

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

JUDr. Filip Richter

**Vybrané aspekty návrhu zákona
o dani zo sladených nealkoholických nápojov**

Ing. Miriam Patiová
Ing. Lucia Bellanová

**Vyvolané investície z pohľadu DPH
judikatúry Súdneho dvora EÚ**

Mag. rer. soc. oec. et Mgr.
Branislav Kováč, PhD.
Ing. Radoslava Štrbková

**15 % minimálna efektívna sadzba
dane pre nadnárodné spoločnosti**

Judikát

**Esenciálne náklady pri dani z príjmu
právnických osôb - zásadné rozhodnutie
rozšíreného senátu**

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. Mojmir 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: 40

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:

28. 5. 2024

Dátum vydania: 15. 6. 2024

Príhovor

**Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo**

hlavný štátny radca, vedúci oddelenia DPH, MF SR

Vážení čitatelia,

Pred samotným predstavením aktuálneho čísla Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov, ktoré je pre Vás pripravené pred nadchádzajúcimi letnými dňami, by som chcel v mene redakčnej rady v prvom rade poďakovať všetkým autorom a recenzentom, ktorí svojimi vysoko odbornými vedomosťami naplňajú jeho obsahovú stránku jednotlivými príspevkami. Skutočne, v tak dynamickej oblasti akou daňové právo bezpochyby je, je zdieľanie informácií, poznatkov, názorov a v neposlednom rade aj skúseností mimoriadne potrebné pre správne uplatňovanie relevantných právnych predpisov tak zo strany daňových subjektov, ako aj príslušných orgánov štátnej správy a súdov. Nemôžem však opomenúť a nepoďakovať ani Vám milí čitatelia, keďže Váš čitateľský záujem a rastúci počet bibliografických odkazov na jednotlivé, už publikované príspevky, nás presvedčajú o naplnení cieľa tohto časopisu.

V prvom príspevku aktuálneho čísla sa autor Filip Richter venuje, predovšetkým z teleologického hľadiska, veľmi aktuálnej a verejnou konzultovanej téme, ktorou je zdaňovanie sladených nealkoholických nápojov, keďže návrh zákona bol len nedávno schválený vládou SR a postúpený do Národnej rady SR na jeho ďalšie ústavné prerokovanie. V prípade schválenia tohto zákona bude daňová sústava Slovenskej republiky rozšírená o novú jedностupňovú nepriamu daň zo spotreby nealkoholických nápojov s pridaným cukrom alebo sladidlom.

Predmetom druhého príspevku vypracovaného Miriam Patiovou a Luciou Belanovou je v kontexte relevantnej judikatúry Súdneho dvora rozbor problematiky, ktorá v oblasti uplatňovania pravidiel DPH už roky vzbudzuje otázky, pokiaľ ide o správne uplatnenie mechanizmov spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Ide konkrétne o vyvolané investície pri realizácii stavebných projektov a uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktorá zaťažila rôzne nákladové prvky na ne vynaložené.

Ako posledný v poradí je zaradený článok Branislava Kováča a Radoslavy Štrbkovej zaoberajúci sa pomerne nedávno prijatým zákonom, ktorým sa do daňovej sústavy Slovenskej republiky zaviedla dorovnávací daň na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín. V článku rozoberajú na jednej strane právny základ tejto dane, ktorým je smernica Rady (EÚ) 2022/2523, známa ako Pilier II, a jednotlivé základné pravidlá ustanovené touto smernicou, a na strane druhej analyzujú vnútroštátnu úpravu, správu, ako aj vyberanie tejto dane.

Pokiaľ ide o oblasť venovanú judikatúre, Pavol Nad' tentokrát vybral mimoriadne zaujímavé uznesenie rozšíreného senátu Nejvyššího správného soudu ČR, ktorý v rámci konania o kasačnej sťažnosti rozhodoval o veci mu postúpenej a týkajúcej sa uznateľnosti daňových výdavkov na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmov, ako aj povinnosti správcu dane stanoviť výšku objektívne nevyhnutných minimálnych výdavkov, ktoré musel daňový subjekt vynaložiť na obstaranie tovaru alebo služby, v procese určenia dane podľa pomôcok v prípade, že kontrolovaný daňový subjekt v procese dokazovania nevie preukázať oprávnenosť ním deklarovaných výdavkov.

Záver je tradične venovaný rubrikám z činností metodicko-legislatívnych komisií SKDP a zo života SKDP.

Verím, že aj toto číslo Vám opäť prinesie zaujímavé čítanie a ďalšie rozšírenie vedomostí.

Záverom mi v mene redakčnej rady Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov dovoľte, milí čitatelia, zaželať Vám príjemné leto plné vytúženého a zaiste aj zaslúženého oddychu!

Hlavné témy

4 Vybrané aspekty návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov

JUDr. Filip Richter

14 Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ

Ing. Miriam Patiová
Ing. Lucia Bellanová

21 15 % minimálna efektívna sadzba dane pre nadnárodné spoločnosti

Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.
Ing. Radoslava Štrbková

26 Esenciálne náklady pri dani z príjmu právnických osôb - zásadné rozhodnutie rozšíreného senátu

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	35
Zo života SKDP	36

Pokyny pre autorov:

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

Vybrané aspekty návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov



JUDr. Filip Richter

Hlavný štátny radca,
Ministerstvo financií
Slovenskej republiky

Autor pôsobí na Ministerstve financií Slovenskej republiky a zároveň je externým doktorandom na katedre trestného práva, kriminológie a kriminalistiky na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave. Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Sladené nealkoholické nápoje sú verejne diskutovanou témou už posledných niekoľko týždňov, a to z toho dôvodu, že sa navrhuje zaviesť nová daň zo sladených nealkoholických nápojov. Aké dôvody viedli k iniciatíve začať pracovať na takomto návrhu zákona o predmetnej dani, o akú daň v skutočnosti pôjde, na aké výrobky sa bude vzťahovať a koho sa na konci dňa dotkne? Práve uvedenými otázkami ako aj ďalšími skutočnosťami sa bude autor zaoberať v tomto článku.

ÚVOD

Vláda Slovenskej republiky vo svojom programovom vyhlásení na roky 2023 – 2027, nesúcom názov „Lepšie, pokojnejšie a bezpečnejšie žiť“ (ďalej len „programové vyhlásenie“), proklamovala, okrem iného, že programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky má ambíciu reagovať na okolnosti a udalosti, ktoré výrazne ovplyvňujú politickú, ekonomickú, finančnú, sociálnu a právnu situáciu a postavenie Slovenskej republiky vo svete.¹ Vláda Slovenskej republiky sa vo svojom programovom vyhlásení zaviazala k rôznorodým cieľom, ktoré v rámci komentovaného dokumentu roztriedila do niekoľkých hlavných skupín a podskupín. Jedna z podskupín v rámci skupiny „Podpora konkurencieschopnosti hospodárstva a trvalo udržateľného hospodárskeho rastu“ sa zaoberá práve aj finančnou politikou. Spomedzi ostatných cieľov a návrhov bude vláda Slovenskej republiky bojovať s negatívnymi externalitami, a to zvyšovaním daní z tabaku a liehu, avšak v tomto kontexte rovnako zväží aj zavedenie dane zo slade-

ných nápojov. Uvedená iniciatíva nezostala len v medziach teoreticky stanoveného cieľa, ale skutočne, a pomerne expresne, aj uzrela svetlo sveta v takom zmysle, že Ministerstvo financií Slovenskej republiky na začiatku roka 2024 začalo pracovať na návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov (a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Ambíciou autora predkladaného článku je poskytnúť detailnejší rozbor návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov“) ako takého, spočívajúci v zosumarizovaní dôvodov smerujúcich k iniciatíve začať pracovať na predmetnom návrhu zákona v spojitosti s predstavením hlavných oporných pilierov, o ktoré sa gestor opiera pri jeho tvorbe, ako aj v poukazaní na kategorizáciu, základné mechanizmy a princípy fungovania novej dane. Na úvod si však ešte dovoľím upozorniť na skutočnosť, že návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov sa

v rámci písania tohto článku nachádzal v rôznych štádiách dosiaľ neukončeného legislatívneho procesu, pričom nie je vylúčené, že znenie jeho finálnych ustanovení a právnych noriem v nich obsiahnutých prejde istou modifikáciou, prípadne dôjde k doplneniu nových právnych noriem alebo k odstráneniu niektorých doposiaľ existujúcich právnych noriem. Preto sa vyžaduje zdôrazniť, že predkladaný článok pracuje s verziou dotknutého návrhu zákona po vyhodnotení a zapracovaní pripomienok z medzirezortného pripomienkovaného konania, ktoré sa skončilo 9. mája 2024 – číslo legislatívneho procesu: LP/2024/176.

I. VŠEOBECNÉ TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ

Slovenská republika je podľa prvej vety článku 1 ods. 1 ústavného zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Ústava SR“) zvrchovaný, demokratický a právny štát. Ústavný súd SR k formulácii prvej vety predmetného ustanovenia uvá-

¹ Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky 2023 – 2027: „Lepšie, pokojnejšie a bezpečnejšie žiť“ [online]. S. 3 [cit. 2024-01-30]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsr/vlada/programove_vyhlasenie_vlady_sr.pdf?csrt=17153856524843369706

dza, že vo vzťahu k zvrchovanosti možno vyvodit', že predmetom úpravy je národná suverenita, teda suverenita Slovenskej republiky, pričom pod štátnou suverenitou, resp. zvrchovanosťou je potrebné chápať nezávislosť štátnej moci na akejkolvek inej moci, a to ako v oblasti medzinárodných (vonkajších vzťahov), tak i v oblasti vzťahov vnútorných. Vnútorná suverenita sa vyznačuje tým, že štátu prináleží výlučná a najvyššia moc na jeho území voči všetkým osobám a veciam, ktoré sa na ňom nachádzajú.² Za jednu zo symbolov a zložiek štátnej suverenity sa bezpochyby vždy považovala aj suverenita v oblasti daní a daňovej politiky, označovaná ako daňová suverenita.³ Daňová suverenita štátu v sebe inkorporuje niekoľko zásadných atribútov, avšak uvádzam predovšetkým skutočnosť, že fundamentálnym prejavom daňovej suverenity štátu je jeho exkluzívna právomoc rozhodovať o tom, aké dane bude zavádzať a tieto následne ukladať a vyberať prostredníctvom svojich orgánov v rámci jeho teritoriálnej a personálnej jurisdikcie. V nadväznosti na uvedené teda Slovenská republika, ako suverénny štát, disponuje dostatočnou právomocou, aby prostredníctvom svojich orgánov korigovala daňovo-právne otázky na svojom území.

Významný medzník pre Slovenskú republiku predstavoval jej vstup do EÚ, na základe ktorého Slovenská republika preniesla časť svojej suverenity v prospech EÚ, pričom z pohľadu daňového práva sa zároveň rozšíril okruh daňovo-právnych noriem aplikovateľných na území Slovenskej republiky. Pri pohľade na jednotlivé pramene práva EÚ nevyplýva, že by daň zo sladených nealkoholických nápojov bola harmonizovanou daňou na úrovni EÚ, teda neexistuje európsky právny rámec dane zo sladených nealkoholických nápojov, ktorý by bol pre Slovenskú republiku záväzný, čo sa týka či už priamej uplatniteľnosti, či transpozičnej povinnosti. Na úrovni EÚ sa vyskytuje jedine právna regulácia v oblasti harmonizácie právnych predpisov o daniach z obratu, spotrebných daniach a iných podobách

nepriameho zdaňovania, ktorej právny základ predstavuje článok 113 Zmluvy o fungovaní EÚ, podľa ktorého Rada jednomyselne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže. Právo EÚ teda nebráni a ani neobmedzuje Slovenskú republiku čo do možnosti zavedenia dane zo sladených nealkoholických nápojov do vnútroštátneho právneho poriadku a formy jej úpravy.

Dichotomický rozmer ústavnej podmienky vzťahujúcej sa na legislatívnu úpravu daní *in genere* predpokladá ich normatívne ukotvenie buď do konkrétneho druhu všeobecne záväzného právneho predpisu, a to do zákona, alebo do bližšie nekonkretizovaného všeobecne záväzného právneho predpisu, ktorý sa vydá na základe zákona, čo vyplýva z článku 59 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého, cit.: „dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“ Ústavný súd SR judikoval, že z predmetného ustanovenia Ústavy SR vyplýva, že „dane... možno uložiť nielen priamo zákonom, ale aj na základe zákona“. Označené slovné spojenie obsiahnuté v porovnateľnej podobe aj v článku 13 ods. 1 písm. a) ústavy („Povinnosti možno ukladať... na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd“) treba podľa názoru ústavného súdu vykladať tak, že vytvára priestor na uloženie určitej právnej povinnosti, a teda aj daňovej... povinnosti, nielen „zákonom“, teda normatívnym právnym aktom, ktorý môže vydávať len národná rada, ale aj normatívnym právnym predpisom orgánov výkonnej moci, ako aj orgánov obcí, resp. vyšších územných celkov, ktoré disponujú v zmysle článku 68 a článku 71 ods. 2 ústavy normotvornou právomocou... V nadväznosti na uvedené je potrebné zdôrazniť, že slovné spojenie „na základe zákona“ obsahuje aj

zásadné ústavné limity pre jeho adresátov... spočívajúce jednak v tom, že pre uloženie určitej právnej povinnosti musí existovať zákonné splnomocnenie ustanovené v konkrétnom zákone... pričom tento zákon zároveň ustanovuje medze, v rámci ktorých môže príslušný orgán verejnej moci uplatniť svoju normotvornú právomoc, t. j. môže ju uskutočňovať „len v medziach zákona“.⁴ Účel článku 59 ods. 2 Ústavy SR spočíva vo vylúčení svojvôle do zavádzania daní a poplatkov.⁵ Pokiaľ budú zároveň dodržané všetky formálne podmienky pravidiel tvorby všeobecne záväzných právnych predpisov, tak nemožno identifikovať okolnosti brániace zavedeniu novej dane. Avšak keď by sa v priebehu legislatívneho procesu nakoniec vyskytli také skutočnosti, ktoré by zakladali rozpor, resp. nesúlad pripravovaného návrhu všeobecne záväzného právneho predpisu s právnym predpisom vyššej právnej sily alebo medzinárodnou zmluvou, s ktorou vyslovila súhlas Národná rada Slovenskej republiky a ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, nadväzujúc na článok 125 ods. 1 a 130 ods. 1 písm. a) až g) Ústavy SR, ustanovenie § 74 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vymedzuje aktívne procesne legitimovaných účastníkov konania pred Ústavným súdom SR o súlade právnych predpisov, ktorí sú oprávnení podať návrh na začatie takéhoto konania.

V súčasnosti (k 18. máju 2024) sa v Slovenskej republike daň zo sladených nealkoholických nápojov neuplatňuje, avšak, ako bolo poukázané už v samom úvode tohto článku, Ministerstvo financií Slovenskej republiky začalo na začiatku roka 2024 intenzívne pracovať na návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, ku ktorému bolo medzičasom ukončené medzirezortné pripomienkové konanie, pričom predmetný návrh zákona postupuje do jednotlivých nadchádzajúcich štádií legislatívneho procesu.

2 Uznesenie Ústavného súdu SR z 10. februára 2022, sp. zn. III. ÚS 90/2022-29, ECLI:SK:USSR:2022:3.US.90.2022.1, bod 35.

3 ŠIROKÝ, Jan: Daně v Evropské Unii. 7. vyd. Praha: Leges, 2018, s. 21.

4 Nález Ústavného súdu SR z 22. januára 2014, sp. zn. PL. ÚS 5/2012.

5 DRGONEC, J.: Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. 2. prepracované a doplnené vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2019, s. 1080. ISBN 978-80-89603-74-9.

II. SLEDOVANÉ CIELE A DŮVODY ZAVEDENIA

Vzhľadom na deklarovaný cieľ vlády Slovenskej republiky v oblasti finančnej politiky, teda návrat k udržateľným verejným financiam, zníženie deficitu verejných financií a ich stabilizovanie, sa v rámci konsolidačného úsilia dospelo k rozhodnutiu pripraviť právny predpis upravujúci daň zo sladených nealkoholických nápojov. V dôvodovej správe k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov sa uvádza, že tento právny predpis je vzhľadom na vysoký deficit verejných financií a enormné zadĺženie Slovenska súčasťou súboru konsolidačných opatrení, realizáciou ktorých sa zabezpečia dostatočné príjmy štátneho rozpočtu, čo prispeje k stabilizácii verejných financií a k eliminácii negatívnych vplyvov na vývoj hospodárenia Slovenskej republiky.⁶ Opodstatnenosť zavedenia predmetnej dane je teda z pohľadu frekventovane diskutovanej naliehavosti aktuálnej situácie primárne, avšak nazdávam sa, že nie výlučne, spojená s nevyhnutnou potrebou postupného znižovania deficitu verejných financií a stabilizácie vývoja zadĺženia štátu, ale komplementárne vyplýva ešte aj z ďalšieho cieľa, hoci len sekundárneho a v podstate celospoločenskej povahy, a to v oblasti zlepšovania verejného zdravia, resp. zdravotného stavu obyvateľstva Slovenska cez prizmu zníženia spotreby sladených nealkoholických nápojov, hoci to nie je takto explicitne uvedené v dôvodovej správe k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov.

S ohľadom na argumentačnú podporu tvrdenia ohľadom existencie doplnkového cieľa v oblasti verejného zdravia si dovoľm citovať dve vety uvedené v analýze sociálnych vplyvov k predmetnému návrhu zákona v časti ohľadom pozitívneho vplyvu: „Popri sledovaní primárneho konsolidačného cieľa súvisiaceho so zavedením novej nepriamej dane zo spotreby sladených nealkoholických nápojov, bude navrhovaná právna úprava sekundárne

vplývať aj na negatívne externality vyplývajúce zo spotreby týchto nápojov. Znížená konzumácia sladených nápojov je v súlade s koncepciou zdravého životného štýlu, ktorý z dlhodobého hľadiska predstavuje nižšiu záťaž na systém zdravotníctva SR, ako aj rozpočet domácností.“⁷ V tejto súvislosti si dovoľujem uviesť, podľa môjho názoru všeobecne známu skutočnosť, že nezdravý životný štýl a nesprávne stravovacie návyky nielen že majú negatívny vplyv na fungovanie nášho organizmu, ale môžu viesť k zdravotným problémom, a teda aj sú príčinou viacerých závažných ochorení, čo sa následne odzrkadľuje na zvýšených výdavkoch štátu na financovanie zdravotníctva vrátane poskytovania zdravotnej starostlivosti jednotlivým pacientom s rôznymi diagnózami, ale zároveň aj na preťažení zdravotného systému v organizačnom poňatí. Rozvíjajúci mienku o eventuálnom doplnkovom ciele gestora komentovaného návrhu zákona v oblasti verejného zdravia ďalej uvádzam citáciu z dôvodovej správy k tomuto návrhu zákona: „Zdanie sladených nealkoholických nápojov odporúča aj Svetová zdravotnícka organizácia (WHO).“ Vychádzajúc z toho, že v oblasti zdravia je celosvetovým problémom výrazný výskyt obezity a tzv. neprenosných ochorení (z angl. non-communicable diseases, NCDs), ktoré sú spôsobené čoraz nezdravšími stravovacími návykmi,⁸ tak Svetová zdravotnícka organizácia najmä v tejto súvislosti odporúča štátom v rámci celého sveta, aby zaviedli tzv. zdravotné dane. Svetová zdravotnícka organizácia na svojej webovej stránke k týmto daniam uvádza ďalšie informácie, napríklad, že sa ukladajú na výrobky s negatívnym vplyvom na verejné zdravie (napr. tabak, alkohol a nápoje sladené cukrom) a možno ich považovať za výhodný nástroj z viacerých dôvodov. Zdravotné dane sa môžu použiť na špecifické priority, ako je financovanie všeobecného zdravotného poistenia alebo vysoko nákladovo efektívnych, ale nedostatočne využívaných

opatrení v oblasti verejného zdravia. Cieľ zdravotnej daňovej politiky spočíva v znížení spotreby výrobkov, ktoré sa považujú za rizikové faktory neprenosných chorôb, a to tým, že sa prostredníctvom vyšších cien zníži dostupnosť takýchto výrobkov. Uvedený cieľ sa dosahuje pravidelným zvyšovaním daní, ktoré je dostatočne veľké na to, aby viedlo k reálnemu nárastu cien, ktorý je vyšší ako hospodársky rast. Spotrebu výrobkov s negatívnym vplyvom na verejné zdravie podľa Svetovej zdravotníckej organizácie najlepšie znižujú dane založené na množstve nezdravého výrobku alebo jeho nezdravej zložky, a nie dane založené na hodnote výrobku.⁹ Na základe všetkých vyššie komentovaných skutočností sa naďalej domnievam, že návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov sleduje, aj keď naozaj len vedľajšie a komplementárne, cieľ v oblasti zlepšovania verejného zdravia.

