný počet sudcov NSS SR a NSS ČR, vrátane oboch predsedov najvyšších správnych súdov: JUDr. Karola Šimku z NSS ČR a JUDr. Pavla Naďa z NSS SR, zástupcovia MF SR (riaditeľ odboru legislatívy finančnej správy a správy daní JUDr. Toško Beran, Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo za odbor nepriamych daní, FR SR na čele s prezidentom Ing. Jiřím Žežulkom.) Mimoriadne podnetná a mienkotvorná bola vzájomná výmena informácií a diskusia venovaná najmä vedomostnému testu v zmysle rozsudku C-440/04 AXEL KITTEL (daňovník vedel, vedieť mal alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode) a súvisiaci rozsah dôkazného bremena správcu dane. Tiež sa potvrdilo, že zložitou otázkou je obsah následného práva daňového subjektu „vyvinúť sa“, t. j. preukázať, že koľko v dobrej viere a ním prijaté opatrenia boli v „rozumnom rozsahu“.

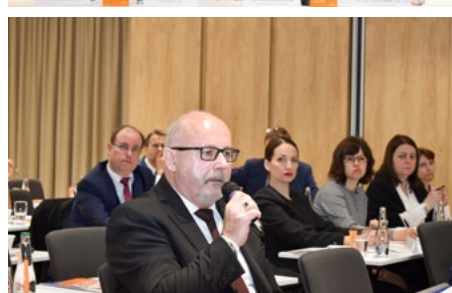
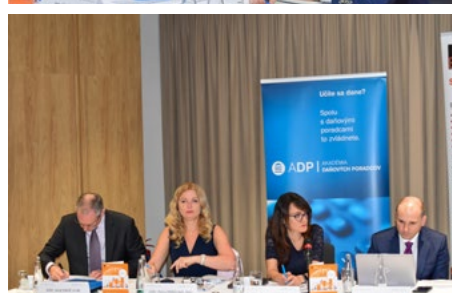
Daňoví poradcovia poukazujú najmä na nasledovné oblasti:

- preukázanie vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na DPH podvode je dôkazným bremenom správcu dane, pričom správca by mal označiť konkrétne relevantné dôkazy a indície a preukázať príčinnú súvislosť s vedomosťou,
- test rozumnosti prijatých opatrení daňovým subjektom - prijaté opatrenia



je potrebné vyhodnotiť v závislosti od konkrétneho prípadu zohľadniac rizikové indície vo sfére daňového subjektu ako aj čas, miesto, segment podnikania a obvyklosť opatrení,

- problematiku aplikáciu rozsudku Súdneho dvora C-154/20 Kemwater ProChemie v slovenských podmienkach,
- rozsudok C-154/20 Kemwater ProChemie nenahrádza a nepopiera rozsudok C-610/19 Vikingo,
- možnosť odstránenia nedostatkov z daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní a potrebu úpravy daňového poriadku v tomto kontexte,
- povinnosť správcu dane oboznámiť daňový subjekt so svojimi pochybnosťami v dostatočnom predstihu pred vydaním protokolu z daňovej kontroly.





## Komunikačná platforma SKDP – MF SR – FR SR

V dňoch 13. - 14. apríla 2023 sa v stredisku Akadémie Finančnej správy Slovenskej republiky západ - Veľký Meder uskutočnilo pracovné stretnutie Komunikačnej platformy MF SR, FR SR, ÚVHS a SKDP k problematike medzinárodného zdaňovania a transferového oceňovania. Účastníci na tomto fóre pokračovali v diskusii k rozsahu a spôsobu preukazovania osoby konečného príjemcu príjmov. Prediskutovali sa pripomienky

SKDP a Slovenskej asociácie bánk. V diskusii sa bude pokračovať aj na ďalšom zasadnutí tejto platformy v júni 2023 s cieľom, aby FR SR vydala „Informáciu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky k rozsahu a spôsobu preukazovania osoby konečného príjemcu príjmu na účely zákona o dani z príjmov“. Témou ďalšej diskusie zostal konečný príjemca príjmov na účely zákona o dani z príjmov a skutočný vlastník príjmov, tentoraz však na účely medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v prípadoch zahraničných transparentných subjektov a zahra-



ničných subjektov kolektívneho investovania. Problematická sa v tejto oblasti javí identifikácia a kvalifikácia príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí v prípadoch zahraničných transparentných subjektov a zahraničných subjektov kolektívneho investovania. Z diskusie nateraz nevyplývajú žiadne konkrétne závery, pričom téma bude ešte prediskutovaná na niektorom z ďalších zasadnutí Komunikačnej platformy. V závere zasadnutia

sa hovorilo o koncoročných úpravách transferovej ceny a dorovnaní finančného výsledku/ziskovosti na účely transferového oceňovania. V diskusii vyplynula otázka možnej úpravy zákona o dani z príjmov v súvislosti s transakciami alebo okolnosťami medzi závislými osobami, pri ktorých môže byť sporné, či z ustanovení zákona o dani z príjmov vyplýva úprava základu dane (napr. v situácii, keď podľa daňovníka nedošlo k transakcii medzi závislými osobami), čo však môže byť predmetom ďalších diskusií Komunikačnej platformy.