Vyššie uvedené ciele a dôvody zavedenia, o ktoré sa buď priamo opiera návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, alebo ktoré z neho možno aspoň nepriamo vyvodit', sa usilujú pôsobiť dojemom, že zdanie spotreby dotknutej kategórie produktov predstavuje efektívny a účinný nástroj na dosiahnutie sledovaného zámeru, teda minimálne pri cieľoch fiškálnej povahy a zameraných na konsolidačné úsilie. Zavedením dane zo sladených nealkoholických nápojov sa v tejto súvislosti logicky predpokladá pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, teda na príjmovú stránku štátneho rozpočtu prostredníctvom výnosu dane zo sladených nealkoholických nápojov (a aj na to naviazaného výnosu dane z pridanej hodnoty vzhľadom na pravidlá upravujúce základ dane z pridanej hodnoty), ktorý sa s vysokou pravdepodobnosťou aj reálne premietne do reality, avšak aj napriek očakávaniam nie je garantované, že konečný daňový výnos dosiahne predpokladanú výšku. Návrhom zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov sa

6 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

7 Analýza sociálnych vplyvov k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

8 Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes, 2023 [online]. Geneva: World Health Organization, 2023, s. 1 [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374530/9789240084995-eng.pdf?sequence=1>

9 Health taxes [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab_1

však predpokladá aj negatívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý primárne súvisí s požiadavkami na nevyhnutné zmeny systémov finančnej správy, avšak súvisí aj v nadväznosti na požiadavku rozšírenia personálnej zložky finančnej správy. Kvantifikácia tak pozitívnych, ako aj negatívnych vplyvov na rozpočet verejnej správy, vrátane deskripcie najdôležitejších výpočtov a východiskových predpokladov použitých na stanovenie vplyvu na príjmy a výdavky, je bližšie zosumarizovaná v analýze vplyvov na rozpočet verejnej správy, na zamestnanosť vo verejnej správe a financovanie návrhu k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov. Príjem na strane rozpočtu verejnej správy je v predmetnej analýze indikovaný na 79 583 892 eur v prvom roku účinnosti, 108 865 028 eur v druhom roku účinnosti a 110 056 157 eur v treťom roku účinnosti návrhu zákona. Hrubý finančný dopad na systémy finančnej správy v nadväznosti na nevyhnutné zmeny sa odhaduje na 709 514 eur s DPH. Pokiaľ ide o požiadavku na rozšírenie personálnej zložky finančnej správy, predpokladajú sa ročné náklady vo výške 192 685 eur, z čoho 141 732 eur predstavuje mzdové výdavky.¹⁰ **V nadväznosti na výšku indikovaných príjmov a predpokladané výdavky na strane rozpočtu verejnej správy je evidentné, že navrhovaná daň zo sladených nealkoholických nápojov nie je, ako samostatný finančný nástroj, schopná per se stabilizovať aktuálny deficit verejných financií a vyriešiť vysoké zadĺženie štátu. Vnímajúc však navrhovanú daň ako súčasť širšieho súboru konsolidačných opatrení, táto má skutočne potenciál plniť rolu subsidiárneho nástroja, schopného prispieť k zabezpečeniu dodatočných finančných prostriedkov na pokrytie vybraných verejných výdavkov, pričom ju v tomto kontexte možno považovať za komplementárny prvok širšej fiškálnej stratégie zameranej na konsolidáciu verejných financií.**

Pokiaľ ide o otázku vedľajšieho a do-

plnkového cieľa v oblasti zlepšovania verejného zdravia cez prizmu zníženia spotreby sladených nealkoholických nápojov, tento je verejnosťou vnímaný do istej miery kriticky, keďže nie je ani zďaleka zaručené, že takýmto jednoduchým a izolovaným krokom, ako je selektívne zdanenie (spotreby) vybranej kategórie produktov, v tomto prípade sladených nealkoholických nápojov, sa dokáže komplexne vyriešiť závažný celosvetový zdravotný problém obezity obyvateľstva.



V nadväznosti na výšku indikovaných príjmov a predpokladané výdavky na strane rozpočtu verejnej správy je evidentné, že navrhovaná daň zo sladených nealkoholických nápojov nie je, ako samostatný finančný nástroj, schopná per se stabilizovať aktuálny deficit verejných financií a vyriešiť vysoké zadĺženie štátu. Vnímajúc však navrhovanú daň ako súčasť širšieho súboru konsolidačných opatrení, táto má skutočne potenciál plniť rolu subsidiárneho nástroja, schopného prispieť k zabezpečeniu dodatočných finančných prostriedkov na pokrytie vybraných verejných výdavkov, pričom ju v tomto kontexte možno považovať za komplementárny prvok širšej fiškálnej stratégie zameranej na konsolidáciu verejných financií.

Zo strany verejnosti možno zároveň badať negatívnu argumentáciu vo vzťahu k zdaňovaniu sladených nealkoholických nápojov, pričom táto sa opiera napríklad o neexistujúcu empirickú analýzu vzťahu medzi spotrebou sladených nealkoholických nápojov a prevalenciou obezity, ako aj nedostatočnou logickou previazanosťou a súvislosťou medzi konzumáciou sladených nealkoholických nápojov a obezitou. V komentovanej argumentačnej rovine sa zvykne poukazovať napríklad aj na identifikovaný zanedbateľný pozitívny dopad zdanenia sladených nealkoholických nápojov na zníženie miery obezity, ako aj na regresívnu povahu takejto dane v takom zmysle, že táto neúmerne zataží nízkopríjmové domácnosti.¹¹ Na druhej strane, v rámci prebiehajúceho legislatívneho procesu badám posilnenie sledovaného komplementárneho cieľa v oblasti verejného zdravia v tom zmysle, že verzia návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov predložená do medzirezortného pripomienkového konania počítala so zdanením sladených nealkoholických nápojov v širšom rozsahu v porovnaní s verziou predmetného návrhu zákona po vyhodnotení medzirezortného pripomienkového konania, kde gestor návrhu zákona spod predmetu dane vyňal sladené mliečne nápoje, jogurtové nápoje, nápoje na rastlinnej báze, ako aj balené koncentrované látky obsahujúce pridaný cukor alebo sladidlo, ktoré sú buď liekom alebo výživovým doplnkom – napríklad proteínové nápoje. Uvedené je výsledkom konštruktívnej a odbornej diskusie medzi Ministerstvom financií Slovenskej republiky ako gestorom predmetného návrhu zákona a zástupcami výrobcov a predajcov. Návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov je aj napriek tomu naďalej perspektívou odbornej a laickej verejnosti, vrátane podnikateľského sektora, ostro kritizovaný a vnímaný obzvlášť kontroverzne. Ku komplementárne sledovanému cieľu v oblasti verejného zdravia si na záver

10 Analýza vplyvov na rozpočet verejnej správy, na zamestnanosť vo verejnej správe a financovanie návrhu k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-05-17]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

11 Napríklad KIESEL, Kristin – SEXTON, Richard J.: Soda taxes can't reverse the obesity epidemic. In: Knowable Magazine [online]. Publikované 8. februára 2024. ISSN 2575-4459 Dostupné na: <https://knowablemagazine.org/content/article/health-disease/2024/soda-taxes-dont-work-behavioral-economists-say>. Asociácia výrobcov nealkoholických nápojov a minerálnych vôd: Daň na sladené nápoje nevyrieši obezitu [online]. Publikované 13. februára 2019 [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://www.nealkonapoje.sk/2019/02/13/dan-na-sladene-napoje-neveriesi-obezitu/>. Fat Chance: Why sugar taxes won't work. The Menzies Research Centre, 2017, s. 22.

dovolím uviesť, že **gestor dotknutého návrhu zákona v žiadnom materiáli k návrhu zákona osobitne nedeclaroval ani sa nezaviazal, že selektívnym zdanením spotreby sladených nealkoholických nápojov vyrieši závažný celosvetový problém obezity. Stanovený doplnkový cieľ v oblasti verejného zdravia treba vnímať optikou schopnosti navrhovanej dane zo sladených nealkoholických nápojov vytvoriť sčasti prohibičný účinok tým, že má potenciál prispieť k zníženiu spotreby sladených nealkoholických nápojov, prípadne aspoň minimalizovať zvyšovanie ich spotreby.** Podľa môjho názoru by sa však *pro futuro*, v súvislosti s propagáciou a podporou zdaňovania rizikových faktorov neprenosných chorôb, bolo súčasne potrebné zamyslieť nad extenzívnejšou implementáciou, aj keď len komplementárne sledovaného, cieľa v oblasti verejného zdravia. Ako jedna z alternatív prichádza do úvahy aplikácia špecifických opatrení, spôsobilých napomôcť aspoň čiastočne eliminácii stavu preťaženého zdravotného systému. Selektia konkrétneho diapazónu opatrení sa samozrejme vždy odvíja od plánu postupov a akcií zahrnutých v komplexne naplánovanej stratégii na dosiahnutie požadovaného výsledku. Ako ilustratívny príklad si však dovoľujem uviesť opatrenie spočívajúce v reálnej alokácii aspoň časti výnosov z týchto daní na úhradu výdavkov spojených s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a súvisiacimi činnosťami vrátane organizačno-technického vybavenia slúžiaceho na výkon týchto činností.

III. PREČO PRÁVE SLADENÉ NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE?

Keďže predmetom zdaňovania podľa návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, ako vyplýva už aj zo samotného názvu tohto návrhu zákona, má byť sladený nealkoholický nápoj, vyvstáva relevantná otázka, prečo



Stanovený doplnkový cieľ v oblasti verejného zdravia treba vnímať optikou schopnosti navrhovanej dane zo sladených nealkoholických nápojov vytvoriť sčasti prohibičný účinok tým, že má potenciál prispieť k zníženiu spotreby sladených nealkoholických nápojov, prípadne aspoň minimalizovať zvyšovanie ich spotreby.

sa pristúpilo k výberu práve tejto komodity. Na území Slovenskej republiky v súčasnosti podliehajú zdaneniu dve komodity s negatívnym vplyvom na zdravie človeka, ktorými sú tabakové výrobky podliehajúce spotrebnej dani z tabakových výrobkov podľa zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a alkoholické nápoje podliehajúce spotrebnej dani z alkoholických nápojov podľa zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov. V tejto súvislosti sa možno hneď na začiatok vysporiadať so skutočnosťou, prečo sa novou daňou nepostihuje sladený alkoholický nápoj [napr. radler s obsahom alkoholu viac ako 0,5 % objemu, ktorý možno subsumovať pod predmet spotrebnej dane z alkoholických nápojov podľa § 4 ods. 6 písm. b) zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov]. Prakticky ide o veľmi jednoduchý dôvod spočívajúci vo vylúčení zavedenia duplicitného zdanenia alkoholických nápojov vrátane sladených alkoholických nápojov, keďže tieto už podliehajú spotrebnej dani z al-

koholických nápojov podľa citovaného zákona. Na druhej strane sa treba vysporiadať s tým, prečo sa zvolili práve sladené nealkoholické nápoje, keď existujú aj iné komodity s negatívnym vplyvom na zdravie človeka, ktoré by bolo možné daňovo zaťažiť. Ministerstvo financií Slovenskej republiky sa v dôvodovej správe ani v inom materiáli k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov osobitne nezmieňuje o dôvode výberu tejto komodity, uvádza však, že Svetová zdravotnícka organizácia odporúča zdanenie sladených nealkoholických nápojov.¹² Podľa Svetovej zdravotníckej organizácie totiž tieto nápoje patria v mnohých štátoch k hlavným zdrojom príjmu voľného cukru, pričom ponúkajú len malú alebo žiadnu pridanú výživovú hodnotu. Zvýšený príjem týchto nápojov sa spája so zvýšeným rizikom nadváhy a obezity a nepriaznivými zdravotnými následkami vrátane cukrovky 2. typu, kardiovaskulárnych ochorení, zubného kazu a osteoporózy.¹³

Čiastočnú odpoveď na zdôvodnenie výberu sladených nealkoholických nápojov ako zdaňovanej komodity ponúka aj medzinárodný kontext, teda skutočnosť, že takúto daň v rôznych podobách zaviedlo celosvetovo 118 štátov (z toho Mikronézia a Španielsko na nižšej ako celoštátnej úrovni a USA na úrovni miest/obcí).¹⁴ Predmetná daň teda z celosvetovej perspektívy nepredstavuje nový nástroj, ale tak, ako sa uvádza aj v dôvodovej správe k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, predstavuje štandardný fiškálny nástroj zavedený aj v rámci iných členských štátov Európskej únie a mnohých ďalších krajín sveta, ktorým je možné regulovať spotrebu produktov s negatívnym vplyvom na zdravie človeka, resp. produktov predstavujúcich rizikové faktory neprenosných chorôb, v tomto prípade sladených nealkoholických nápojov.¹⁵ Z európskych štátov túto daň, resp. jej obdobu v súčasnosti uplatňuje Belgicko, Čierna

12 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

13 Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes, 2023 [online]. Geneva: World Health Organization, 2023, s. 1 [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374530/9789240084995-eng.pdf?sequence=1>

14 WHO - The Global database on the Implementation of Food and Nutrition Action: Sugar-sweetened beverages (SSB) taxation [online]. Dátum poslednej aktualizácie: 28. február 2024 [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://gifna.who.int/summary/SSBtax>

15 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-05-05]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

Hora, Fínsko, Francúzsko, Holandsko, Chorvátsko, Írsko, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Monako, Poľsko, Portugalsko, Rumunsko, Rusko, Srbsko, Taliansko a Veľká Británia.¹⁶

Hoci pri selekcii predmetu dane nemožno automaticky vylúčiť hľadanie inšpirácie v právnych poriadkoch iných štátov v rámci celého sveta a v odporúčaní Svetovej zdravotníckej organizácie, domnievam sa, že proces výberu zdaňovanej komodity sa pravdepodobne uskutočnil primárne s ohľadom na plnenie cieľov a úloh vytyčených v programovom vyhlásení vlády Slovenskej republiky, v ktorom sa vláda Slovenskej republiky zaviazala, okrem iného, zväziť zavedenie dane zo sladených nápojov.

IV. DIZAJN A KATEGORIZÁCIA DANE ZO SLADENÝCH NEALKOHOLICKÝCH NÁPOJOV

Nadväzujúc na relatívne veľký počet štátov, ktoré v rámci svojej jurisdikcie zaviedli daň zo sladených nealkoholických nápojov, resp. obdobnú daň, je prirodzené, že dizajn, systém a povaha dane, no predovšetkým aj sadzba dane sa bude v jednotlivých štátoch v niečom líšiť. Zahraničné zdroje uvádzajú, že majoritná časť štátov uplatňujúcich daň zo sladených nealkoholických nápojov, resp. jej obdobu, sa priklonila k jej zavedeniu vo forme spotrebnej dane, čo reflektuje schopnosť tejto kategórie daní dosiahnuť selektívne zvýšenie ceny cieľových výrobkov.¹⁷ Na tomto mieste sa však žiada dodať, že spotrebne dane (angl. *excise taxes*) sú sčasti harmonizované na úrovni EÚ, pričom právny základ vychádza z už spomínaného článku 113 Zmluvy o fungovaní EÚ, na základe ktorého bola prijatá aktuálne účinná smernica Rady (EÚ) 2020/262 z 19. decembra 2019, ktorou sa ustanovuje všeobecný systém spotrebných daní (prepracované znenie) (Ú. v. ES L 058 27. 2. 2020, s. 4) v platnom znení (ďalej len „smernica o spotrebných daniach“). Pokiaľ ale ide o sladené nealkoholické nápoje, tieto v nadväznosti

na tretí recitálový bod a článok 1 ods. 1 smernice o spotrebných daniach nie sú špecifikované ako tovar podliehajúci spotrebnej dani, na ktorý sa vzťahuje smernica o spotrebných daniach. Uvedená skutočnosť implikuje nemožnosť subsumpcie sladených nealkoholických nápojov pod vecnú pôsobnosť smernice o spotrebných daniach. V tejto súvislosti vyplýva, že ak si aj niektorý z členských štátov EÚ zaviedol daň zo sladených nealkoholických nápojov vo forme spotrebnej dane, ide výlučne o spotrebnú daň vnútroštátneho charakteru vylúčenú z harmonizovaných pravidiel všeobecného systému spotrebných daní na úrovni EÚ, čo znamená, že na takúto vnútroštátnu spotrebnú daň sa nevzťahuje smernica o spotrebných daniach.

Daň zo sladených nealkoholických nápojov má mať v podmienkach Slovenskej republiky **charakter vnútroštátnej jednostupňovej nepriamej dane zo spotreby**, pričom nepôjde *de iure* o spotrebnú daň ani národného charakteru, ale ani s právnym základom vyplývajúcom zo smernice o spotrebných daniach, čo sa dá odvodiť už z vyššie komentovanej nemožnosti subsumpcie sladených nealkoholických nápojov pod vecnú pôsobnosť smernice o spotrebných daniach. Nastavená štruktúra dane zo sladených nealkoholických nápojov síce pozostáva zo selektívneho zdanenia vybranej kategórie tovarov, avšak na jednej strane predmetná daň nie je ani výslovne pomenovaná ako spotrebná daň, a na druhej strane ani v značnom rozsahu nepozostáva

z prvkov a mechanizmov typických pre spotrebné dane. Uvedené sa dá vyvodiť priamo z textu návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, keďže navrhované ustanovenia a v nich obsiahnuté právne normy sa odchyľujú od schém a pravidiel zdaňovania štandardne uplatňovaných pri spotrebných daniach, čo plyní napríklad z odlišnej techniky vzniku daňovej povinnosti. Gestor dotknutého návrhu zákona pri príprave jednotlivých ustanovení vychádzal skôr zo spoločného systému dane z pridanej hodnoty, keďže sa navrhuje, aby vznik daňovej povinnosti bol naviazaný na prvé dodanie nápoja v tuzemsku, čo je, až na nevyhnutnú podmienku prvého dodania, obdobou stanovenia vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pričom na účely vymedzenia pojmu „dodanie nápoja“ sa rovnako používa kritérium prevodu práva nakladať s tovarom (nápoj) ako vlastníka, teda ekonomického vlastníctva, ako to je aj v zákone o DPH. Inšpiráciu pravidlami zákona o DPH badať aj pri zákonnej terminológii použitej pri základných pojmoch a ich vymedzení, napríklad pri pojmoch „tuzemsko“ a „zahranície“ používaných aj v zákone o DPH a zadefinovaných identickým spôsobom, ale aj pri definícii pojmu „výrobca nápoja“, kde gestor dotknutého návrhu zákona prevzal slovné spojenie „zdaniteľná osoba“ a uviedol odkaz na § 3 zákona o DPH. Za správcu dane zo sladených nealkoholických nápojov sa navrhuje ustanoviť daňový úrad, čo predstavuje ďalšiu odlišnosť v porovnaní so spotrebnými daňami, kde je správcou dane colný úrad. Na tomto mieste sa ale žiada dodať, že aj keď pri jednotlivých spotrebných daniach ako správca dane vystupuje colný úrad, uvedené predstavuje typický znak pre spotrebné dane výlučne v podmienkach vnútroštátnej úpravy spotrebných daní na území Slovenskej republiky, keďže smernica o spotrebných daniach osobitne neustanovuje, kto je správcou dane.

Z uvedených skutočností vyplýva,



Daň zo sladených nealkoholických nápojov má mať v podmienkach Slovenskej republiky charakter vnútroštátnej jednostupňovej nepriamej dane zo spotreby.

16 WHO - The Global database on the Implementation of Food and Nutrition Action: Sugar-sweetened beverages (SSB) taxation [online]. Dátum poslednej aktualizácie: 28. február 2024 [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://gifna.who.int/summary/SSBtax>

17 HATTERSLEY, Libby – MANDEVILLE, Kate L.: Global Coverage and Design of Sugar-Sweetened Beverage Taxes. In: JAMA Network Open [online]. 2023, roč. 6, č. 3 [cit. 2024-04-26]. Dostupné na: <https://jamanetwork.com/journals/jamanetworkopen/fullarticle/2802843>

že hoci je daň zo sladených nealkoholických nápojov selektívne zameraná na vybranú skupinu tovarov, jej dizajn vychádza skôr z pravidiel dane z pridanej hodnoty, než z právnych noriem uplatňovaných *in genere* v oblasti spotrebných daní vrátane harmonizovaného všeobecného systému spotrebných daní na úrovni EÚ. Istá analógia so spotrebnými daňami stricto sensu však identifikovateľná je, a to s ohľadom na skutočnosť, že samotná výroba a skladovanie nápoja nepredstavujú zdaniteľné udalosti, na základe ktorých budú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti, čo je sčasti obdobou uplatňovania tzv. režimu pozastavenia dane v rámci všeobecného systému spotrebných daní. Režim pozastavenia dane predstavuje daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu, skladovanie alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorým je spotrebná daň pozastavená až pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu, čím následne vzniká daňová povinnosť. Návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov však obsahuje aj ďalší prvok typicky uplatňovaný pri spotrebných daniach, a to konkrétne jednostupňové, resp. jednorazové zdanenie, teda daň sa vyberie len jedenkrát, a to pri prvom dodaní nápoja v tuzemsku spravidla výrobcom nápoja alebo dodávateľom nápoja, a nie na každom stupni tuzemského reťazca dodaní až po konečnú spotrebu, čo je v priamom protiklade so systémom dane z pridanej hodnoty, ktorá sa vyberá na každom stupni výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo. **Keďže navrhovaná daň zo sladených nealkoholických nápojov obsahuje prvky analogické tým, ktoré sú aplikované pri spotrebných daniach stricto sensu, možno konštatovať, že predstavuje akýsi hybridný model dane, avšak s väčším presahom na pravidlá spoločného systému dane z pridanej hodnoty.**

Ak sa opätovne zameriam na úvodnú

typológiu dane zo sladených nealkoholických nápojov, táto daň je kategorizovaná ako nepriama daň. Pokiaľ ide o základnú podstatu nepriamej dane, táto je v prípade dane zo sladených nealkoholických nápojov v praktickej rovine nesporne zohľadnená v nastavenej technike výberu a platenia dane, a to tak, že komentovaná daň sa platí v cene nápojov subsumovateľných pod predmet dane, pričom je vyberaná a platená do štátneho rozpočtu subjektom daňovej povinnosti, ktorým je platiteľ dane. V konečnom dôsledku však túto daň zaplatí odberateľ, resp. spotrebiteľ. Platiteľom dane sa na účely navrhovaného zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov rozumie výrobca nápoja alebo dodávateľ nápoja.

Ďalším z prívlastkov dane zo sladených nealkoholických nápojov je, že ide o daň zo spotreby. Podstata komentovanej dane teda spočíva v zdanení spotreby sladených nealkoholických nápojov, ku ktorej dochádza výlučne na území Slovenskej republiky. V súlade s uvedenou logikou zdanenia by teda Slovenskej republike nemal vzniknúť nárok na daňový príjem, ak ku spotrebe sladeného nealkoholického nápoja dôjde v zahraničí, alebo ak nápoj síce nie je prepravený do zahraničia, ale k spotrebe z určitých dôvodov nedôjde, na čo poukazuje aj gestor v dôvodovej správe.¹⁸ Toto je



Keďže navrhovaná daň zo sladených nealkoholických nápojov obsahuje prvky analogické tým, ktoré sú aplikované pri spotrebných daniach stricto sensu, možno konštatovať, že predstavuje akýsi hybridný model dane, avšak s väčším presahom na pravidlá spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

zabezpečené prostredníctvom dvoch zákonných nástrojov. V prvom rade ide o techniku vzniku daňovej povinnosti, pri ktorej sa podľa návrhu zákona navrhuje, aby vznikala, ako už bolo uvedené vyššie, prvým dodaním nápoja v tuzemsku. Z pojmu „prvé dodanie nápoja v tuzemsku“ je, vzhľadom na jeho legálnu definíciu v § 2 písm. r) prvom a treťom bode návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov, explicitne vyňaté prvé dodanie nápoja spojené s odoslaním alebo prepravou do zahraničia. Pre úplnosť dodávam, že do verzie návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov po vyhodnotení medzirezortného pripomienkového konania bola doplnená možnosť platiteľa dane, ktorý nadobúda nápoj zo zahraničia určený na uskutočnenie prvého dodania nápoja v tuzemsku, rozhodnúť sa pre uplatňovanie vzniku daňovej povinnosti dňom nadobudnutia nápoja zo zahraničia. Pokiaľ je ale prvé dodanie nápoja alebo opätovné dodanie vráteného nápoja v tuzemsku spojené s odoslaním alebo prepravou do zahraničia, daňová povinnosť platiteľovi dane nevznikne. Druhým nástrojom je zákonný inštitút vrátenia dane, na základe ktorého vzniká exportérovi alebo zdaniteľnej osobe, po splnení zákonom ustanovených podmienok, nárok na vrátenie dane z preukázateľne zdaneného nápoja nadobudnutého v tuzemsku za protihodnotu (okrem nadobudnutia nápoja zo zahraničia). Pri exportérovi ide o dodanie takéhoto nápoja v tuzemsku za protihodnotu, ak je toto dodanie spojené s odoslaním alebo prepravou do zahraničia. Pri zdaniteľnej osobe ide napríklad o situáciu, keď je nadobudnutý nápoj v dôsledku nehody, havárie alebo vplyvom vyššej moci zničený alebo znehodnotený, pričom sa kumulatívne vyžaduje, aby boli tieto straty úradne zistené a preukázané.

Za predmet dane zo sladených nealkoholických nápojov sa navrhuje ustanoviť nápoj, bližšie vymedzený v § 2 navrhovaného zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov. Pristavím sa na okamih pri legálnej definícii nápoja, nakoľko sú z nej zrejme určité skutočnosti,

18 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-05-17]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

na ktoré sa vyžaduje poukázať. V prvom rade ide o fakt, že dotknutý návrh zákona nezahŕňa pod definíciu nápoja len nápoje obsahujúce pridaný cukor (vrátane glukózo-fruktózového sirupu a fruktózo-glukózového sirupu), ale aj nápoje obsahujúce sladidlo. Sladidlom sa rozumie prídavná látka podľa časti B bodu 2 prílohy II k nariadeniu Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1333/2008 zo 16. decembra 2008 o prídavných látkach v potravinách (Ú. v. ES L 354 31. 12. 2008, s. 16) v platnom znení, teda napríklad Acesulfám K (E 950), Aspartám (E 951) alebo Xylitol (E 967). Zahŕnutie nápojov obsahujúcich sladidlo namiesto pridaného cukru pod predmet navrhovanej dane zo sladených nealkoholických nápojov sa stretol s obrovským odporom a kritikou nielen odbornej verejnosti, ale navyše aj zo strany politického krídla.¹⁹ Otázka, ktorú je však nevyhnutné zodpovedať, znie, či konzumácia (umelých) sladidiel nie je zo zdravotného hľadiska, v dlhodobom horizonte, ešte horšia ako konzumácia pridaného cukru. K uvedenej téme existuje naozaj široká škála rôznych zdrojov vrátane odporúčaní a vedeckých štúdií, avšak zodpovedanie predmetnej otázky si dovoľím prenechať kvalifikovaným odborníkom v tejto oblasti.²⁰ Ministerstvo financií Slovenskej republiky zároveň definíciou nápoja nepokrylo len balené nápoje určené na priamu konzumáciu obsahujúce pridaný cukor alebo sladidlo a ktoré sú tovarom kódu kombinovanej nomenklatúry 2009, 2202 10 00, 2202 91 00 alebo 2202 99 19 (ďalej len „nápoj určený na priamu konzumáciu“), ale aj balené koncentrované látky obsahujúce pridaný cukor alebo sladidlo, ktoré si pred konzumáciou ako nápoj vyžadujú prípravu pridaním vody, ľadu alebo oxidu uhličitého a ktoré je po takejto príprave možné konzumovať ako balený nápoj určený na priamu konzumáciu, napríklad instantný nápoj v prášku. Navrhovanej dani zo sladených nealkoholických nápojov bude zároveň

podliehať aj balený nápoj určený na priamu konzumáciu s vysokým obsahom kofeínu, pričom pod týmto sa rozumie taký nápoj obsahujúci pridaný cukor alebo sladidlo, na ktorý sa podľa osobitného predpisu vzťahuje osobitná označovacia povinnosť.

Gestor návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov v dôvodovej správe k predmetnému návrhu zákona uvádza aj exemplifikatívny výpočet produktov spadajúcich pod predmet dane zo sladených nealkoholických nápojov – „*sladené balené vody, ochutené sytené nápoje, ľadové čaje, džúsy, nealkoholické pivo a víno s obsahom alkoholu nepresahujúcim 0,5 %, hotové nápoje na priamu konzumáciu ako sú nápoje na báze kávy, nápoje pozostávajúce zo zmesi koncentrátov ovocných a zeleninových štiav do ktorých bol pridaný cukor alebo sladidlo a taktiež sirupy, šumienky, instantné granulované aj práškové nápoje, ktoré sa pred konzumáciou riedia vodou, ľadom alebo sódom, či nápoje s vysokým obsahom kofeínu.*“²¹

Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov sa z predmetu dane, z dôvodu zdravotno-nutričného prínosu, navrhuje vyňať mliečne nápoje (vrátane fermentovaných) a nápoje na rastlinnej báze, ďalej nápoje, ktoré sú počiatočnou dojčenskou výživou, následnou dojčenskou výživou, potravinou na osobitné lekárske účely alebo celkovou náhradou stravy na reguláciu hmotnosti. Navrhovanej dani nebudú podliehať ani balené koncentrované látky obsahujúce pridaný cukor alebo sladidlo, ktoré si vyžadujú prípravu pred konzumáciou ako nápoj pridaním vody, ľadu alebo oxidu uhličitého a ktoré je po takejto príprave možné konzumovať ako balený nápoj určený na priamu konzumáciu, ak sú tieto balené koncentrované látky liekmi podľa § 2 ods. 7 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení

neskorších predpisov alebo výživovými doplnkami podľa § 2 písm. d) zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov. Spod predmetu dane zo sladených nealkoholických nápojov sú logicky vylúčené nápoje, do ktorých nebol pridaný cukor, zložka a ani iné sladidlo.

Z vyššie uvedených skutočností teda vyplýva, že hoci predmet navrhovanej dane zo sladených nápojov pozostáva len z jedného slova, ktorým je „nápoj“, tento má v skutočnosti s ohľadom na svoje vymedzenie oveľa širší rozsah, ako sa na prvý pohľad zdá. V nadväznosti na to si ale opäť dovoľím upozorniť, že článok pracuje s verziou dotknutého návrhu zákona po vyhodnotení a zapracovaní pripomienok z medzirezortného pripomienkovaného konania, ktoré sa skončilo 9. mája 2024, čo znamená, že rozsahové vymedzenie predmetu dane zo sladených nealkoholických nápojov, ako aj produktov, ktoré sú z určitých dôvodov z predmetu dane vyňaté, sa ešte v priebehu legislatívneho procesu môže zmeniť.

Z pohľadu ďalšej kategorizácie predmetnej dane možno uviesť, že daň zo sladených nealkoholických nápojov bude mať charakter štátnej dane ukladanej zákonom a vyberanej štátnymi orgánmi, pričom jej výber bude tvoriť príjem štátneho rozpočtu. Daň zo sladených nealkoholických nápojov bude ďalej z hľadiska záväznosti jej ukladania daňou obligatórnej povahy, pričom sa bude platiť vždy, keď nastane zdaniteľná udalosť, na základe ktorej budú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti. S ohľadom na techniku, resp. termín platenia dane sa navrhuje, aby predmetná daň bola platená až po uplynutí príslušného zdaňovacieho obdobia. Z návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov okrem vyššie uvedeného ďalej vyplýva, že podľa spôsobu vyrubenia dane a zdaňovacieho obdobia

19 SaS podáva hromadnú pripomienku proti dani zo sladených nápojov [online]. Publikované 6. 5. 2024 [cit. 2024-05-06]. Dostupné na: <https://www.trend.sk/spravy/sas-podava-hromadnu-pripomienku-proti-dani-sladenych-napojov>

20 This Is Why Artificial Sweeteners Are Bad for You [online]. Publikované 19. apríla 2024 [cit. 2024-05-06]. Dostupné na: <https://health.clevelandclinic.org/whats-worse-sugar-or-artificial-sweetener>. CAPRITTO, Amanda: Sugar vs. artificial sweeteners -- which is healthier? It's complicated [online]. Publikované 28. novembra 2021 [2024-05-06]. Dostupné na: <https://www.cnet.com/health/nutrition/sugar-vs-artificial-sweeteners-which-is-healthier/>. Use of non-sugar sweeteners: WHO guideline [online]. Geneva: World Health Organization, 2023 [cit. 2024-05-06]. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/367660/9789240073616-eng.pdf?sequence=1>

21 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-05-17]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>

pôjde o daň, ktorá sa vyrubuje podaním daňového priznania a bude vyrubovaná za príslušné zdaňovacie obdobie, pričom návrh predmetného zákona zakotvuje len jeden druh zdaňovacieho obdobia, ktorým je kalendárny mesiac. Základom dane zo sladených nealkoholických nápojov je množstvo nápoja vyjadrené v litroch alebo v kilogramoch (v závislosti od toho, pod ktorú definíciu nápoja dotknutý produkt spadá). V rámci teoretických kritérií členenia daní nemožno opomenúť ani spôsob určenia sadzby dane. Pri dani zo sladených nealkoholických nápojov sa nenavrhuje zaviesť jednotnú sadzbu dane, uplatňovanú na všetky zdaňované výrobky spĺňajúce definíčné kritérium nápoja, ale práve naopak, navrhuje sa viacúrovňová štruktúra sadzby dane, pričom, ako vyplýva aj z dôvodovej správy, sadzba dane je diferencovaná v závislosti od kategórie, do ktorej patrí príslušný druh nápoja.²² S ohľadom na všetky druhy sadzby dane zo sladených nealkoholických nápojov však *summa summarum* platí, že nie sú stanovené *ad valorem*, t.j. percentom z ceny nápoja, ale sú určené pevnými sumami s ohľadom na meraciu jednotku objemu (jeden liter) alebo hmotnosti (jeden kilogram) nápoja, avšak bez ohľadu na množstvo cukru alebo sladidla nachádzajúceho sa v nápoji. Uvedené v praktickej rovine znamená, že sadzba dane sa nezvyšuje spolu s rastúcou koncentráciou cukru alebo sladidla v nápoji. Navrhovaný zákon teda v prípade nápojov s rovnakým objemom alebo hmotnosťou, a súčasne subsumovateľných pod totožné ustanovenie upravujúce definíciu nápoja, a zároveň totožné ustanovenie upravujúce konkrétnu sadzbu dane pre túto kategóriu nápoja, zaobchádza identicky, čo implikuje, že vo výsledku budú zaťažené identickou výškou dane, a to aj napriek odlišnej koncentrácii cukru alebo sladidla v týchto nápojoch. Na lepšie pochopenie uvediem príklad – na sladený nápoj spadajúci pod § 2 písm. a) prvý bod navrhovaného zákona, ktorý na 1 liter obsahuje 7 g cukru, sa uplatní rovnaká sadzba dane ako na sladený nápoj spadajúci pod identické ustanovenie, ktorý obsahuje 15 g cukru na 1

liter. Indikátorom voľby použitej techniky určenia sadzby dane pevnou sumou s ohľadom na meraciu jednotku objemu alebo hmotnosti nápoja bolo pravdepodobne zjednodušenie praktického uplatňovania dane, keďže zisťovanie presného množstva pridaného sladidla v nápoji sa ukazuje ako značne komplikované, pričom toto množstvo sa neuvádza ani na etikete výrobku. Otázne je, do akej miery by zavedenie

- samostatnej sadzby dane pre nápoje obsahujúce pridaný cukor, určenej pevnou sumou v závislosti od koncentrácie cukru v nápoji a
- samostatnej sadzby dane pre nápoje obsahujúce sladidlo, určenej pevnou sumou s ohľadom na meraciu jednotku objemu alebo hmotnosti nápoja, ovplyvnilo motiváciu podnikateľských subjektov zapojených do výroby a distribúcie týchto produktov meniť zloženie nápojov. Domnievam sa, že odpoveď na položenú otázku by sa pravdepodobne odvíjala od výšky stanovených sadzieb dane, nakoľko konečná cena produktu nesporne predstavuje jeden z kľúčových faktorov ovplyvňujúcich nákupný rozhodovací proces podnikateľských subjektov aj spotrebiteľov.

V. DOTKNUTÉ SUBJEKTY

Z návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov možno vyvodiť, že tento sa týka či už priamo, či nepriamo niekoľkých subjektov. Predmetný návrh zákona sa dotkne v prvom rade **Ministerstva financií SR**, ktoré vystupuje ako ústredný orgán štátnej správy, okrem iného, v oblasti daní, poplatkov a colníctva, a to už len tým, že pripravuje predmetný návrh zákona, no zároveň možno poukázať na úlohy v § 3 ods. 1 písm. a), f) a g) zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o finančnej správe“), ďalej sa dotkne aj **Finančného riaditeľstva SR**, a to napríklad v rozsahu rozhodovania o odvolaniach proti rozhodnutiam prvostupňových orgánov vo veciach správy dotknutej dane, ako aj zabezpečovania jednotného uplatňovania predmetného návrhu zákona, ale

aj v oblasti ďalších úloh, ktoré Finančné riaditeľstvo SR plní podľa § 4 ods. 3 zákona o finančnej správe. Nakoľko návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov ustanovuje za správcu tejto dane daňový úrad, tak sa priamo dotkne aj **jednotlivých daňových úradov**, ktoré budú v tejto súvislosti, okrem iného, vykonávať správu predmetnej dane. Priamo dotknutými subjektmi budú rovnako aj **podnikatelia**, ktorých ekonomická činnosť súvisí s výrobou alebo distribúciou sladených nealkoholických nápojov, pričom návrh zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov bude pre túto skupinu subjektov predstavovať negatívny vplyv, nakoľko týmto subjektom vzniknú administratívne náklady v súvislosti so zabezpečením plnenia nových zákonných povinností administratívnej povahy. Keďže sa predpokladá, že zavedenie dane zo sladených nealkoholických nápojov bude mať vplyv na rast cien tovarov zaťažených touto daňou, hoci sa žiadať dodať, že tvorba konečnej ceny produktu sa odvíja od slobodného rozhodnutia dotknutého podnikateľského subjektu, pričom Ministerstvo financií Slovenskej republiky v tejto súvislosti nedisponuje kompetenciou v oblasti regulácie predajných cien sladených nealkoholických nápojov a obchodných marží, tak do skupiny dotknutých subjektov je treba zaradiť aj **konečných spotrebiteľov** tejto komodity.

ZÁVER

Hoci daň zo sladených nealkoholických nápojov predstavuje z pohľadu konečného spotrebiteľa ekonomický záťažový prvok a z perspektívy podnikateľských subjektov zapojených do výroby a distribúcie týchto produktov administratívny záťažový prvok, ktorý budú musieť znášať, ak vystupujú ako účastníci v reťazcoch dodaní a konečnej spotreby tejto komodity, čo spolu s aktuálnou situáciou rozhodne nepôsobí pozitívnym dojmom, treba podotknúť, že iniciatíva zavedenia predmetnej dane v podmienkach Slovenskej republiky ako fiškálneho nástroja je výsledkom a realizáciou politickej, resp. vládnej moci, pričom

22 Ibid.

sa opiera o určitý rámec sledovaných cieľov či už explicitne, či implicitne vyplývajúcich z materiálu k dotknutému návrhu zákona. Dovolím si tvrdiť, že jednoznačne dominujúcim a primárnym je práve fiškálny cieľ spočívajúci v znižovaní deficitu verejných financií a stabilizácii vývoja zadĺženia štátu. V nadväznosti na výšku indikovaných príjmov a predpokladané výdavky na strane rozpočtu verejnej správy, v súvislosti so zavedením navrhovanej dane zo sladených nealkoholických nápojov, je evidentné, že táto daň nie je, ako samostatný finančný nástroj, schopná *per se* stabilizovať aktuálny deficit verejných financií a vyriešiť vysoké zadĺženie štátu. Vnímajúc však navrhovanú daň ako súčasť širšieho súboru konsolidačných opatrení, táto má skutočne potenciál plniť rolu subsidiár-

neho nástroja, schopného prispieť k zabezpečeniu dodatočných finančných prostriedkov na pokrytie vybraných verejných výdavkov, pričom ju v tomto kontexte možno považovať za komplementárny prvok širšej fiškálnej stratégie zameranej na konsolidáciu verejných financií. Sladené nealkoholické nápoje sa teda, ako v poradí tretia komodita, zaradia do zoznamu rizikových faktorov neprenosných chorôb podliehajúcich zdaneniu na území Slovenskej republiky, pričom navrhovaná daň má mať charakter vnútroštátnej nepriamej dane zo spotreby, teda *de iure* nejde o spotrebnú daň. V tejto súvislosti bude zaujímavé sledovať ďalší vývoj selektívneho zdaňovania spotreby iných tovarov s negatívnym vplyvom na zdravotný stav obyvateľstva, nakoľko sladené ne-

alkoholické nápoje rozhodne nepredstavujú jediný rizikový faktor neprenosných chorôb. Podľa môjho názoru by sa však *pro futuro*, v súvislosti s propagáciou a podporou zdaňovania rizikových faktorov neprenosných chorôb, bolo súčasne potrebné zamyslieť nad extenzívnejšou implementáciou, aj keď len komplementárne sledovaného, cieľa v oblasti verejného zdravia. Ako jedna z alternatív prichádza do úvahy aplikácia špecifických opatrení, spôsobilých napomôcť aspoň čiastočnej eliminácii stavu preťaženého zdravotného systému. Selektia konkrétneho diapazónu opatrení sa samozrejme vždy odvíja od plánu postupov a akcií zahrnutých v komplexne naplánovanej stratégii na dosiahnutie požadovaného výsledku. ■

Zoznam použitej literatúry

1. Analýza sociálnych vplyvov k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>
2. Analýza vplyvov na rozpočet verejnej správy, na zamestnanosť vo verejnej správe a financovanie návrhu k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>
3. Asociácia výrobcov nealkoholických nápojov a minerálnych vôd: Daň na sladené nápoje nevyrieši obezitu [online]. Publikované 13. februára 2019 [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://www.nealkonapoje.sk/2019/02/13/dan-na-sladene-napoje-nevyriesi-obezitu/>
4. CAPRITTO, Amanda: *Sugar vs. artificial sweeteners -- which is healthier? It's complicated* [online]. Publikované 28. novembra 2021 [2024-05-06]. Dostupné na: <https://www.cnet.com/health/nutrition/sugar-vs-artificial-sweeteners-which-is-healthier/>
5. Dôvodová správa k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2024/176>
6. DRGONEC, J.: *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. 2. prepracované a doplnené vydanie*. Bratislava: C. H. Beck, 2019, 1792 s. ISBN 978-80-89603-74-9.
7. Fat Chance: Why sugar taxes won't work. The Menzies Research Centre, 2017, 24 s. ISBN 978-0-9577259-2-8.
8. Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes, 2023 [online]. Geneva: World Health Organization, 2023, 59 s. [cit. 2024-04-29]. ISBN 978-92-4-008499-5. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374530/9789240084995-eng.pdf?sequence=1>
9. Health taxes [online] [cit. 2024-04-29]. Dostupné na: https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab_1
10. HATTERSLEY, Libby – MANDEVILLE, Kate L.: Global Coverage and Design of Sugar-Sweetened Beverage Taxes. In: *JAMA Network Open* [online]. 2023, roč. 6, č. 3 [cit. 2024-04-26]. ISSN 2574-3805 Dostupné na: <https://jamanetwork.com/journals/jamanetworkopen/fullarticle/2802843>
11. KIESEL, Kristin – SEXTON, Richard J.: Soda taxes can't reverse the obesity epidemic. In: *Knowable Magazine* [online]. Publikované 8. februára 2024. ISSN 2575-4459. Dostupné na: <https://knowablemagazine.org/content/article/health-disease/2024/soda-taxes-dont-work-behavioral-economists-say>
12. Predbežná informácia k návrhu zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov [online] [cit. 2024-05-15]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/PI/2023/322>
13. Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky 2023 – 2027: „Lepšie, pokojnejšie a bezpečnejšie žiť“ [online]. 88 s. [cit. 2024-01-30]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsr/vlada/programove_vyhlasenie_vlady_sr.pdf?csr=17153856524843369706
14. SaS podáva hromadnú pripomienku proti dani zo sladených nápojov [online]. Publikované 6. 5. 2024 [cit. 2024-05-06]. Dostupné na: <https://www.trend.sk/spravy/sas-podava-hromadnu-pripomienku-proti-dani-sladenych-napojov>
15. ŠIROKÝ, Jan: *Daně v Evropské Unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5
16. This Is Why Artificial Sweeteners Are Bad for You [online]. Publikované 19. apríla 2024 [cit. 2024-05-06]. Dostupné na: <https://health.clevelandclinic.org/whats-worse-sugar-or-artificial-sweetener>
17. Use of non-sugar sweeteners: WHO guideline [online]. Geneva: World Health Organization, 2023 [cit. 2024-05-06]. ISBN 978-92-4-007361-6. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/367660/9789240073616-eng.pdf?sequence=1>
18. WHO manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets [online]. Geneva: World Health Organization, 2022, 119 s. [cit. 2024-04-29]. ISBN 978-92-4-005629-9. Dostupné na: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/365285/9789240056299-eng.pdf?sequence=1>
19. WHO - The Global database on the Implementation of Food and Nutrition Action: Sugar-sweetened beverages (SSB) taxation [online]. Dátum poslednej aktualizácie: 28. február 2024 [cit. 2024-04-30]. Dostupné na: <https://gifna.who.int/summary/SSBtax>

Záver

Zavedenie dane zo sladených nealkoholických nápojov je výsledkom vládnej moci a opiera sa o určitý rámec sledovaných cieľov. Jednoznačne dominujúcim a primárnym je práve fiškálny cieľ spočívajúci v znižovaní deficitu verejných financií a stabilizácii vývoja zadĺženia štátu. Sladené nealkoholické nápoje budú treťou komoditou v zozname rizikových faktorov neprenosných chorôb podliehajúcou zdaneniu v SR. Navrhovaná daň má mať charakter vnútroštátnej nepriamej dane zo spotreby, teda *de iure* nejde o spotrebnú daň. Bude zaujímavé sledovať ďalší vývoj selektívneho zdaňovania iných tovarov s negatívnym vplyvom na zdravie obyvateľstva.

Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ



Miriam Patiová je daňová poradkyňa s 25 ročnými skúsenosťami v spoločnostiach KPMG, Deloitte a BDO, certifikovaná colná deklarantka a INCO Incoterms® 2020

Ing. Miriam Patiová

daňová poradkyňa, členka MLK pre DPH,
spotrebné dane a clo



Lucia Bellanová je daňová poradkyňa v spoločnosti BDO

Ing. Lucia Bellanová

daňová poradkyňa

Vyvolané investície už roky vzbudzujú otázky v daňovej oblasti. Ponúkame pohľad na rozsudky Súdneho dvora EÚ v tejto oblasti a to najmä, ale nielen, ohľadom najnovších judikátov.

V praxi sa stretávame s tým, že orgány (zvyčajne stavebné) požadujú od developera výstavbu školy, škôlky, detského ihriska, cesty, križovatky, kruhového objazdu, parkovísk, verejného osvetlenia, vykonanie opravy alebo rozširovanie existujúcich ciest alebo poskytnutie iného tovaru alebo služby (ďalej len „Infraštruktúra“) ako podmienku vydania určitého povolenia v rámci stavebného konania k jeho developerskému projektu (napr. ako podmienka kolaudácie oprávňujúcej užívanie). Niekedy sa dokonca ako podmienka na získanie určitého zákonom potrebného povolenia alebo



Pri takejto sociálnej a inžinierskej infraštruktúre vstupy/nákupy nevznikali za účelom bezodplatných dodávok štátnym inštitúciám, ale za účelom realizácie developerského projektu.

osvedčenia vyžaduje vybudovanie Infraštruktúry (napr. parku, lanovky, cesty...) v úplne inej oblasti, ako je oblasť developerského projektu developera.

Pri Infraštruktúre sa zvyčajne vyžaduje, aby ju developer odovzdal bezodplatne konkrétnemu orgánu, obci, ministerstvu, prevádzkovateľovi štátnych škôl atď v závislosti od toho, kto má byť vlastníkom alebo prevádzkovateľom ciest, škôl atď. („Orgány“), či už kvôli tomu, že to stanovuje legislatíva, alebo len v zmysle rozhodnutia úradov.

Pri budovaní takejto Infraštruktúry vznikajú developerovi náklady, vrátane

DPH nákladov. V zmysle princípu neutrality DPH potvrdených a opakovaných v množstve rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie („SDEÚ“) má DPH systém zabezpečiť oslobodenie obchodníka od bremena DPH platenej v rámci podnikania¹. To znamená, že samotná DPH, či už na vstupe alebo na výstupe, by nemala predstavovať pre zdaniteľnú osobu (pláteľa DPH) dodatočný náklad.

DPH PLATENÁ ZO VSTUPNÝCH NÁKLADOV

Pri odpočítaní DPH z nákladov vynaložených developerom na vybudovanie takejto Infraštruktúry by v princípe nemalo byť obmedzované odpočítanie vstupnej DPH, ak má developer na výstupe dodania s plným nárokom na odpočítanie DPH a spĺňa aj formálne podmienky odpočítania DPH.

V rozsudku C-132/16 Iberdrola SDEÚ potvrdil právo na odpočítanie DPH zo služieb použitých na výstavbu a vylepšenie majetku obce, keď táto dosiahla úžitok z týchto služieb bezodplatne. Obdobne bolo zachované právo na odpočítanie DPH aj v rozsudku C-528/19 Mitteldeutsche, kde zdaniteľná osoba ako podmienku povolenia na ťažbu musela zdarma rozšíriť verejnú cestu vedúcu k lomu pre vlastníka cesty – obec. SDEÚ použil okrem iných aj tieto argumenty:

1. Služba, a v podstate opravený majetok, boli následne použité na svoju ekonomickú činnosť tak vlastníkom, ako aj zdaniteľnou osobou, ktorá ich opravila,
2. tieto služby nepresiahli nevyhnutnú úroveň, aby umožnili zdaniteľnej osobe poskytovať svoje zdaniteľné dodávky prostredníctvom týchto služieb / majetku a
3. náklady na tieto služby boli zahrnuté do ceny týchto zdaniteľných dodávok.

Súhlasíme so samotným výsledkom rozsudkov. V ich znení sa však nachádzajú aj niektoré podmienky, ktoré by sa mohli javiť ako kritériá na kvalifikáciu odpočtu,



Nie vlastníctvo, ale použitie na vlastnú podnikateľskú činnosť by malo byť rozhodujúce pre odpočítanie DPH.

ide však len o citovanie skutkového stavu. Vynárajú sa preto obavy z ich interpretácie, resp. z možného uhla a rozsahu interpretácií týchto kritérií, ak by boli nastolené pre jemne odlišné situácie, ktoré sa v praxi ale môžu stávať dokonca častejšie. Zámerom tohto článku je poukázať na to, že keďže hlavné princípy, na základe ktorých SDEÚ rozhodol, ako rozhodol, ostávajú rovnaké aj v týchto jemne odlišných situáciách, nemalo by v nich dochádzať k opačným DPH záverom s odvolaním sa na rozdiely, ktoré by rozhodujúce byť nemali. Podobnými analýzami sa zaoberala aj CFE Tax advisers Europe, ktorá prišla k obdobným záverom².

Môže sa zdať, že SDEÚ, používajúc najmä podporné argumenty z novších rozsudkov SDEÚ, sa tu snažil skôr o „formálnejší“ prístup (použitie priamo viditeľných faktorov skutkového stavu), ktorý sa dá jednoduchšie obhájiť, ako o prístup hlbkovo vysvetľujúci princíp DPH neutrality zakotvený v starších rozsudkoch. V danom prípade (spore) to však postačovalo na dosiahnutie DPH neutrálneho, a teda spravodlivého záveru, a preto bolo jednoduchšie použiť rovno argumenty jasne sa natískajúce z danej situácie (napr. fyzické využívanie odovzdanej Infraštruktúry zdaniteľnou osobou) a nebolo nevyhnutné obhajovať širší rámec pravidiel odpočítania DPH v danej oblasti poukajúc na princípy DPH neutrality.

To by ale nemalo znamenať, že stanovenie takýchto kritérií v tomto konkrétnom rozsudku má ambíciu byť novou normou pre odpočítanie DPH plošne v situáciách odovzdávanej Infraštruktúry, t.j. nad rámec skutkového stavu prípadu Iberdrola (príp. Mitteldeutsche). Pokiaľ by

sa tak stalo, mohli by byť totiž narušené nosné princípy DPH. To, že takýto prístup by nebol ani spravodlivý ani nevyhnutný potvrdzujú aj nižšie vysvetlené argumenty implikácií.

Analyzujeme tie argumenty, pri ktorých je riziko výkladu neprimeraného na situáciu inú ako Iberdrola najvyššie:

VLASTNÍCTVO

Argumenty použité SDEÚ-om v rozsudku C-132/16 Iberdrola sa dajú pochopiť aj tak, že SDEÚ považoval skutočnosť, že predmetné služby, z ktorých sa odpočítala DPH, súviseli s majetkom, ktorý nevlastnila zdaniteľná osoba odpočítavajúca DPH (vlastnila ich obec), ako dôležitú, potenciálne rozhodujúcu, pre právo na odpočítanie dane.

Otázka vlastníctva ale nemôže byť rozhodujúca vo všeobecnosti, pretože by diskvalifikovala niektoré oblasti veľmi bežných obchodných transakcií, ako je napríklad prenájom/výpožička. Ak si drevorubač prenájme pilku a zaplatí DPH z prenájmu, má plné právo na jej odpočítanie. Ak sa píla pokazí a dá ju opraviť, mal by mať tiež nárok na plné odpočítanie DPH. V prípade, že si ju nechá opraviť vlastníkom pilky (v závislosti na ich dohode), mal by mať nárok na odpočítanie DPH z opravy vlastníkom. Obe osoby použili pílu, a teda aj jej opravu, na svoje podnikanie a dodávky podliehajúce DPH, takže osoba, ktorej vznikli náklady na opravu (predpokladajúc, že ich bude mať v cene svojich „bežných“ dodávok), by nemala byť vylúčená z odpočítania DPH. Rovnako ani osoba vykonávajúca vynútené práce na cudzom (obecnom) majetku.

Domnievame sa, že právo na odpočítanie by nemalo byť definované ako nejakým spôsobom podmienené vlastníctvom, a ani nijako spojené s vlastným tovarom, aj ak ide o investičný majetok, ale výlučne naviazané na jeho použitie na zdaniteľné dodávky (alebo na zámer ho na tento účel použiť), ak sú takéto dodávky vo všeobecnosti predmetom DPH (a zdanené/zaťažené DPH). Skutočnosť, že Smernica pokrýva explicitne odpočíta-

¹ Rozsudok AB SKF C-29/08 bod 55,56; Rozsudok AES-3C Maritza East 1 EOOD C-124/12 bod 25,26; Rozsudok Iberdrola C-132/16 bod 25,26 a citovaná judikatúra

² Opinion Statement FC 2/2019 concerning the implications of the decision of the Court of Justice of the EU in case C-132/16 Iberdrola on input tax deductions

nie DPH z vlastného investičného majetku neznamena, že umožňuje odpočítanie DPH iba z vlastného investičného majetku, a zamietá odpočítanie DPH z majetku, ktorý vlastnený nie je. Použitie vstupov pre zdaniteľné transakcie, alebo zámer použitia takýmto spôsobom, je rozhodujúcou zásadou odpočítania DPH a tento princíp SDEÚ viackrát opakoval počas predchádzajúcich desaťročí.

PRIAMA A BEZPROSTREDNÁ SÚVISLOSŤ

Čo sa týka sociálnej a inžinierskej Infraštruktúry, vstupy/nákupy nevznikli na účely bezodplatného dodávania orgánom, ako to niektorí môžu vidieť. Existoval len jediný účel ich vzniku (a ich bezodplatného poskytnutia Orgánom) – byť schopný predat' stavebné pozemky, byty a domy klientom zdaniteľnej osoby (developera) kvôli získaniu príjmu. Byť schopný robiť toto podnikanie (keď nákupy boli stanovené ako podmienka úradmi), alebo zvýšiť príjem z tohto podnikania (keď sociálna alebo inžinierska Infraštruktúra nebola stanovená ako podmienka úradov, ale developer sa ju rozhodol robiť kvôli dorovnaníu podmienok konkurencie alebo získaniu konkurenčnej výhody). DPH z obstarania sociálnej a inžinierskej Infraštruktúry by mala byť aj z pohľadu týchto rozsudkov odpočítateľná.

PRIAMA A BEZPROSTREDNÁ SÚVISLOSŤ, AK JE INFRAŠTRUKTÚRA VYŽADOVANÁ ÚRADMI AKO PODMIENKA

Ako je uvedené v rozsudku SDEÚ C- 98/98 Midland Bank [a v preberajúcich rozsudkoch], prepojenie nákupu na dodávku na výstupe, aby bolo platné a účinné pre účely odpočítania DPH, musí obsahovať priamu a bezprostrednú väzbu nákupov / vstupov, z ktorých sa odpočítava DPH, na oprávnené výstupné dodávky. Bez nej nie je možné odpočítať DPH zo zakúpeného tovaru a služieb. Pri obstaraní ciest, pri opravách majetku obce, školách atď. získaných/vystavaných developerom, odovzdaných a následne prevádzkovaných Orgánmi, by niekto mohol namietat' nedostatok priameho a bezprostredného prepojenia obstaraných vstupov - náku-



Nákupy, bez ktorých nie je (podľa nejakého zákona) možné vykonať dodávku, sa musia považovať za majúce dostatočne priamu a bezprostrednú súvislosť s dodávkou pre účely DPH odpočítania (po zohľadnení faktu, že nepresiahli nevyhnutnú úroveň, aby umožnili zdaniteľnej osobe poskytnúť svoje zdaniteľné dodávky).

pov k zdaniteľným dodávkam platiteľa dane (developera) argumentujúc, že tieto nákupy (vstupy) sa týkajú v prvom rade výstupov vlastníka - obce (alebo vo vyššie uvedenom príklade s prenajatou pilkou – prenajímateľa pilky) a až v druhom rade výstupov osoby, ktorá ich v práve použila/používa (ak vôbec).

Tu ale hovoríme o službách, ktoré je potrebné vykonať, alebo o tovaroch, ktoré je potrebné nadobudnúť a bezodplatne dodať ako podmienku práva na legálne vybudovanie a dokončenie realitného projektu. Hovoríme o situácii, keď rôzne úrady požadujú od developerov, aby postavili novú križovatku pre vstup do zastavaného územia, novú cestu pre vstup do zastavaného územia, kompletnú opravu starej cesty plnú kráterov, rozšírenie starej úzkej cesty, v prípade väčších realitných projektov aj výstavba školy alebo detských ihrísk pre deti alebo iný typ „sociálnej“ alebo „inžinierskej“ infraštruktúry, inak nevydajú povolenie potrebné pre projekt alebo nevyhnutné pre jej využívanie konečnými zákazníkmi (vlastníci domov, vlastníci bytov...), prípadne budú povolenia vydávať po zdĺhavom procese v každom (z ich strany) možnom kroku, čo môže spôsobiť natiahnutie projektu o niekoľko rokov.

Inými slovami, bez týchto služieb alebo tovarov (v závislosti od požiadaviek v konkrétnych prípadoch) by developer nemohol uskutočniť žiadny realitný projekt a zjavne žiadne predaje bytov / domov / stavebných pozemkov...podlie-

hajúcich DPH. S akým vstupom môže byť bezprostrednejšie a priamejšie spojená výstupná dodávka než s nákupmi, bez ktorých by výstupné dodávky nemohli legálne existovať? Alebo by sa s nimi nemohlo ani začať? V zásade bezodplatné dodanie uvedených služieb / tovarov ich budúcu prevádzkovateľovi predchádza (a je podmienkou pre) dodávky zákazníkom kupujúcim stavebné pozemky, domy alebo byty (aj keď z časového hľadiska to môže skôr nasledovať ako predchádzať) a bez tejto dodávky by nemohlo dôjsť k žiadnym dodávkam zákazníkom.

Uvedené nepriamo potvrdil aj SDEÚ v prípade C-528/19 Mitteldeutsche, ktorý hovorí, že priamu a bezprostrednú súvislosť treba zväžiť vo svetle objektívneho obsahu transakcie a v bodoch 31 a 32 argumentuje v prospech odpočítania výslovne tým, že náklady na Infraštruktúru bolo potrebné vynaložiť, nakoľko bez nich by nebolo možné robiť danú zdaniteľnú aktivitu, ani z praktického, ale ani z právneho hľadiska. Čiže aj tú nevyhnutnosť z „právneho“ hľadiska považoval súd za podstatnú.

Vyššie je teda vysvetlené, že samotná skutočnosť, že určité obstarania/dodávky Infraštruktúry sú vyžadované akýmikoľvek (obvykle stavebnými) orgánmi kvôli získaniu konkrétneho povolenia pre projekt developera, príp. na účely schvaľovacieho procesu projektu bez vynútených prestávok, musí byť dostatočným dôkazom ich priameho a bezprostredného vzťahu k tomuto projektu developera, t.j. k podnikaniu a dodávkam developera v rámci tohto projektu a ak jeho dodávky v plnej miere podliehajú DPH (zdaňujú sa, t.j. nie sú oslobodené od dane a nie sú ani mimo predmetu dane), aj zakladajúcim nárok na plné odpočítanie DPH developerom.

Priama a bezprostredná súvislosť - (ne)odplata za povolenie

Pre úplnosť treba dodať, že získanie povolení tiež nemôže byť považované za protihodnotu k odovzdanej Infraštruktúre (nepeňažná odplata), pretože rozhodnutie udeliť povolenie je jednostranné rozhodnutie samosprávneho orgánu a z judikatúry SDEÚ vyplýva, že

jednostranný akt verejného orgánu nemôže založiť právny vzťah znamenajúci recipročné plnenie dvoch strán³. SDEÚ to jasne potvrdil aj v prípade povolenia na lom, ktoré bolo podmienené rozšírením verejnej cesty zdaniteľnou osobou obstarávajúcou povolenie, v rozsudku Mitteldeutsche C-528/19 (o.i. body 49, 52, 54) „povolenie nemôže byť považované ako odplata za rozšírenie cesty“.

Priama a bezprostredná súvislosť, ak Infraštruktúra nie je vyžadovaná úradmi ako podmienka - na účely budúcich zdaniteľných a zdanených dodávok a „v nevyhnutnej miere“

Napriek tomu ale skutočnosť, že Orgány požadujú obstaranie Infraštruktúry považujeme za dostatočnú, ale nie nevyhnutnú podmienku pre odpočítanie DPH. Či už kvôli tomu, že v praxi sa niekedy úrady zdráhajú vydať svoje požiadavky na papieri ako ich podmienku (a developeri tiež preferujú absentovanie tejto požiadavky v písomnej forme) a teda podmienka vybudovania konkrétnej Infraštruktúry sa nedá písomne dokázať, alebo môže byť budovanie infraštruktúry vo vlastnom záujme samotného developera.

Ak je niekto developer a jeho projekt sa nachádza na odľahlom pozemku, kde je jediný prístup cez nestabilnú úzku cestu so zle rozvrhnutými križovatkami, mimo dosahu verejnej dopravy, takýto komplikovaný prístup dostáva developera do nevýhody v porovnaní s lokalitami v meste alebo v blízkom okolí s vynikajúcim prístupom. Jeho klient môže považovať prístup za nebezpečný alebo sa môže báť ranných dopravných špičiek po ukončení celého projektu a počtu nových automobilov, ktoré budú každé ráno využívať úzku cestu s nevybudovanými križovatkami, alebo by sa mu len umiestnenie mohlo jednoducho nepáčiť kvôli neatraktívne vyzerajúcej prístupovej ceste. Potom je nevyhnutnom záujme developera vybudovať cestu – nie aby mal komerčnú výhodu, ale aby sa jeho šance vyrovnali s konkurenčnými lokalitami.

Ak developer nehnuteľností chce

osloviť viac zákazníkov a mať komerčnú výhodu oproti svojim konkurentom, musí prísť s takými prvkami projektu, aké konkurenti nemajú. Ak sa projekt stavia na zelenej lúke a je väčšej veľkosti, kde chce prilákať mladých ľudí, aby tam prišli žiť, jednoducho musia byť k dispozícii veci ako obchody, škôlky a základné školy, detské kluby, ihriská pre voľný čas. Ak je sociálna infraštruktúra na takejto úrovni, projekt má väčšiu šancu byť vypredaný rozumnou rýchlosťou (alebo dokonca vyššou) a za vyššiu cenu - čo vedie k vyššej DPH na výstupe. Ak toto developer vie, snaží sa to vybudovať, aj keď ho o to nikto výslovne nepožiadala a aj napriek tomu, že sa od neho bude požadovať, aby to bezodplatne odovzdal obci alebo podobnému Orgánu, pretože bez toho jednoducho nič nepredá za očakávanú cenu. Podobne ako pri všetkých iných druhoch propagačných a promočných schém, keď je možné využiť sprievodný tovar / služby, aby prilákal nákup hlavného produktu.

Preto, ako je uvedené vyššie, považujeme skutočnosť, že tieto dodatočné „nákupy“ sú požadované orgánmi, ako za úplne dostatočnú, ale nie nevyhnutnú (potrebnú) podmienku odpočítania DPH z týchto nákupov - obchodné využitie / účel vzniku týchto nákladov by mali byť hlavným meritom. Akonáhle sa niektoré náklady (vstupy) použijú na to, aby bolo dosiahnutých viac výstupov podliehajúcich DPH (s plným nárokom na odpočítanie), DPH z týchto nákupov by mala byť plne odpočítateľná. Takto čítame jeden z hlavných princípov DPH týkajúcich sa odpočtu DPH - účel vynaloženia týchto nákladov na predpokladané zdaniteľné (a zdanené) dodávky má byť rozhodujúci, ako je uvedené už v rozsudku SDEÚ 268/83 Rompelman alebo 400/98 Brigitte Breitsohl. Tieto rozsudky dokonca hovoria, že existuje právo na odpočítanie, aj keď sa nakoniec dodávky neuskutočnia, rozhodujúci je samotný účel. V našom prípade ich developer vynaložil iba kvôli a na účel svojho podnikania, aby pomohol svojmu podnikaniu, konkrétne aby pozitívne ovplyvnil dodávky svojich bežných produktov (byty, domy, stavebné pozemky) - to bol jediný účel, ktorý mal v mysli pred nákupným obstaraním Infraštruktúry, nie rozhodnutie robiť charitu, ani nie urobiť dar nejakým úradom a Orgánom!