## Najlepšia diplomová práca

SKDP v spolupráci s vysokými školami ocenili v rámci súťaže o najlepšiu diplomovú prácu v oblasti daní za rok 2023 dňa 19. 05. 2023 v Košickej futbalovej aréne tieto práce:

- Bc. Michaela Pavelčáková: Vplyv pandémie COVID-19 na DPH v krajinách V4 (Ekonomická fakulta TU KE)
- Bc. Adriána Kováčsová: Zdaňovanie virtuálnych mien v podmienkach SR a vo vybraných krajinách EÚ (Podnikohospodárska fakulta EU BA)
- Maroš Hodor, LLB.: Kryptoaktíva a ich finančno-právne východiská (PF UPJŠ)

Prajeme všetkým oceneným úspešnú kariéru a mnoho úspechov aj v osobnom živote.



## Prezídium SKDP 18. 4. , 26. 5.



Prezídium SKDP sa okrem „tradičných“ otázok ohľadom hospodárenia SKDP a ADP a bežnej prevádzky komory aktuálne venuje aj otvoreniu diskusie ohľadom možného rozšírenia členskej základne do budúcnosti a novej marketingovej stratégie.

S kolegami z KDP ČR sme diskutovali otázky aktuálnych národných legislatív a ich smerovaní, formátu Slovensko-českých konferencií a vymenili sme si informácie ohľadom fungovania Národných účtárň v ČR, nakoľko SKDP má ambíciu participovať na vytvorení obdobnej platformy v SR.



# Slovensko – česká konferencia 2023



Na XIV. ročníku spoločného podujatia Slovenskej komory daňových poradcov a Komory daňových poradcov Českej republiky, Slovensko – česká konferencia, ktorá sa konala 18. a 19. mája 2023 v Bratislave, sme sa spoločne aj so zástupcami finančných správ (Ing. Jiřím Žežulkom, Mgr. Simonou Hornochovou) ministerstiev financií (JUDr. Toško Beran, Ing. Ľubica Adame, Ing. Martina Bíliková, Mgr. Mojmír Beňo, Ing. František

Cséfalvy) a najvyšších správnych súdov Slovenskej republiky (JUDr. Petra Příbelská, JUDr. Juraj Vališ) a Českej republiky (JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Lenka Krupičková) počas dvoch dní venovali priezrovým témam z oblasti dane z príjmov, DPH aj správy daní. Prvý deň sme analyzovali judikatúru, OECD smernicu a národnú legislatívu týkajúcu sa transferových cien pri transakciách medzi prepojenými spoločnosťami (JUDr.





Ing. Miriam Galandová, Ing. Bc. Jiří Nesrovnal). Druhou nosnou témou bolo odborné posúdenie nákladov na reklamné služby, prezentáciu loga, sponzoring a reprezentáciu z pohľadu daňovej uznateľnosti aj odpočítania DPH na vstupe na základe porovnania slovenskej a českej národnej legislatívy, DPH smernice a najaktuálnejšej európskej, českej a slovenskej judikatúry (Mgr. Branislav Kováč, JUDr. Ing. Peter Schmidt, Ing. Kristína Reguliová a Ing. Bc. Jiří Nesrovnal).

Druhý deň konferencie bola diskutovaná téma úroku z nadmerného odpočtu zadržaného počas daňovej kontroly s cieľom zjednotenia sa v otázkach, ktorými je najmä určenie momentu vzniku nároku a stanovenie výšky úroku pri zohľadnení DPH smernice, národných legislatív, národnej a európskej judikatúry (JUDr. Jozef Vasilík a Ing. Tomáš Hajdušek). Ďalšími témami bolo správne určenie DPH režimu pri rôznych druhoch podpory a príspevkov, ktoré poskytujú prenajímatelia nájomcom, peňažných príspevkoch a nákladov vynakladaných nájomcami v rámci nájomných zmlúv (Ing. Ján Skorka a Mgr. Milan Tomíček), a aplikačné problémy a otázky v oblasti DPH v súvislosti s prepravou tovaru v rámci komunitárnych tovarových transakcií, pri ktorých sa uplatňuje oslobodenie od DPH (Mgr. Ľubomíra Murgašová a Ing. Stanislav Kryl).





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