A toto je pravdepodobne presne aj merítko, ktoré SDEÚ spomenul v rozsudkoch C - 132/16 a C - 528/19 z pohľadu, či práce (odovzdané obci – vlastníkovi Infraštruktúry) prekročili nevyhnutný rozsah alebo nie, t.j. či časť z nich bola vynaložená na budúce príjmy zo zdaniteľnej činnosti a časť poskytovaná nad rámec tohto nevyhnutného rozsahu pre budúce príjmy, pro bono (a táto by bola považovaná z hľadiska DPH za bezodplatné dodanie na iný účel ako na podnikanie podliehajúce DPH na výstupe, alebo nepodliehajúce odpočítaniu DPH na vstupe).

Stanovenie obmedzenia „nevyhnutného rozsahu“ vstupov by ináč nedávalo zmysel, lebo nie je možné ovplyvniť nákupy a ich nárok na odpočet DPH z hľadiska nevyhnutnosti na jednej strane a „nadbytočnosti“ kvality alebo drahého vkusu na druhej strane, ktoré navyše síce jednoznačne idú nad rámec nevyhnutnosti, avšak prinášajú výstupy zdanené DPH-čkou na úplne inej finančnej úrovni. Je nemysliteľné triediť tehly, omietky, farby, okná, obkladačky, strešnú krytinu... na jednoduché v prevedení nevyhnutnom na prevádzku a v ostatnej kategórii – v prevedení nadbytočne funkčnom, nadbytočne estetickom, nadbytočne kvalitnom...Niektoré zvolí na vonkajšiu omietku náter zo živých siníc zachytávajúci oxid uhličitý a produkujúci kyslík a treba mu odpočítanie zamietnuť, lebo si mohol vybrať aj obyčajný toxický náter postačujúci na najnevyhnutnejšiu

Aj nákupy uskutočnené za účelom lepšieho predaja výstupných dodávok majú mať nárok na odpočítanie DPH.

3 Rozsudok C-36/16 Posnania Investment SA body 31 - 35

kryciu funkciu? (a zlepšovanie životného prostredia je služba verejnosti dodávaná bezodplatne?)

Prečo potom SDEÚ vo svojom rozsudku tento nevyhnutný rozsah spomenul? Lebo taká bola skutočná situácia, o ktorom SDEÚ rozhodoval. Lebo v daných situáciách bolo urobené developerom na obecnom majetku len to, čo nevyhnutne potrebovali a nebolo treba ďalej riešiť, čo z urobeného bolo na účely podnikania zdaniteľnej osoby a čo bol len „svojvoľný“ dar zdaniteľnej osoby obci.

Priama a bezprostredná súvislosť – na účely budúcich zdaniteľných a zdanených dodávok a premietnutie do ceny výstupov

Finančný aspekt obstarávania sociálnej a technickej infraštruktúry, ktorá má byť odovzdaná inej osobe bez príjmu z tohto odovzdania je tiež veľmi dôležitý a jednoznačne podporuje, čo bolo spomenuté vyššie. Tieto položky totiž zvyčajne nemajú zanedbateľnú hodnotu. Každý developer ich preto ako také má vo svojom rozpočte nákladov na projekt. Po spočítaní všetkých očakávaných nákladov vrátane týchto, zohľadnení určitej rezervy na neočakávané náklady a po zohľadnení želaného zisku, sa vytvorí základ pre stanovenie cien bežných produktov developera (byty, domy, stavebné pozemky).

V mnohých prípadoch SDEÚ bolo prepojenie vstupov (nákupov) a výstupov (zdaniteľných dodávok) oprávňujúce odpočítanie DPH vysvetlené cez jednoduché vstúpenie do ceny výstupnej dodávky ako dôležitý rozhodujúci aspekt rozsudku bez ďalšieho fyzického vzťahu medzi vstupom a výstupom (napr. AB SKF 29/08 bod 60, Abbey national, Kretztechnik...).

Z hľadiska preukázateľnosti sa rozsiahla požiadavka na špecifikáciu určitých prvkov zahrnutých do ceny ich uvedením na faktúre alebo v zmluve o dodávke bežných výrobkov javí ako nadmerná požiadavka, pretože vo všeobecnosti sa na faktúre nezobrazujú žiadne vstupy použité na výstupné dodávky (a ani v týchto rozsudkoch to požadované nebolo). Celková cenová kalkulácia projektu by mala

Nie je potrebné fyzické začlenenie (použitie) nákupov do výstupných dodávok.

stačiť na preukázanie použitia vstupu na výrobu / dodávku výstupu.

Pri zmienke vyššie uvedených rozsudkov je potrebné spomenúť ešte jeden veľmi dôležitý bod: tieto rozsudky umožňujú odpočítanie DPH z nákladov, ktoré priamo súvisia a sú primárne použité na dodanie podniku (mimo predmetu DPH), dodanie podielu (oslobodené od DPH) a vydanie vlastných akcií (žiadna zdaniteľná transakcia) pravdepodobne na princípe, že všetky tieto transakcie sa uskutočnili z dôvodu vygenerovania dodatočného kapitálu, ktorý mali príslušné zdaniteľné osoby použiť na svoje všeobecné „bežné“ dodávky. Inými slovami, najužšie prepojenie príslušných vstupov s bezprostrednými výstupmi bolo Súdom „prehliadnuté“ a celkový biznis-ekonomický vzťah sa považoval za rozhodujúci. SDEÚ potom potvrdil odpočítanie na základe celkových výstupov (t.j. ak spoločnosť nemala oslobodené „bežné“ výstupné dodávky, bolo potvrdené právo na plné odpočítanie).

Uvedené SDEÚ potvrdil aj v prípadoch Infraštruktúry odovzdanej Orgánom v rozsudku C-528/19 Mitteldeutsche bod 27: „zdaniteľná osoba však má nárok na odpočítanie DPH aj ak neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou vstupnou transakciou a výstupnou transakciou, keď náklady vstupnej transakcie sú súčasťou všeobecných nákladov a ako také sú zložkou ceny tovarov a služieb, ktoré dodáva. Takéto náklady majú priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby ako celkom“ (obdobne hovorí aj v rozsudku C-132/16 Iberdrola bod 29). A v bode 35 dokonca explicitne dodáva, že na vyššie uvedenom nemení nič skutočnosť, že cestu obce bude používať verejnosť zadarmo, a ďalej v bode 37 že skutočnosť, že verejnosť bude môcť využívať cestu dostavanú zdaniteľnou osobou zadarmo je nepodstatná.

SKUTOČNÉ POUŽITIE VO VÝSTUPNÝCH DODÁVKACH

V oboch vyššie uvedených prípadoch C-132/16 a C-528/19 boli vstupy obstarávané zdaniteľnou osobou po dokončení Infraštruktúry aj fyzicky využívané na výstupy tejto zdaniteľnej osoby. Súd to samozrejme použil ako argument na odpočítanie (bolo by zvláštne, ak by tento argument nebol použitý). To však neznamená, že odpočítanie DPH je možné len zo vstupov fyzicky používaných na produkciu výstupov - skutočnú výrobu alebo dodávku bežných výrobkov a že ak nejaký vstup nevstupuje do výstupu fyzicky, nie je nárok na odpočítanie DPH z jeho nákupu.

Požiadavka preukázateľne skutočného fyzického použitia výstupov zdaniteľnej osoby je nad rámec požiadaviek stanovených Smernicou. Existuje veľa príkladov nákladov, ktoré sa všeobecne a automaticky chápu ako nákupy/vstupy na zdaniteľné dodávky, kde nie je možné preukázať žiadne fyzické prepojenie s dodávkami na výstupe a kde vyššia kvalita alebo množstvo týchto nákupov nemá žiadny vplyv na dodávku na výstupe – typickým príkladom je účtovníctvo alebo billboardová reklama.

Účtovníctvo nijako nevstupuje do vyrábaných/poskytovaných produktov zdaniteľnej osoby, nepoužíva sa ani na výrobu, ani pri dodávke. Mať výrazne drahšieho externého účtovníka neznamená zvýšenie kvality vyrábaných výrobkov - výstupných dodávok, ani ich zvýšený predaj a naopak, nedostatky v účtovníctve sa neodrážajú na menšom množstve výrobkov/služieb alebo na nižšej kvalite výrobkov/služieb. Vedenie štatutárneho účtovníctva je jednoducho povinnosť vyžadovaná štátom/zákonom a nikto nespochybňuje jeho súvislosť s podnikaním zdaniteľnej osoby ani odpočítanie DPH z nákupu účtovníckych služieb. Navyše účtovníctvo vrátane ročných účtovných závierok, ktoré musia byť podávané príslušným štátnym úradom, možno teoreticky chápať aj ako bezodplatné dodanie štátu (poskytnutie informácií) a informácie uvedené v (podaných) účtovných závierkach alebo štatistických výkazoch ako hlavný účel povinnosti viesť štandardizované účtov-

níctvo vo forme požadovanej štátom.

Použitie na vlastné dodávky by sa nemalo chápať príliš formalisticky, t.j. tak, že je možné odpočítať DPH jedine zo vstupov nevyhnutne potrebných na výrobu alebo predaj výstupných dodávok (kde tieto vstupy vidíme vo výstupoch), ale všeobecnejšie z biznis hľadiska, t.j. či to súvisí s podnikaním a má vplyv na výstupné dodávky. Spomínaná Infraštruktúra dodávaná Orgánom to určite spĺňa.

(NE)POŽIADAVKA MINIMÁLNEHO ROZSAHU V PRAXI

Keď sa developer rozhodne sám vybudovať Infraštruktúru na zvýšenie „kvality“ svojho reálného projektu, jeho hodnoty a atraktivity pre klientov (t.j. infraštruktúru nevyžadovali úrady), toto rozhodnutie predstavuje iba rozhodnutie mať zvyčajné produkty vyššej kvality a vyššia kvalita zvyčajne znamená vyššie náklady. Toto rozhodnutie je čiastočne súčasťou marketingovej stratégie pre bežné produkty zdaniteľnej osoby. Billboardy alebo marketingové kampane sa vo všeobecnosti chápu ako vynaložené na podnikanie, aj keď tiež nie je možné preukázať, že sú fyzicky prítomné vo výstupnom produkte, alebo že sú fyzicky nevyhnutné na produkciu výstupov alebo na ich použitie / prevádzku. Mať kvalitnú a atraktívnu vyzerajúcu Infraštruktúru má určite pozitívny vplyv na rozhodnutia zákazníkov a na nárast na strane predaja.

Takže kde je teda hranica, že niektoré nakúpené vstupy sa tradične chápu ako súvisiace s podnikaním (t.j. ako nevyhnutné) a nikto by ani len neuvažoval o spochybniteľnom odpočítaní DPH, zatiaľ čo u niektorých iných, zvyčajne typických iba pre určité odvetvia a teda nerozšírených naprieč rôznymi segmentami trhu, je tento súvis spochybnovaný?

Obdobne ako s podmienkou priameho použitia nakúpených vstupov na finálne produkty ani všeobecný výklad „nevyhnutného rozsahu“ nie je možné chápať alebo stanoviť ako všeobecnú podmienku odpočítania (okrem vyššie uvedeného), pretože v praxi nie je možné stanoviť, čo je nevyhnutná minimálna miera.

DPH dodávka na výstupe? Súčasný alternatívny nákup priamo samosprávou alebo inštitúciou prevádzkujúcou školu a inú Infraštruktúru s rôznym dopadom na DPH?

SDEÚ v rozsudku Iberdrola spomína čl. 168a Smernice, ktorý uvádza, že v prípade nehnuteľného majetku, ktorý je súčasťou obchodného majetku zdaniteľnej osoby a ktorý sa používa aj na účely podnikania zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie, na iné účely ako na účely jej podnikania, sa DPH odpočíta z výdavkov spojených s týmto majetkom iba do výšky podielu použitia nehnuteľnosti na účely podnikania zdaniteľnej osoby. Vyššie sme vysvetlili, že v prípade Infraštruktúry jediným nájdeným použitím a jedinou súvislosťou podnikanie zdaniteľnej osoby, čo je jednoznačný argument na neuplatnenie tohto ustanovenia.

Podľa čl. 26 ods. 1 Smernice sa za dodanie služby za protihodnotu považuje: poskytnutie služieb bezodplatne zdaniteľnou osobou na jej osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania. Podľa článku 16 smernice použitie tovaru, ktorý je súčasťou obchodného majetku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné úče-

ly ako podnikanie zdaniteľnej osoby, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná. Avšak použitie tovaru na obchodné účely ako vzorky alebo dary nízkej hodnoty sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu. (*v pôvodnej Šiestej smernici to boli články 5 ods. 6 a 6 ods. 2, a keďže podstatné ustanovenia Šiestej smernice majú identický rozsah vo svojej podstate k Smernici 2006/112, rozsudky SDEÚ sú vzájomne uplatniteľné*)

Domnievame sa, že účelom týchto ustanovení je a) posudzovať všetky dodávky rovnako, t.j. pri predaji - DPH sa uplatní a platí; pri dodaní bez akejkoľvek platby - DPH sa neuplatní ani neplatí, aj keď v oboch prípadoch sa právo užiť si dodávku prevedie na inú osobu, b) nezneužívať odpočet DPH, t.j. nedovoliť situáciu, keď nákup uskutočňuje zdaniteľná osoba, odpočíta sa z nich DPH, a následne ich poskytne nezdaniteľným osobám, ktoré ak by ich nadobudli priamo (nie prostredníctvom platiteľa DPH), žiadna DPH by nebola odpočítateľná.

Vynárajú sa argumenty, že ak by rôzne úrady, samospráva, ministerstvo alebo prevádzkovatelia štátnych škôl sami kúpili alebo postavili ihriská, školy, cesty, opravili alebo rozšírili cesty, križovatky ako nezdaniteľná osoba alebo ako zdaniteľná osoba, ktorá nemá právo na odpočítanie DPH na vstupe, nemohli by si odpočítať DPH, tak prečo si ju môžu odpočítať developeri obstarávajúci Infraštruktúru, keď aj tak skončí u úradov, obcí, ministerstiev alebo prevádzkovateľov štátnych škôl?

Hlavný rozdiel je v tom, že zatiaľ čo samosprávy, ministerstvo alebo prevádzkovatelia štátnych škôl používajú túto infraštruktúru na svoje hlavné účely bez priamej odmeny požadovanej od skutočných používateľov, alebo bez akejkoľvek všeobecnej odmeny týchto Orgánov podliehajúcej DPH (t.j. bez dodávok na výstupe oprávňujúcich odpočítanie DPH na vstupe, čím nie je naplnená základná podmienka odpočítania DPH), Infraštruktúra u developera bola ním vyfakturovaná s DPH zákazníkom,



Keď niekto (klient) platí náklady zdaniteľnej osoby v rámci jeho ceny za dodávky tejto zdaniteľnej osoby, táto zdaniteľná osoba tieto náklady nepoužíva na bezodplatné dodávky.

ktorí kúpili stavebný pozemok, byt alebo dom tak, že bola zakomponovaná do ceny stavebného pozemku, domu alebo bytu ako súčasť ceny (a to bol tiež jediný dôvod obstarania / vybudovania infraštruktúry). Zákazníci zaplatia kúpnu cenu bytu / domu vrátane DPH a developer túto DPH odvedie do štátneho rozpočtu. Je teda zrejme, že DPH uplatnená na časť ceny (výstupov) týkajúcej sa nákladov na infraštruktúru bola už odvedená.

Ak by DPH na vstupe z obstarania Infraštruktúry nebola odpočítateľná alebo by sa DPH mala platiť na výstupe pri jej prevode na Orgány, vnímame tu porušenie základných zásad DPH - buď je DPH na výstupe zaplatená dvakrát z tej istej veci (raz klientmi pri nákupe hlavného produktu, raz zdaniteľnou osobou pri bezodplatnom prevode Orgánom) alebo vstupnú DPH z nákupov, ktoré boli zahrnuté v cene dodávky na výstupe s uplatnenou DPH, nie je možné odpočítať.

Aj rozsudok C-132/16 Iberdrola, spolu s mnohými ďalšími, uvádza, že účelom systému odpočítania DPH je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorá je splatná alebo bola zaplatená v rámci celej jeho ekonomickej činnosti. Systém DPH následne zaisťuje neutralitu zdaňovania všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledok za predpokladu, že samy osebe podliehajú



Princíp DPH neutrality by neplatil, ak by DPH na vstupe nebola odpočítateľná (zatiaľ čo hlavný dodávaný produkt absorbujúci tieto vstupy do svojej ceny podlieha DPH) alebo ak by DPH na výstupe bola uplatnená na bezodplatnú dodávku a súčasne aj na hlavný dodávaný produkt z tej istej čiastky v ňom zahrnutej.

zásadám DPH. Oba tieto princípy by boli porušené, ak by DPH na vstupe nebola odpočítateľná (zatiaľ čo hlavný dodávaný produkt absorbujúci tieto vstupy do svojej ceny podlieha DPH) alebo DPH na výstupe by bola uplatnená na bezodplatnú dodávku a súčasne aj na hlavný dodávaný produkt z tej istej čiastky v ňom zahrnutej.

V tejto súvislosti treba spomenúť, že dokonca aj v rozsudku C-48/97 Kuwait Petroleum, kde SDEÚ potvrdil povinnosť odvodu DPH z tovarov dodaných zákazníkovi zadarmo v marketingovej akcii, bol hlavný argument, že zdaniteľná

osoba nepreukázala, že náklady na tieto tovary boli zahrnuté v cene zdaňovaných produktov.

Že bezodplatné práce odovzdané obci nezakladajú povinnosť odviest DPH z bezodplatného dodania explicitne potvrdzuje aj SDEÚ v prípade C-528/19 Mitteldeutsche. Okrem iných používa aj argumenty...práce na rozšírení verejnej mestskej cesty odovzdané mestu nepredstavujú situáciu bezodplatného dodania čl. 5(6) Šiestej smernice zakladajúce odvod DPH (bod 66), a...majú priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby a zdaniteľnými dodávkami a sú súčasťou ceny výstupnej transakcie zdaniteľnej osoby (bod 67).

OBMEDZENÉ ODPOČÍTANIE

Pre úplnosť ešte treba uviesť, že podľa čl. 176 Smernice sa DPH v nijakom prípade neodpočíta z výdavkov, ktoré nepatria výslovne do biznis výdavkov ako výdavky na luxusné predmety a služby a zábavu, nejaké kompetencie v oblasti obmedzení odpočítania DPH majú aj členské štáty. Sociálna a inžinierska Infraštruktúra nespadá do žiadneho z vyššie uvedených, ak nie je výslovne uvedená v právnych predpisoch členských štátov, ktoré spĺňajú zásady Smernice pre takú možnosť. ■

Záver

- pri sociálnej a inžinierskej Infraštruktúre vstupy/nákupy nevznikli na účely bezodplatného dodávania Orgánom, ale na účely byť schopný robiť developerský projekt a predat stavebné pozemky, byty a domy klientom zdaniteľnej osoby (developer) kvôli získaniu príjmu (keď nákupy boli stanovené ako podmienka úradmi), alebo zvýšiť príjem z tohto podnikania (keď sa sociálnu alebo inžiniersku Infraštruktúru developer rozhodol robiť kvôli dorovnaniu podmienok, konkurencie alebo získaniu konkurenčnej výhody);
- nákupy, bez ktorých nie je (podľa nejakého zákona) možné vykonať dodávku, sa musia považovať za majúce dostatočne priamu a bezprostrednú súvislosť s dodávkou pre účely DPH odpočítania (po zohľadnení faktu, že nepresiahli nevyhnutnú úroveň, aby umožnili zdaniteľnej osobe poskytovať svoje zdaniteľné dodávky);
- aj nákupy uskutočnené za účelom lepšieho predaja výstupných dodávok majú mať nárok na odpočítanie DPH;
- nie je nevyhnutné blokovat prepojenie nákupu Infraštruktúry s výstupnou zdaňovanou dodávkou zdaniteľnej osoby odklonením nákupu Infraštruktúry na „vedľajšiu“ bezodplatnú dodávku Orgánu;
- nie je potrebné fyzické začlenenia (použitie) nákupov do výstupných dodávok;
- nie vlastníctvo, ale použitie na vlastnú podnikateľskú činnosť je rozhodujúce pre odpočítanie DPH;
- keď niekto (klient) platí náklady zdaniteľnej osoby v rámci jeho ceny za dodávky tejto zdaniteľnej osoby, táto zdaniteľná osoba svoje náklady nepoužíva na svoje bezodplatné dodávky, alebo na dodávky na iný účel ako na podnikanie;
- účelom systému odpočítania DPH je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorú zaplatil v rámci celej ekonomickej činnosti. Toto by bolo porušené a princíp DPH neutrality by neplatil, ak by DPH na vstupe nebola odpočítateľná (zatiaľ čo hlavný dodávaný produkt absorbujúci tieto vstupy do svojej ceny podlieha DPH) alebo DPH na výstupe by bola uplatnená na bezodplatnú dodávku a súčasne aj na hlavný dodávaný produkt z tej istej čiastky v ňom zahrnutej.

15 % minimálna efektívna sadzba dane pre nadnárodné spoločnosti



- Partner poradenskej spoločnosti VGD SLOVAKIA s.r.o.
 - Daňový poradca a audítor
- Zameriava sa na oblasť medzinárodného zdaňovania a medzinárodného a európskeho daňového práva

Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.
viceprezident SKDP, vedúci MLK pre účtovníctvo



Radoslava v súčasnosti pracuje ako junior konzultant na oddelení daňového poradenstva spoločnosti VGD Slovakia. Vyštudovala Ekonomickú univerzitu v Bratislave, Národohospodársku fakultu. Už počas štúdia a v diplomovej práci sa venovala problematike Pillar II.

Ing. Radoslava Štrbková

Národná rada SR prijala zákon o dorovnávej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín na základe Smernice Rady (EÚ) 2022/2523

ÚVOD

Svet sa mení. Globalizácia a digitalizácia prinášajú so sebou nové výzvy v oblasti zdaňovania nadnárodných spoločností. Doterajšie zavedené opatrenia v oblasti medzinárodného zdaňovania nezaznamenali príliš veľký efekt na výber daní jednotlivých krajín z dôvodu presúvania ziskov a daňových základov do krajín s nízkym daňovým zaťažením. V októbri 2021 krajiny G20 a OECD dospeli v snahe o zmiernenie a zabránenie presúvaniu daňových povinností do jurisdikcií s nízkym alebo nulovým zdanením k plánu na aktualizáciu kľúčových prvkov medzinárodného daňového systému, ktorý už nie je vhodný pre globalizované a digitalizované hospodárstvo.¹ Dohodnuté riešenie pozostáva z dvoch

pilierov tzv. dvojpilierový model (2 Pillar Solution), pričom prvý pilier sa zameriava na zjednodušenie zdanenia príjmov veľkých digitálnych nadnárodných spoločností podľa miesta využitia služieb a produktov a druhý pilier zavádza 15 % minimálnu efektívnu sadzbu dane, ktorá sa stáva globálnym štandardom v zdaňovaní nadnárodných spoločností. Táto daňová reforma by mala viesť k väčšej spravodlivosti do medzinárodného zdaňovania a vytvoriť jednotný a konzistentný režim zdanenia. Globálne modelové pravidlá proti erózii základu dane (GloBE Model Rules) sú kľúčovou súčasťou tohto plánu a zabezpečujú, aby veľké nadnárodné spoločnosti platili minimálnu úroveň daní z príjmov vznikajúcich v každej jurisdikcii, v ktorej pôsobia.

VÝVOJ V OBLASTI ZAVEDENIA PRAVIDIEL PILLAR II NA MEDZINÁRODNEJ ÚROVNI

Pravidlá formulované na úrovni OECD, zverejnené v decembri 2021 s názvom „Daňové výzvy vyplývajúce z digitalizácie hospodárstva – globálne modelové pravidlá proti narúšaniu základu dane“, definujú modelové pravidlá zdanenia a implementačný rámec pre ich premietnutie do daňovej praxe jednotlivých štátov. Od zverejnenia Modelových pravidiel OECD vydalo v roku 2022 aj komentár k Modelovým pravidlám a usmernenie, ktoré bližšie špecifikuje bezpečné prístavy (Safe Harbours) a zmierňovací režim sankcií. Počas roka 2023 boli na úrovni OECD publikované tri administratívne usmernenia, ktoré dopĺňajú a menia komentár k Modelovým pra-

¹ OECD/G20, 2021. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. [online]. Dostupné z: [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/two-pillar-solution/)

vidlám. Európska únia rýchlo zareagovala na Modelové pravidlá OECD a Smernicou Rady (EÚ) 2022/2523 z 15. decembra 2022 (ďalej len „Smernica“) zaviedla pravidlá GloBE do práva EÚ.

Do právneho poriadku SR sa Smernica transponovala zákonom č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacíj dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dorovnávacíj dani“), ktorý Národná rada Slovenskej republiky schválila 8. decembra 2023.

Smernica, ktorej konečné znenie bolo po jednomyselnom súhlase uverejnené v Úradnom vestníku EÚ 22. decembra 2022, teda presne rok po zverejnení pôvodného návrhu Európskou komisiou, nadobudla účinnosť dňa 23. decembra 2022 a podľa predkladateľov predstavuje významný krok smerom k zabezpečeniu spravodlivého a rovnomerného zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v rámci Európskej únie. Táto Smernica sa zameriava na dosiahnutie niekoľkých kľúčových cieľov. Hlavným zámerom Smernice je obmedzenie daňovej konkurencie štátov v oblasti nízkeho efektívneho zdanenia príjmov právnických osôb. Cieľom je teda zaručiť spravodlivé zdaňovanie nadnárodných skupín bez ohľadu na miesto ich pôsobenia. Smernica síce vychádza z Modelových pravidiel, ale rozsah pôsobnosti Smernice v rámci EÚ siaha nad rámec týchto modelových pravidiel a okrem nadnárodných skupín podnikov zahŕňa aj veľké vnútroštátne skupiny, aby sa zaručil súlad so základnými právami a slobodami.

ZÁKLADNÉ PRAVIDLÁ PILLAR II

V rámci Smernice sú stanovené primárne zásady a princípy, ktoré ju riadia. Prvým je **pravidlo zahrnutia príjmov** (ďalej len „**pravidlo IIR**“), v súlade s ktorým je hlav-

ný materský subjekt nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny povinný zdaňovať príjem základných subjektov² v rámci skupiny, ktorých efektívna sadzba dane bola pod minimálnou úrovňou (t.j. 15 %). Aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu v dôsledku súčasného uplatňovania pravidiel IIR rôznymi materskými subjektmi v celom vlastníckom reťazci skupiny, pravidlo zahrnutia príjmov sa uplatňuje na základe princípu „zhora nadol“, čo znamená, že dorovnávaciu daň uplatňuje subjekt, ktorý je na vrchole alebo čo najbližšie k vrcholu reťazca vlastníctva v skupine nadnárodných podnikov, a tým je zvyčajne hlavný materský subjekt.³

Druhým pravidlom je **pravidlo pre nedostatočne zdanené zisky** (ďalej len „**pravidlo UTPR**“), ktoré predstavuje zabezpečovací mechanizmus pre pravidlo IIR a **aplikuje sa v prípade, ak sa hlavný materský subjekt skupiny nachádza v jurisdikcii tretej krajiny, v ktorej nie sú v platnosti pravidlá IIR, alebo ak je hlavný materský subjekt vylúčeným subjektom**. Smernica definuje toto pravidlo v čl. 1 ods. 1 písm. b) ako pravidlo „v súlade s ktorým základnému subjektu nadnárodnej skupiny podnikov vznikajú dodatočné hotovostné náklady na daň rovnajúce sa jeho podielu na dorovnávacíj dani, ktorá nebola uložená podľa pravidiel IIR vo vzťahu k nízko zdaneným základným subjektom skupiny“. Členské štáty zabezpečia, aby základné subjekty nachádzajú-

júce sa v Únii podliehali v členskom štáte, v ktorom sa nachádzajú, úprave rovnajúcej sa sume dorovnávacíj dane. V prípade, ak by mala skupina viacero základných subjektov v jurisdikciách uplatňujúcich dané pravidlo, tak podiel jednotlivých jurisdikcií na dorovnávacíj dani sa vypočíta na základe vzorca v ktorom sa zohľadňujú dva prvky – účtovná hodnota hmotného majetku v jurisdikcii a počet zamestnancov v jurisdikcii. Cieľom pravidla UTPR je zaistiť, aby aj spoločnosti, ktorých hlavný materský subjekt nie je usadený v krajine s prijatými pravidlami GloBE, platili spravodlivý podiel dane a nemohli sa vyhnúť minimálnemu zdaneniu. Členské štáty EÚ sú povinné dané pravidlo implementovať do vnútroštátnych právnych poriadkov tak, aby platilo pre účtovné obdobia začínajúce od 31. decembra 2024.⁴

K týmto dvom prvým a zásadným ustanoveniam Smernice je potrebné poznamenať, že MF SR sa zatiaľ rozhodlo netransponovať ich do nášho právneho poriadku a zvolilo si možnosť odkladu transpozície pravidiel IIR a UTPR. Smernica EÚ v záujme zachovania suverenity členských štátov stanovuje, že členský štát nemusí prijať povinné ustanovenia, ktoré zavádzajú pravidlá IIR a UTPR v prípade, ak sa na jeho území nenachádza viac než dvanásť hlavných materských subjektov skupín, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tejto Smernice. Uvedené dovoľuje čl. 50 ods. 1 Smernice pre šesť po sebe nasledujúcich účtovných období začínajúcich sa od 31. decembra 2023. V takomto prípade sa mohli členské štáty rozhodnúť zaviesť dobrovoľné pravidlo vnútroštátnej dorovnávacíj dane (ďalej len „pravidlo QDMTT“), ktoré umožňuje, aby sa dorovnávacíj daň vyberala v jurisdikcii, v ktorej došlo k zdaneniu pod úrovňou 15 %.

Pravidlo QDMTT, umožňuje jurisdikciám vyrubiť dorovnávaciu daň subjektom nachádzajúcim sa na ich území v prípade, ak boli ich príjmy zdanené pod úrovňou efektívnej sadzby dane 15 %, čo znamená, že príjem daných subjektov nebude pred-



Pravidlo QDMTT, umožňuje jurisdikciám vyrubiť dorovnávaciu daň subjektom nachádzajúcim sa na ich území v prípade, ak boli ich príjmy zdanené pod úrovňou efektívnej sadzby dane 15 %.

2 Základným subjektom je subjekt, ktorý je súčasťou nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny. Základným subjektom je tiež stála prevádzka reň hlavného subjektu.

3 SMERNICA RADY (EÚ) 2022/2523 zo 14. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii (Ú. v. EÚ L 328/1, 12. 2. 2022, s. 2)

4 Čl. 12 a 14 SMERNICE RADY (EÚ) 2022/2523 zo 14. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii (Ú. v. EÚ L 328/1, 12. 2. 2022)

metom zdanenia cez pravidlá IIR a UTPR v zahraničí. Slovenská republika, rovnako ako aj ostatné členské štáty, disponovala možnosťou, avšak nie povinnosťou implementovať predmetné pravidlo do svojho vnútroštátneho právneho systému. Členské štáty EÚ, ktoré sa rozhodli pre uplatňovanie QDMTT boli povinné oznámiť toto rozhodnutie Európskej komisii. Zároveň mali povinnosť informovať o tom, či sa rozhodli odložiť uplatňovanie pravidiel IIR a UTPR.

VNÚTROŠTÁTNA DOROVNÁVACIA DAŇ

MF SR sa rozhodlo transponovať do slovenského právneho poriadku pravidlo QDMTT. Ako argument sa v dôvodovej správe uvádza, že „SR sa vzhľadom na svoje postavenie tzv. zdrojového štátu/dovozcu kapitálu s nízkym počtom materských subjektov a vyšším počtom dcérskych subjektov a zároveň v záujme zamedzenia zdanenia príjmov dotknutých subjektov v zahraničí, rozhodla zabezpečiť minimálne zdanenie vo forme vnútroštátnej dorovnávacjej dane“⁵.

V tejto súvislosti bol schválený **zákon o dorovnávacjej dani**. Je potrebné povedať, že transpozičná úprava zákona je v 47 paragrafoch a 7 častiach a ide o veľmi komplikované čítanie. Správny výklad a aplikácia tohto zákona si vyžaduje znalosť základných pojmov, ktoré sú v ňom obsiahnuté. Tieto pojmy nadobúdajú v tomto zákone novú obsahovú šírku a nemožno ich považovať za totožné s pojmi z doterajšej daňovej legislatívy. Aktuálne sa pripravuje novela zákona o dorovnávacjej dani, aby sa zabezpečil súlad zákona s komentárom k Modelovými pravidlami OECD. Novela by mala vstúpiť do platnosti od 1. januára 2025.⁶

Zákon sa vzťahuje **na základné subjekty nachádzajúce sa v Slovenskej republike, ktoré sú členmi nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny, ktorá dosahuje v kon-**

SR sa vzhľadom na svoje postavenie tzv. zdrojového štátu/dovozcu kapitálu s nízkym počtom materských subjektov a vyšším počtom dcérskych subjektov a zároveň v záujme zamedzenia zdanenia príjmov dotknutých subjektov v zahraničí, rozhodla zabezpečiť minimálne zdanenie vo forme vnútroštátnej dorovnávacjej dane.

solidovanej účtovnej závierke svojho hlavného materského subjektu ročné výnosy aspoň 750 000 000 EUR, vrátane výnosov vylúčených subjektov, a to najmenej v dvoch účtovných obdobiach zo štyroch účtovných období bezprostredne predchádzajúcich analyzovanému účtovnému obdobiu. Zákon sa taktiež vzťahuje na spoločné podniky a subjekty pridružené k spoločnému podniku založené v SR.⁷ MF SR odhaduje, že aktu-

Zákon sa vzťahuje na základné subjekty nachádzajúce sa v Slovenskej republike, ktoré sú členmi nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny, ktorá dosahuje v konsolidovanej účtovnej závierke svojho hlavného materského subjektu ročné výnosy aspoň 750 000 000 EUR.

álne sa na Slovensku nachádza približne 5 000 daňových subjektov, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti zákona o dorovnávacjej dani.⁸ Prahová hodnota príjmov, ktorá sa používa na určenie rozsahu globálnej minimálnej dane, je vo všeobecnosti rovnocenná s prahovou hodnotou používanou na vykazovanie správ podľa jednotlivých krajín (tzv. “Country-by-Country Reporting”), ktorú musia spoločnosti podávať na základe prijatého opatrenia BEPS – Akcia 13.⁹ Podanie CbCR správy indikuje, že skupina s vysokou mierou pravdepodobnosti spadá do rozsahu pôsobnosti zákona o dorovnávacjej dani.

Zákon o dorovnávacjej dani vymedzuje na aké subjekty sa nevzťahuje, ide o tzv. vylúčené subjekty, ktorými sú verejnoprávne subjekty, medzinárodné organizácie, neziskové organizácie, dôchodkové fondy, investičné fondy a investičné subjekty v oblasti nehnuteľností, ktoré sú hlavnými materskými subjektmi. Rovnako sa Smernica ani zákon o dorovnávacjej dani nevzťahuje na subjekty, ktorých najmenej 95 % hodnoty je vlastnených priamo alebo prostredníctvom vylúčených subjektov a pôsobia výlučne alebo takmer výlučne s cieľom držby aktív alebo investovania finančných prostriedkov v prospech týchto vylúčených subjektov, či subjekty, ktoré vykonávajú len doplnkové činnosti k tým, ktoré vykonávajú uvedené vylúčené subjekty. Do pôsobnosti zákona o dorovnávacjej dani taktiež nespádajú subjekty, ktorých najmenej 85 % hodnoty je vlastnených priamo alebo prostredníctvom vylúčených subjektov a ak takmer celý ich príjem pochádza z podielov na zisku (dividend), alebo zo ziskov, alebo strát vzniknutých v súvislosti s vlastníckym podielom, ktoré sú vylúčené z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty. Vylúčením daných subjektov sa zabezpečuje, že nové daňové opatrenia a pravidlá sa uplatňujú iba na relevantné subjekty, ktoré by mohli prispievať k problematickým daňovým praktikám, na ktoré je Smernica zameraná.¹⁰

5 Slov-lex, Zákon 507/2023 Z.z. o dorovnávacjej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, Dôvodová správa. [online]. Dostupné z: [Legislatívny proces - SLOV-LEX](#)

6 Slov-lex, Návrh novely zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. [online]. 07. 09. 2023. Dostupné z: [Legislatívny proces - SLOV-LEX](#)

7 Ust. § 3 ods. 1 zákona č. 507/2023 Z. z.

8 Úrad vlády SR, Analýza vplyvov na podnikateľské prostredie. [online]. Dostupné z: [Detail materiálu | Portal OV \(gov.sk\)](#)

9 OECD/G20, 2023. Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two). [online]. str. 12. Dostupné z: [Minimum Tax Implementation Handbook \(Pillar Two\) \(oecd.org\)](#)

10 Ust. § 3 ods. 3 zákona č. 507/2023

Dorovnávací daň vychádza z troch základných veličín a to z výpočtu oprávneného príjmu (resp. oprávnenej straty), z výpočtu upravených zahrnutých daní a z výpočtu efektívnej sadzby dane. Základným pravidlom pri výpočte efektívnej sadzby dane a dorovnávací dane je, že sa bude počítať spoločne za všetky základné subjekty skupiny nachádzajúce sa v Slovenskej republike. Všeobecné a osobitné pravidlá, ktoré majú vplyv na konečnú výšku oprávneného príjmu, resp. oprávnenej straty sú vymedzené v § 5 až 15 zákona o dorovnávací dani. Oprávneným príjmom alebo stratou základných subjektov sa rozumie zisk alebo strata týchto základných subjektov za príslušné zdaňovacie obdobie určené podľa účtovného štandardu použitého pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky hlavného materského subjektu pred konsolidáčnymi úpravami alebo vykázané v individuálnej účtovnej závierke podľa osobitného predpisu.¹¹ Zisk alebo strata základného subjektu sa následne upraví o rôzne položky, akými sú napr. náklady na daň, vylúčené dividendy, vylúčený zisk alebo strata, zákonom neuznané náklady, chyby predchádzajúcich období, dôchodkové náklady atď. Následne sa vypočíta efektívna sadzba dane, ktorá je podielom sumy upravených zahrnutých daní základných subjektov a čistým oprávneným príjmom základných subjektov. Upravenými zahrnutými daňami sa majú na mysli vykázané splatné náklady na daň z príjmov za dané účtovné obdobie, ktoré sú v zmysle tohto zákona upravené o rôzne položky, ako napr. upravená odložená daň z príjmov. V prípade, ak bude efektívna sadzba dane nižšia ako minimálna sadzba dane (15 %), základným subjektom sa vypočíta suma dorovnávací dane v sadzbe tohto rozdielu. Dorovnávací daň sa následne prepočíta na jednotlivé základne subjekty nachádzajúce sa v SR. V prípade, ak by základné subjekty dosiahli čistú oprávnenú stratu, tzn. rozdiel medzi oprávneným príj-

mom a oprávnenou stratou základných subjektov by bol záporný, efektívna sadzba dane by sa v takomto prípade nepočítala.

Zákon počíta aj s **výnimkami** z výpočtu dorovnávací dane. Jednou z nich je **výnimka na základe malého rozsahu priemerných výnosov, príjmu alebo straty**. Podávajúcí subjekt¹² sa môže rozhodnúť, že dorovnávací daň za príslušné účtovné obdobie sa rovná nule. Ide o prípady, kedy priemerné výnosy všetkých základných subjektov v jurisdikcii sú nižšie ako 10 miliónov EUR a zároveň priemerný príjem (zisk) alebo strata všetkých základných subjektov je nižšia ako 1 milión EUR.¹³ Ďalšou výnimkou z výpočtu dorovnávací dane je **výnimka na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov, tzv. bezpečné prístavy**, čím sa myslí Country by Country Report (CbCR). Podľa tejto výnimky základné subjekty nachádzajúce sa v Slovenskej republike nebudú podliehať dorovnávací dani, ak za príslušné účtovné obdobie splnia aspoň jednu z troch nasledujúcich podmienok:

1. nadnárodná skupina podnikov alebo veľká vnútroštátna skupina nevykáže v CbC reporte výnosy za základné subjekty vyššie ako 10 miliónov EUR a úhrnná suma zisku alebo straty základných subjektov pred zdanením vykázaných v tomto reporte je nižšia ako milión EUR;
2. ak zjednodušená efektívna sadzba dane základných subjektov v SR v účtovnom období je rovná alebo vyššia ako prechodná sadzba dane (2024 – 15 %, 2025 – 16 %, 2026 – 17 %);
3. ak suma zisku alebo straty základných subjektov pred zdanením vykázaná v CbC reporte sa rovná alebo je nižšia ako suma vylúčeného príjmu na základe ekonomickej podstaty vypočítaná za základné subjekty.¹⁴

Výnimku z výpočtu dorovnávací dane na základe kvalifikovanej správy podľa

jednotlivých štátov je možné uplatniť na účtovné obdobia začínajúce od 31. decembra 2023 do 31. decembra 2026 a končiacie najneskôr 31. júla 2028, keďže aktuálne má len prechodnú platnosť.¹⁵

Nevyriešenou otázkou zákona je skutočnosť, že dorovnávací daň by sa aplikovala aj na základné subjekty v rámci konsolidovaných celkov, **kde výška efektívnej daňovej sadzby je nižšia ako 15 % iba z dôvodu, že subjekt využíva daňový investičný stimul poskytnutý vládou, využíva patent box alebo si uplatňuje superodpočet alebo odpočet výdavkov na investície na Priemysel 4. 0**. Na žiadosť skupiny G20 OECD zverejnila usmernenie v ktorom si môžu jednotlivé krajiny preveriť vplyv minimálnej efektívnej dane na domáce daňové stimuly. OECD dospela k záveru, že „aj naďalej bude možné využívať daňové stimuly na podporu investícií“, avšak „rozsah akým budú jednotlivé stimuly ovplyvnené, sa výrazne líši.“ Predpokladajú, že pravidlá GloBE „pravdepodobne zvýšia celkovú kvalitu ponúkaných daňových stimulov“,¹⁶ keďže odporúčajú krajinám zvážiť prechod z príjmových na výdavkové stimuly. Nemožno konštatovať, že by predmetné usmernenie mohlo štátom napomôcť pri riešení problematiky kompatibility a aplikovateľnosti minimálnej efektívnej dane a daňových stimulov v praxi. Podľa OECD je zavedenie pravidiel Pillar II príležitosťou pre štáty na prehodnotenie ich systému daňových stimulov a elimináciu tých stimulov, ktorých náklady prevyšujú prínosy. OECD argumentuje, že získané príjmy z Pillar II by krajiny mali investovať do pracovného kapitálu, dopravnej infraštruktúry, rozvoja digitálnych sietí a iných faktorov, ktoré umožnia krajine zachovať si atraktivnosť pre investorov aj po zavedení minimálnej dane pre nadnárodné spoločnosti.

Nové pravidlá sa aplikujú výhradne na subjekty s výnosmi presahujúcimi 750 miliónov EUR v najmenej dvoch účtovných

11 Ust. § 5 zákona č. 507/2023 Z. z.

12 Podávajúcim subjektom je subjekt, ktorý podáva oznámenie s informáciami na určenie dorovnávací dane podľa § 39. Ak sa v SR nachádza viacero základných subjektov skupiny, môžu si medzi sebou určiť jeden miestne určený subjekt, ktorý za nich splní oznamovaciu povinnosť podľa § 39 zákona o dorovnávací dani.

13 Ust. § 31 zákona č. 507/2023 Z. z.

14 Ust. § 32 zákona č. 507/2023 Z. z.

15 Slov-lex, Zákon 507/2023 Z.z. o dorovnávací dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, Dôvodová správa. [online]. Dostupné z: [Legislatívny proces - SLOV-LEX](https://legislativny-proces-slov-lex)

16 OECD, 2022. Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax. [online]. str. 52 bod 80. Dostupné z: [Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](https://www.oecd-ilibrary.org/tax-today/considering-tax-incentives-after-the-globe-rules)

obdobíach zo štyroch účtovných období bezprostredne predchádzajúcich analyzovanému účtovnému obdobiu. V dôsledku toho daňové zvýhodnenia poskytované malým a stredným podnikom, začínajúcim podnikom a podnikom so strednou kapitalizáciou zostanú nedotknuté. Spoločnostiam, ktorým sú poskytované daňové stimuly by mohlo pomôcť aj ustanovenie v § 23 zákona o dorovnávej dani teda vylúčenie príjmov na základe ekonomickej podstaty. Pri výpočte čistého oprávneného príjmu, ktorý je potrebné vypočítať pre zistenie dorovnávej dane základného subjektu, je podľa § 23 zákona o dorovnávej dani možné čistý oprávnený príjem znížiť o sumu vylúčených príjmov na základe ekonomickej podstaty, ktorá sa rovná súčtu sumy vyňatých mzdových nákladov a sumy vyňatého hmotného majetku.¹⁷ Vzhľadom na toto ustanovenie OECD argumentuje, že v prípade spoločností, ktoré na svoju podnikateľskú činnosť využívajú značné množstvo pracovnej sily alebo hmotného majetku a znižujú si svoj oprávnený príjem o sumu vylúčených príjmov na základe ekonomickej podstaty, sa na nich s veľkou pravdepodobnosťou nové pravidlá vzťahovať nebudú. V prvom roku pôsobnosti tohto zákona o dorovnávej dani si môžu základné subjekty znížiť čistý oprávnený príjem až o 9,8 % uznaných mzdových nákladov na uznaných zamestnancov a o 7,8 % účtovnej hodnoty uznaného hmotného majetku nachádzajúceho sa v Slovenskej republike. Avšak percentá vyňatého hmotného majetku a mzdových nákladov, o ktoré bude možné znížiť čistý oprávnený príjem, sa budú každým rokom znižovať až do roku 2033, kedy dosiahnu finálnu úroveň 5 % a 5 %.¹⁸

Európsky hospodársky a sociálny výbor¹⁹ a tiež Európsky výbor regiónov²⁰ vyjadrili vo svojich stanoviskách pripomienky k Smernici. Považujú za absolútne nevyhnutné, aby pravidlá nezvyšovali byrokratickú záťaž podnikov, a aby daňové

ustanovenia, ktoré prijímajú parlamenty jednotlivých členských štátov ako zámerne investičné stimuly, neboli danými pravidlami neutralizované. Aj v rámci medzirezortného pripomienkového konania zákona o dorovnávej dani v SR bolo vznesených niekoľko pripomienok, aby nové pravidlá zohľadňovali superodpočet nákladov na výskum a vývoj a superodpočet nákladov na investície do Priemyslu 4. 0. Avšak neúspešne, keďže takéto úpravy nie sú v súlade s modelovými pravidlami OECD ani v súlade so Smernicou.

SPRÁVA DOROVNÁVEJ DANE

Zdaňovacím obdobím dorovnávej dane je účtovné obdobie, za ktoré hlavný materský subjekt nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny podnikov zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku.²¹ V prípade, že skupina zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku podľa hospodárskeho roka a nie kalendárneho roka, napr. ak má skupina účtovné obdobie hospodársky rok od 1. 6. 2023 do 31. 5. 2024 prvým sledovaným obdobím pre účely dorovnávej dane bude účtovné obdobie od 1. 6. 2024 do 31. 5. 2025.

Podľa § 40 zákona o dorovnávej dani je daňovník povinný elektronickými prostriedkami podať správcovi dane najneskôr **do 15 mesiacov** od skončenia zdaňovacieho obdobia (obdobie, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtov-

ná závierka) oznámenie s informáciami na určenie dorovnávej dane, do toho istého času podať daňové priznanie a zaplatiť dorovnávaciu daň. V prípade, ak je zdaňovacie obdobie prechodným rokom (t.j. ide o prvé účtovné obdobie, v ktorom nadnárodná skupina podnikov alebo veľká vnútroštátna skupina patrí do rozsahu pôsobnosti tohto zákona), **lehota na podanie sa predĺži o tri kalendárne mesiace.**²² To znamená, že **prvé oznamovacie povinnosti, vypočítať a odvieť dorovnávaciu daň bude potrebné zrealizovať do 30. júna 2026 za rok 2024.**

Lehotu na podanie oznámenia na určenie dorovnávej dane a lehotu na podanie daňového priznania nie je možné predĺžiť ani odpustiť jej zmeškanie. Formulár na podanie oznámenia s informáciami na určenie dorovnávej dane určí FR SR a zverejní ho na svojom webovom sídle. Na otázku, kedy môžeme očakávať zverejnenie formulára k dorovnávej dani, však nevedeli odpovedať ani pracovníčky MF SR. Pokiaľ daňový subjekt takéto oznámenie resp. daňové priznanie v ustanovenej lehote nepodá, správca dane mu uloží pokutu od 1.500 EUR až do výšky 50.000 EUR, a to aj opakovane.²³ Ako prekvapivé sa v tomto kontexte javí vyjadrenie NBS, ktoré zaznelo v rámci medzirezortného pripomienkového konania, ktorá konštatuje, že maximálna výška pokuty (50.000 EUR) je relatívne nízka.

Úplné aplikovanie nových pravidiel do praxe bude zložité a bude si vyžadovať značné množstvo času a úsilia. Daňové orgány vo všetkých členských štátoch budú musieť vyvinúť systémy a postupy na výpočet nových daňových povinností a výber daní. Vzhľadom na to, že zákon je stále vo fáze implementácie, nemáme zatiaľ žiadne empirické skúsenosti z praxe.

Nakoľko je téma minimálnej efektívnej dane veľmi komplexná, určite sa k nej ešte vrátíme nielen na stránkach Bulletinu SKDP, ale aj pri ďalších odborných diskusiách. ■

Prvé oznamovacie povinnosti, vypočítať a odvieť dorovnávaciu daň bude potrebné zrealizovať do 30. júna 2026 za rok 2024.

17 Ust. § 23 zákona č. 507/2023 Z. z.

18 Ust. § 23 ods. 4 zákona č. 507/2023 Z. z.

19 Úradný vestník Európskej únie, 2022. Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru – Návrh smernice Rady o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdaňovania nadnárodných skupín v Únii. [online]. Dostupné z: [Smernica Európskeho parlamentu a Rady \(EÚ\) 2023/... z 13. septembra 2023 o energetickej efektívnosti a o zmene nariadenia \(EÚ\) 2023/955 \(prepracované znenie\) \(europa.eu\)](#)

20 Úradný vestník Európskej únie, 2022. Stanovisko Európskeho výboru regiónov – Zabezpečenie globálnej minimálnej úrovne zdaňovania nadnárodných skupín v Únii. [online]. Dostupné z: [Stanovisko Európskeho výboru regiónov – Zabezpečenie globálnej minimálnej úrovne zdaňovania nadnárodných skupín v Únii \(europa.eu\)](#)

21 Ust. § 38 zákona č. 507/2023 Z. z.

22 Ust. § 39 a § 40 zákona č. 507/2023 Z. z.

23 Ust. § 43 zákona č. 507/2023 Z. z.

Najvyšší správný súd České republiky

Esenciálně náklady při dani z příjmu právnických osob - zásadné rozhodnutí rozšířeného senátu

Uznesenie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.k. 8 Afs 296/2020-133 z 13. februára 2024



Právne predpisy:

- § 24 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu
- § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov



Právna veta

1. Daňovou uznateľnosť výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.
2. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznateľnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

Obsah rozhodnutia

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Barbary Pořízkové, Radovana Havelce, Lenky Krupičkové, Petra Mikeše, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 19, zast. Rambousek a partner a.s., se sídlem Kříšťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Měsarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/520011432807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018 50,

takto:

1. Daňovou uznateľnosť výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.
2. Neprokázeli daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznateľnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.
3. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí osmému senátu.

Odůvodnění:

I. DOSAVADNÍ PRŮBĚH DAŇOVÉHO A SOUDNÍHO ŘÍZENÍ

1. Předmětem sporu je otázka, zda i při nezpochybnění podstatné části účetnictví (daňové evidence) je při neprokázání daňové uznateľnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) za existující zboží či službu nutno stanovit daň dle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Jinými slovy, zda je třeba při stanovení daně správcem daně zohlednit tzv. esenciálně výdaje (náklady) v situaci, kdy zboží či služby byly skutečně pořízeny, avšak daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící daňové uznateľnosti výdaje vynaloženého na toto zboží či službu, aniž



Rozšířený senát NSS ČR sa zaoberal otázkou, či je potrebné pri určení dane z príjmov správcom dane zohľadniť tzv. esenciálně náklady v situácii, keď tovar či služby boli skutočne obstarané, avšak daňový subjekt nepreukáže okolnosti svedčiace daňovej uznateľnosti výdavku vynaloženého na tento tovar alebo službu.

by zároveň byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence) a nejsouli zbývající nezpochybněné výdaje dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného příjmu.

2. Žalobkyni nebyly ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 správcem daně a následně ani žalovaným uznány jako daňově uznatelné náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, náklady vynaložené za pomocné stavební práce vyfakturované dodavateli Dionita Stav s.r.o., STOYKA INVEST s.r.o. a Gerona Gold s.r.o. Žalobkyně totiž neprokázala, že práce přijala od deklarovaných dodavatelů, neprokázala jejich rozsah ani jejich cenu. Faktické provedení prací, jakož i tvrzení žalobkyně o nemožnosti provedení pomocných stavebních prací za pomoci vlastních zaměstnanců, nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Daň byla stanovena na základě dokazování.



Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný mal uznať ako daňovo uznateľné náklady (výdavky) na pomocné stavebné práce v rozsahu podľa znaleckého posudku. Krajský súd žalobe vyhovel. Žalovaný podal vo veci kasačnú sťažnosť.

3. Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný měl jako daňově uznatelné uznat náklady v rozsahu a částce dle znaleckého posudku. Práce byly provedeny v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů (výnosů), a je proto nelogické, aby žalovaný náklady vyloučil, jestliže má za prokázané, že pomocné práce byly realizovány. **Krajský soud žalobě vyhověl s odůvodněním, že nelze připustit, aby žalobkyní uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pomínuty. To podle krajského soudu platí i v situaci, kdy pracovníci pravděpodobně provádějí pomocné práce v rozporu s předpisy o zaměstnanosti, tzv. „na černo“, popř. jako osoby samostatně výdělečně činné, např. v rámci tzv. švarcsystému. Bylo na správci daně, aby daň stanovil podle pomůcek, pokud nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů.** Krajský soud připustil, že judikatura NSS není v tomto ohledu zcela jednotná. Pro výraznou skutkovou podobnost aplikoval na nyní posuzovanou věc rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 35, MT – STOFI, který nepovažuje jinou judikaturou za překonaný. Správní orgány tak chybně neprovedly zjištění tzv. esenciálních nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (je-

jich minimální nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).

4. **Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. K esenciálním nákladům v kasační stížnosti mj. uvedl, že neshledává judikaturu NSS nejednotnou. Naopak odkázal na judikaturu, která je podle něj jednoznačně v rozporu se závěry krajského soudu.** Za rozsudek shrnující dosavadní přístup NSS označil rozsudek ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 45. Krajský soud v projednávané věci vůbec nezohlednil předpoklady pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Správci daně ani žalobkyně nikdy nevedli řízení směrem ke zpochybnění podstatné části účetnictví žalobkyně. Pro přiznání esenciálních nákladů musí být současně splněny dvě podmínky: (1) neexistence pochybností o existenci nákladů (být např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. V posuzovaném případě nebyla naplněna ani jedna podmínka. Stěžovatel argumentaci podpořil tabulkou, ze které plyne podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě, k celkovým „provozním“ nákladům i celkovým nákladům za rozhodná zdaňovací období. Podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě za zdaňovací období 2011 činí 7,49 %, za zdaňovací období 2012 pak 1,88 %; podíl vyloučených nákladů k celkovým provozním nákladům za zdaňovací období 2011 představuje 6,82 % a za zdaňovací období 2012 činí 1,64 %; a podíl vyloučených nákladů k celkovým nákladům za zdaňovací období 2011 je 6,75 % a za zdaňovací období 2012 je 1,62 %.

II. POSTOUPENÍ VĚCI ROZŠÍŘENÉMU SENÁTU

5. Osmý senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že je naplněn důvod k postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť existuje rozporná judikatura jednotlivých senátů tohoto soudu, respektive osmý senát dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v některých rozsudcích NSS (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Jednotlivé senáty NSS odlišně přistupují k výkladu ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu při přechodu na pomůcky a s tím souvisejícím přiznáváním esenciálních nákladů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 98 odst. 1 daňového řádu).



Ôsmý senát NSS ČR pri predbežnom prerokovaní veci vzhľadom na rozdielnosť v judikatúre k danej právnej otázke a postúpil vec rozšírenému senátu.

6. **Předkládající senát si je vědom skutečnosti, že přechodem na pomůcky při stanovení daně se rozšířený senát již zabýval v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/20**

15 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním.“ Toto usnesení blíže nevymezuje, zda i zpochybnění marginální části účetnictví, resp. konkrétního nákladu či druhu nákladu, může vést k nedostatečně spolehlivému stanovení daně, tj. nutnosti přechodu na pomůcky, popř. sjednání daně. Tuto základní otázku nicméně navazující judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá odlišně. Ukazuje se, že je proto třeba, aby rozšířený senát kritéria přechodu na pomůcky dále rozvedl.

- 7. Jednu linii** představuje zejména judikatura druhého senátu (první linie). Druhý senát považuje za nezbytné přejít na pomůcky i v situacích, kdy není účetnictví daňového subjektu zpochybněno jako celek, ale zpochybněn je určitý konkrétní výdaj (náklad) či druh výdajů (např. výdaje na provoz vozidel, výdaje na stavební práce), popř. výdaje daňového subjektu jsou, po vyloučení konkrétních daňově účinných výdajů, nedostatečné k uskutečnění dotčené zakázky. Dle druhého senátu „*neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 68). Nicméně jednání se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout*“ (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 35, MT – STOFI, bod 23). Druhý senát se tak i v případě zpochybnění marginální části účetnictví přiklání k přechodu na pomůcky (viz rozsudek ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 30, body 26 a 27).
- 8. Druhá linie** judikatury prochází více senáty a v zásadě vychází z úvahy, dle které neunesení důkazního břemeno ve vztahu ke konkrétnímu výdaji [skupině výdajů (nákladů)], neznamená bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) výdajů v situaci, kdy u jím uplatněného výdaje neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání výdaje jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. V takovýchto případech není namísto „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům esenciální výdaje. Pro přiznání tzv. esenciálních výdajů nepostačuje pouze to, že daňový subjekt konkrétní výdaj, či skupinu výdajů alespoň v minimální výši musel vynaložit. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně

učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, kteří plní své povinnosti řádně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019 28 (body 21 a 22), rozsudek ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 39, rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 41 (bod 37), rozsudek ze dne 10 Afs 6/2018, rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 35, *FII GROUP* (bod 27)).



Na dvojkoľajnosť judikatúry NSS ČR ohľadom priznaných esenciálnych výdavkov (nákladov) poukazujú rozsudky krajských súdov, strany sporu a tiež odborná literatúra.

- 9.** Na dvojkoľajnosť judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně přiznání esenciálních výdajů (nákladů) poukazují rozsudky krajských soudů, strany sporu a také odborná literatura [srov. RADVAN, M. a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. (online) 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2018, s. 39].
- 10.** První senát v rozsudku č. j. 1 Afs 206/2020 39 dospěl k závěru, že rozpory v judikatuře nejsou. V bodě 57 konstatoval, že „*Nejvyšší správní soud po shrnutí uvedené rozhodovací praxe nepřisvědčuje krajskému soudu v tom, že by existovaly dvě (vzájemně rozporné) judikaturní linie kasačního soudu týkající se uplatnění tzv. esenciálních výdajů.*“ První senát jednotnost judikatury odůvodnil tím, že esenciální výdaje lze podle dosavadní judikatury přiznat tehdy, pokud není pochyb o existenci určitých výdajů, jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zároveň je lze přiznat pouze v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence). První senát ovšem připustil, že se může zdát, že v jednotlivých případech je „podstatná“ část účetnictví vykládána různě. Ke stejnému závěru dospěl první senát také v bodě 80 rozsudku ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020 45, a ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 45, v bodě 58.
- 11. Předkládající senát ovšem shledává významné judikaturní rozpory právě ve výkladu pojmu „podstatná část účetnictví“.** V rozsudku č. j. 2 Afs 186/2019 30 shledal NSS nutnost přejít na pomůcky, přestože správce daně vyloučil pouze 2 % z celkových nákladů. Ve věci sp. zn. 2 Afs 398/2017, *PITTNER Česká Lípa*, vyloučil správce daně náklady na provoz vozidel, tj. zatemněna byla pouze část účetnictví, avšak i v tomto případě soud shledal za nezbytné stanovení daně podle pomůcek. Naopak v rozsudku ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 35, *FII GROUP*, soud neshledal potřebu

přechodu na pomůcky, jelikož správce daně vyloučil pouze 10 % z celkových nákladů, tudíž nebylo zatemněno účetnictví jako celek, nýbrž pouze jeho část. Také v rozsudku č. j. 4 Afs 381/2019 41 bylo pro odmítnutí povinnosti správce daně přejít na pomůcky podstatné to, že správce daně neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů ve zdaňovacím období roku 2010. Soud konstatoval, že vyloučené výdaje nejsou způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek a přiznat esenciální výdaje.

- 12. Předkládající senát se ztotožňuje se druhou judikaturní větví, tedy že předpokladem přechodu na pomůcky je zatemnění účetnictví jako celku v rámci jednoho zdaňovacího období.** Přechod na pomůcky není vhodný v situacích, kdy vyloučené daňové účinné výdaje (náklady) představují pouhý zlomek celkově uplatněných výdajů (nákladů). Opačný závěr by vedl k tomu, že i vyloučení výdajů v řádu jednotek procent z celkově uplatněných výdajů by znamenalo stanovení daně podle pomůcek. Fakticky by tak z pomůcek učinilo primární způsob stanovení daně, což považuje osmý senát za principiálně chybné východisko. Poukazuje také na praktické komplikace spojené s přiznáváním esenciálních výdajů. Přiznání minimálně nutných výdajů v některých situacích může převýšit skutečně vynaložené výdaje daňového subjektu. V nyní posuzované situaci krajský soud připustil, že na stavbách mohly pracovat osoby tzv. „na černo“. V této situaci by i přiznané minimálně nutné náklady na pomocné práce za tržní ceny převyšovaly reálné náklady daňového subjektu. K přechodu na pomůcky je třeba přistupovat značně restriktivně i z toho důvodu, že se náklady (výdaje) daňového subjektu fakticky nespárují s výnosy (příjmy) jiného daňového subjektu, tudíž může docházet ve větší míře k daňovým podvodům, či tzv. „praní špinavých peněz“.
- 13. Stěžovatel ve vyjádření k postoupení věci rozšířenému senátu uvádí, že v pojetí druhého senátu esenciální výdaje představují výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, avšak jejich skutečná výše nebyla daňovým subjektem spolehlivě prokázána, tj. jinými slovy se jedná o výdaje v minimálně nutné vynaložené výši. Ke stanovení takových výdajů správcem daně dle stěžovatele a převažující judikatury dochází pouze při stanovení daně náhradním způsobem, tj. dle pomůcek či při sjednání daně, tedy výjimečně. Jednou ze zákonných podmínek pro přechod ze stanovení daně dokazováním na pomůcky je, že shromážděné důkazy jsou tak sporé či nevěrohodné, že daň nelze na jejich základě stanovit. Měli by správce daně sám stanovit výši esenciálního výdaje u každého konkrétního výdaje, který daňový subjekt neprokáže, stal by se z náhradního způsobu stanovení daně způsob primární. Takový postup je jednak v rozporu s § 98 odst. 1 daňového řádu; ve svém důsledku prolamuje důkazní břemeno daňového subjektu, resp. vede k jeho věcnému vyprázdnění a napomáhá nelegálními aktivitám. Slovy osmého senátu NSS „pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlazoval nedostatky v účetnictví**

daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že nesplnil své zákonné povinnosti“ (viz rozsudek ze dne 31. 8. 2010, č. j. 8 Afs 70/2009).

- 14. Stěžovatel zdůrazňuje, že možný přechod na pomůcky se vždy posuzuje ve vztahu k celému zdaňovacímu období, nikoli ve vztahu ke konkrétní zakázce či ke konkrétnímu plnění** (srov. § 134 odst. 2 daňového řádu). Kombinovat způsoby stanovení daně je nepřipustné, protože každý ze způsobu stanovení daně podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne dle 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 89). Přístup druhého senátu vede k porušení zásady rovnosti daňových subjektů, neboť ve svém důsledku zvýhodňuje ty subjekty, kteří si své zákonné povinnosti neplní a demotivuje daňové subjekty k plnění svých zákonných povinností.
- 15. Žalobkyně v reakci na postoupení věci rozšířenému senátu zdůrazňuje, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, nikoli vybírání daně v maximální možné výši.** V oblasti daňového práva platí mj. zásady zákonnosti, správnosti a daně nesmí být trestem. Z toho vyplývá, že daně musí být stanoveny přísně dle zákona a současně přísně věcně správně. Nikdy nesmí dojít k situaci, kdy by daň byla stanovena výrazně vyšší, než by správně měla být, tedy výrazně v rozporu s realitou vynaložených, byť jednotlivě obtížně doložitelných nákladů. Argumentaci, že takovému přístupu nelze vyhovět, protože pomůcky lze použít jen při zpochybnění podstatné části účetnictví, je nutné s ohledem na ústavní maximy odmítnout. Žalobkyně připomíná usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 29, dle kterého nelze pro použití pomůcek stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Odkazuje na důvodovou zprávu k § 98 daňového řádu, dle které i neunesení důkazního břemene může vést ke stanovení daně dle pomůcek.
- 16. K tvrzení předkládajícího senátu a stěžovatele, že stanovení esenciálních nákladů (výdajů) vytváří nerovné prostředí a podhoubí pro daňové podvody, žalobkyně připomíná, že volba vhodných pomůcek je plně v rukou správce daně. Je jeho úkolem zvolit odpovídající pomůcky a je to především správce daně, kdo svým postupem může daňovým podvodům bránit či volbou nevhodných pomůcek zmíněné podhoubí pro daňové podvody vytvářet.**

III. POSOUZENÍ VĚCI ROZŠÍŘENÝM SENÁTEM

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

- 17. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěli senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Druhý senát požaduje zohlednit esenciální výdaje na základě pomůcek za situace, kdy konkrétní uplatněný výdaj (skupina výdajů) nebyl daňovým subjektem prokázán, ale pro dosažení jeho příjmu musel být vynaložen a pouze nezpochybněnými výdaji nemohl daňový subjekt tohoto příjmu dosáhnout (viz**

např. rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 35, *MT – STOFI*, či rozsudek ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 30). Předkládající senát s odkazem na početnou judikaturu NSS naopak přiznání esenciálních výdajů na základě pomůcek odmítá, pokud je daňově vyloučena pouze marginální část celkových výdajů, a není tedy splněn předpoklad přechodu na pomůcky, protože daň lze ve vztahu ke zdaňovacímu období stanovit dokazováním (viz např. rozsudek ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019 28, rozsudek ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 39, rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 41, rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 46, rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 35, *FII GROUP*). Není ani sporné, že předložená otázka, respektive její podstata, je významná pro řešení posuzované kauzy.



Rozšířený senát dospěl k závěru, že jeho pravomoc vo veci je daná.

18. Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

19. Koncepcie daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení daňového subjektu konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného stanovení daně. I při tomto možném rozsahu zákonodárného uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod.
20. **Dle dlouhodobé a konstantní judikatury Ústavního soudu vytváří čl. 11 odst. 5 Listiny prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je mimo jiné zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (nález ÚS ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip rovnosti (nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Ústavní soud mnohokrát konstatoval, že „nemůže svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost“ (nález Pl. ÚS 29/08, bod 60). Ústavní soud proto není oprávněn v daňových otázkách hledat věcně správné, žádoucí či optimální řešení, nejen z pohledu samotné výše daně (sazby daně), tj. obecně daňové zátěže, ale též např. konstrukce da-**

ňového základu, formulace daňových úlev, způsobu určení daňové uznatelnosti konkrétního nákladu apod. (viz náleze ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20).

21. Jinými slovy, je v rukou zákonodárce, jakým způsobem vymezí daňové subjekty, tedy osoby, které podléhají daňové povinnosti; předmět daně tj. okruh příjmů či majetku, se kterými zákon spojuje daňovou povinnost včetně případného osvobození od daně; základ daně, tedy kvantitativní parametr pro určení výše daňové povinnosti a jeho úpravy; a konkrétní sazbu daně.



Základ dane patří k základným konštrukčným prvkom dane.

22. Základ daně patří k základním konstrukčním prvkům daně. Jedná se o částku, ze které se počítá daň. **Základem daně z příjmů (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle uvedeného zákona. Základem daně z příjmů nicméně není prostý rozdíl příjmů a výdajů, resp. výsledek hospodaření; ten je naopak třeba do základu daně upravit podle příslušných zákonných ustanovení, ať už směrem nahoru, tedy o položky zvyšující základ daně, či směrem dolů o položky základ daně snižující (viz zejména § 23 až § 25 zákona o daních z příjmů).**
23. Právě prizmatem výše uvedených principů a zákonných ustanovení je nutno nahlížet na otázku, zda i při nezpochybněné účetnictví (daňové evidenci) jako celku je při neprokázání okolností svědčících daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) za existující zboží či službu nutno správcem daně zohlednit esenciální výdaje a stanovit daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

III. B.1 Důkazní břemeno a stanovení daně dokazováním

24. Zákonodárce v § 1 daňového řádu vymezil cíl správy daně jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (viz § 1 odst. 3 daňového řádu).
25. Daňové řízení je proto postaveno na tom, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (§ 135 daňového řádu), tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tato břemena nese daňový subjekt v rámci dokazování, které vede správce daně. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé

výjimky stanovené zejména v § 92 odst. 5 daňového řádu. Správce daně např. prokazuje skutečností rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem či skutečností rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Právní předpisy tak neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má při správě daní své povinnosti v oblasti dokazování.

26. Shora uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jejich důsledkem je, že stanovení daně vychází primárně z tvrzení samotného daňového subjektu a zjištění její správné výše **se provádí dokazováním**.
27. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Uvedené ustanovení, jak již k obdobné právní úpravě § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2010, vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
28. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. **Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v otázce odčitatelných výdajů (nákladů) pro účely zjištění základu daně z příjmů zejména z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.**



Daňový subjekt má v prvním rade povinnost tvrdit skutečnosti relevantné pre jeho daňovú povinnosť.

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzova-

ně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány oděleně náklady a výnosy. (zvýraznění provedl rozšířený senát).

30. **Hlavním cílem odpočtu uznatelných nákladů je zdanění disponibilního zdanitelného příjmu na netto základě. Dosažení příjmu by totiž nebylo možné bez vynaložení výdajů (nákladů), a proto se má danit právě čistý příjem (P. Pasquale et al. *Fundamentals of Taxation*, IBDF, 2019, s. 90). Takto nastavená daň je ideální ve smyslu daňové efektivity [R. Broadway et al. *The Role and Design of the Corporate Income Tax. The Scandinavian Journal of Economics*, roč. 86(1), 1984, s. 288]. Zároveň je tímto způsobem zdaňování sledována schopnost daňového subjektu daň zaplatit.** V odvětvích, kde jsou vysoké výdaje a zisk se generuje množstvím produktu spíše než výší marže, by zdanění hrubého příjmu mohlo mít rdousící efekt a mohlo by vést k strukturální neschopnosti daňových subjektů tohoto odvětví daň platit, plnění by tedy mohlo být fakticky nemožné. To by ale bylo v rozporu se zásadami efektivního zákonodárství, které má ukládat jen splnitelné povinnosti. Dodržení ústavněprávních mezí, včetně zamezení rdousícího efektu (viz body [19] až [21] tohoto usnesení), je nicméně primárně věcí zákonodárce. Stejně tak, které z výdajů vynaložených daňovým subjektem uzná za daňově účinné a za jakých podmínek, a které naopak z daňově účinných výdajů zcela vyloučí (srov. § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů).
31. Daňový subjekt si dle zákonné úpravy stanovené zejména v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů od základu daně tedy nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové výdaje, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal (či ani neměl možnost získat, případně udržet si) zdanitelné příjmy. Jde tedy o výdaje (náklady), které – přinejmenším potenciálně – souvisí s příjmy (výnosy), pro které platí princip věcné shody (srov. také § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Pro posouzení výdajů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů nicméně není vždy rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené poplatníkem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že poplatník bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že výdaje, jež do daného okamžiku, kdy

se rozhodl od ďalšieho uskutečňovania pôvodného podnikateľského záměru upustiť, vynaložil, nebudou považované za náklady vynaložené za účelom dosaženi, zajišteni a udrženi príjmov (usneseni rozšíreného senátu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 64, č. 1984/2010 Sb. NSS, bod 18).

32. Oproti tomu v § 24 odst. 2 uvedeného zákona jsou stanoveny daňově uznatelné výdaje, které nemají jednoznačnou souvislost s příjmy. U těchto výdajů se okolnost, zda sledují dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, nezkoumá.



Daňový subjekt, ktorý výdaj zanesie do účtovníctva a následne do daňového priznania, je povinný v prípade pochybností preukázať, že daňovo odpočítateľné výdavky skutočne vynaložil, a to tým spôsobom, akým deklaroval na príslušnom účtovnom doklade.

33. **Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočítatelných výdajů nenese správce daně, ale dle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepochybně spočívá na daňovém subjektu (viz také např. usnesení ÚS ze dne 23. 4. 2000, sp. zn. II. ÚS 67/2000).** Daňový subjekt, který výdaj zanesie do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním doklade (srov. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 60).

III.B.2 Stanovení daně dle pomůcek

34. **Teprve nelze v důsledku nesplnění povinností při dokazování stanovit daň na základě dokazování, přichází v úvahu náhradní způsob stanovení daně, a to stanovení daně podle pomůcek** (viz § 98 daňového řádu). Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplnili daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*. U tohoto způsobu stanovení daně zákonodárce nahradil kritérium správnosti stanovení daně kritériem dostatečné spolehlivosti.
35. **Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování (1), proto**

není možné stanovit daň dokazováním (2) a daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (3). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Rozšířený senát v této souvislosti připomíná závěry svého usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých *„pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.“*

36. Bez ohledu na výše uvedené závěry je třeba zdůraznit, že intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb, které vznikly v důsledku nesplnění zákonných povinností, a možnost či nemožnost v důsledku těchto pochybení stanovit daň dokazováním, se musí zkoumat vždy ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli pouze ve vztahu k jednomu z obchodních případů v rámci tohoto zdaňovacího období či pouze ve vztahu k účetním nedostatkům vyčísleným v procentech.
37. **Předkládajícímu senátu je nutno dát za pravdu v tom, že první judikaturní linie (prosazující stanovení esenciálních výdajů dle pomůcek) povinnost zkoumat zákonnou podmínku přechodu na pomůcky, tj. nemožnost stanovit daň na základě dokazování ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období, zcela pominula.** Druhý senát se v jím řešených věcech touto otázkou nezabýval. Nezkoumal, zda i za situace, kdy poplatník vynaložení konkrétního výdaje (či jeho výši) neprokázal, bylo stále možné stanovit daň za zdaňovací období na základě dokazování. Za stěžejní pro přechod na pomůcky a povinnost správce daně zohlednění esenciálních výdajů totiž považoval pouze to, že práce či zboží, na které měly být deklarované výdaje vynaloženy, skutečně existují, a proto na jejich získání musely být určité minimálně objektivně nutné náklady poplatníkem reálně vynaloženy.
38. Taková úvaha je sice ekonomicky racionální, nicméně vyznívá dle dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle které se výdaje odečtou ve výši prokázané poplatníkem, a zejména zcela obrací zákonnou koncepci daňového řízení založenou na břemenu tvrzení (§ 134 d. ř.) a břemenu důkazním (§ 92 odst. 3 d. ř.). Dalším důsledkem je i změna zákonem stanovené posloupnosti způsobů stanovení daně, jež primárně předpokládá stanovení správné výše daně na základě tvrzení daňového subjektu dokazováním, které vede správce daně (§ 92 d. ř.). Teprve nelze stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování, nastupuje náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek, a konečně, nelze daň

dle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, může správce daně s daňovým subjektem výši daňové povinnosti sjednat (§ 98 odst. 4 d. ř.). Mimo výše uvedeného, byli by správce daně povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „esenciální výši“, a to u všech subjektů, z nichž by se každý věnoval velmi různorodé podnikatelské činnosti, vzrostly by náklady na správu daní naprosto neúměrně. Výběr daní má být efektivní mj. i v tom smyslu, že náklady na jejich výběr mají být významně nižší než výnosy z nich získané. Český zákonodárce tohoto cíle dosahuje právě tím, že daňovým subjektům stanovuje jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

- 39. Závěr, že správce daně je povinen při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně uplatněného výdaje (včetně jeho výše) za existující zboží či služby bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek, a že je to právě správce daně, kdo je povinen tzv. esenciální výdaje zohlednit, tj. zejména stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení služby nebo zboží, není udržitelý.**
- 40. Na druhou stranu neplatí, že ke stanovení daně podle pomůcek je možné přejít pouze za předpokladu, že je správcem daně zpochybněna podstatná část účetnictví (zatemněno hospodaření), jakkoliv právě zpochybnění podstatné části účetnictví bude častým, neli nejčastějším důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Vysoká intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb znemožňujících stanovit daň dokazováním nemusí být vždy způsobena pouze zpochybněním podstatné části účetnictví. Mohou nastat i takové skutkové situace, kdy i při zpochybnění marginální částí účetnictví nebude, např. s ohledem na objem sporné zakázky (tj. zakázky, na které byly sporné výdaje vynaloženy) ve vztahu k objemu ostatních zakázek v rozhodném zdaňovacím období, dost dobře možné dostatečně správně stanovit daň na základě dokazování, tj. sporné výdaje zcela pominout) a proto bude nutné stanovit daň podle pomůcek. Jinými slovy, důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatemnění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.**

III. B.3 Esenciální (objektivně minimálně nutné) výdaje

- 41. Rozšířený senát považuje za užitečné připomenout, že koncepcie esenciálních nákladů „nespadla z nebe“, ale byla reakcí NSS na určitý opakující se postup správců daně. Ti totiž nezřídka i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu.**
- 42. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i vynaloženého da-**

ňového výdaje, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem existujícího zboží či existující služby byl jiný subjekt než subjekt uvedený v účetních dokladech, je nezbytné umožnit poplatníkovi prokázat skutečné, resp. jím objektivně vynaložené minimálně nutné výdaje, jinými prostředky. Již v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, Ústavní soud uvedl, že „právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy“.

- 43. Při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje).**
- 44. Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.**
- 45. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí**



Rozšířený senát považuje za užitečné připomenout, že koncepcie esenciálních nákladů „nespadla z neba“, ale byla reakcí NSS na určitý opakující se postup správců dane.

či doplní nevérohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávne prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.

III.B.4 Shrnutí

46. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. **Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.**



Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) preukazuje daňový subjekt.

47. Neprokázali daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

III.B.5 Aplikace na projednávanou věc

48. Krajský soud shledal důvodnými námitky týkající se nepřiznání esenciálních nákladů a neprovedení navržených výslechů svědků. Z těchto důvodů žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

49. Připustil, že judikatura Nejvyššího správního soudu není v otázce esenciálních výdajů, resp. v otázce přechodu na stanovení daně dle pomůcek zcela jednotná. Pro výraznou skutkovou podobnost, aplikoval na nyní posuzovanou věc rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 35, MT – STOFI, který nepovažoval jinou judikaturou za překonaný. Dospěl proto k závěru, že neuneslali žalobkyně ohledně výše uplatněných nákladů za pomocné stavební práce důkazní břemeno, byl správce daně povinen přejít na stanovení daně podle pomůcek a zohlednit esenciální náklady, tedy stanovit relevantní část nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (jejich minimálně nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).

50. Judikurní linie prosazující stanovení esenciálních výdajů dle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčící daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu byla ze shora uvedených důvodů rozšířeným senátem v projednávané věci odmítnuta. Závěr krajského soudu týkající se povinnosti správce daně stanovit žalobkyni esenciální náklady na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek dle pomůcek tak nemůže obstát.

IV. ZÁVĚR

51. S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc osmému senátu k projednání a rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. února 2024

Filip Dienstbier

předseda rozšířeného senátu



UVEREJNENÉ rozhodnutie rozšířeného senátu NSS ČR reaguje na nejednotné nazeranie senátov uvedeného súdu na problematiku esenciálnych nákladov pri dani z príjmov v kontexte určenia dane podľa pomôcok.

Jeden z rozsudkov NSS ČR k predmetnej právnej problematike obsahovo vyznievajúci novátorsky v prospech daňových subjektov sme uverejnili v Bulletin SKDP číslo 3/2021 (str. 23-25, rozsudok NSS ČR sp. zn. 2 Afs 375/2018 z 28. januára 2021). V nadväznosti na obsah tohto rozsudku, ako aj judikatúru uvádzanú v aktuálnom uznesení rozšíreného senátu NSS ČR

z 13. februára 2024 možno konštatovať posun v judikatúre uvedeného súdu majúci právny punc záväznosti pre ďalšie rozhodovanie jeho senátov. Rozšírený senát v podstate kvalifikovaným spôsobom potvrdil dôkaznú povinnosť daňového subjektu k výške vynaložených výdavkov (nákladov) aj v situácii, keď sa ocitol v stave dôkaznej núdze a nepredložil správcovi dane relevantné doklady o výške preukázateľne vynaložených nákladov (pozri najmä bod 45 uverejneného uznesenia). Rozšírený senát nasmeroval ďalšiu judikatúru NSS ČR do klasickej konštrukcie dokazovania pri dani z príjmov tým, že označil za neudržateľné prenesenie

právnych povinností na správcu dane prechodom od dokazovania na určenie dane podľa pomôcok pri tzv. esenciálnych nákladoch, za skutkového právneho stavu, ktorý vyplýva z predmetného uznesenia (body 39 a nasl. uznesenia).

Na dôvažok sa žiada znovu poznamenať, že judikatúra NSS ČR je vo sfére správy daní inšpiratívnym zdrojom poznatkov pre aplikačnú prax orgánov verejnej správy a správnych súdov na Slovensku, a to predovšetkým vzhľadom na spoločnú právnu históriu našich krajín a výraznú obsahovú príbuznosť právnych úprav v oblasti daní aj v súčasnom období.

JUDr. Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie zasadali v apríli. Na zasadnutí sa venovali odborným podnetom členov týkajúcich sa možnosti uplatnenia cezhraničnej refundácie DPH z obstarania nehnuteľnosti fyzickej osobe, daňovému režimu platobných služieb (kartových transakcií) v kontexte ich oslobodenia a inštitútu zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v prípade, ak platiteľ neumožní vykonať daňovú kontrolu. Problematiku platobných služieb komisia otvorila aj na diskusiu s finančným riaditeľstvom a ministerstvom financií. Agenda sa ďalej týkala prípravy odborných tém k plánovaným Metodickým dňom s termínom a miestom konania v máji vo Zvolene. Pracovná skupina v užšom zložení pripomienkovala návrh nového zákona o dani zo sladených nealkoholických nápojov v rámci medzirezortného pripomienkového konania, ktoré ministerstvo financií zverejnilo koncom apríla.

V rámci odborného programu Metodických dní za oblasť DPH členovia prezentovali témy „Judikatúra k zneužitiu práva v kontexte odpočítania DPH pri kúpe nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá je predmetom ďalšieho prenájomu v prípade, ak v nehnuteľnosti býva štatutár prenajímateľa a možné riziká v súvislosti s posúdením zneužitia práva ako daňový trestný čin“, „Osobitný režim cestovnej kancelárie vo svetle

judikatúry“ a „Príspevky na úpravy priestorov (fit-out) poskytované prenajímateľom nájomcoví“.

Vyhodnoteniu týchto odborných tém prezentovaných na Metodických dňoch sa členovia venovali na májovom zasadnutí komisie. Na tomto zasadnutí boli členovia vyzvaní na zapojenie sa do momentálne prebiehajúcich aktivít a prípravy podnetov na platforme CFE týkajúcich sa najmä otázky vzniku prevádzkarne pre DPH účely pri stavebných projektoch, tzv. pasívnej prevádzkarne, preukazovania prepravy na účet odberateľa, odpočtu dovoznej DPH, ktorý je podmienený vlastníctvom dovozcu už v momente dovozu, reťazových transakcií spojených s dovozom a s vývozom. Otvorila sa aj diskusia k otázkam a nejasnostiam k prijatej vládnej novele zákona o DPH.

Metodické podnety, otázky z aplikačnej praxe a témy na odbornú diskusiu v rámci zasadnutí, ktoré prebiehajú prezenčne v kombinácii s online formou, sú vítané zo strany všetkých členov komory. Odborné podnety a iniciatívne návrhy na legislatívnu úpravu môžu členovia adresovať na metodika@skdp.sk.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Na aprílovom zasadnutí boli členovia komisie oboznámení s aktuálnou činnosťou pracovnej skupiny zriadenej pri MF SR, ktorá sa venuje premenám obchodných spoločností a družstiev a ktorej členmi sú aj niektorí členovia MLK pre DPPO. Niektorí členovia komisie sa zúčastnili konzultácií k predbežnej informácii k pripravovanej novele zákona o dorovnávej dani a na zasadnutí komisie informovali ostatných členov o ich

priebehu. V komisii si členovia navzájom vymenili skúsenosti z daňových kontrol zameraných na goodwill pri reverzných zlúčeniach a oboznámili sa aj so vznikom pracovnej skupiny pri MF SR, ktorá sa v najbližšom období bude venovať problematike zdaňovania kapitálového majetku.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO sa oboznámili so vznikom pracovnej skupiny pri MF SR, ktorá sa bude venovať problematike zdaňovania kapitálového majetku. Predmetom diskusie bol podnet týkajúci sa režimu zdaňovania stážístov v európskych zahraničných organizáciách. V rámci voľnej diskusie členovia komisie diskutovali napr. o daňovom režime nakladania s pohľadávkou u fyzickej osoby – nepodnikateľa, ďalej o predaji nehnuteľnosti medzi otcom a synom bez odplaty na

základe zmluvy o prevode vlastníctva bytu v súlade ustanoveniami zákona č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov a prediskutovali posúdenie nákupu akcií zamestnávateľom, ktoré sú určené pre zamestnancov, pričom zamestnanci majú určitý čas obmedzenia nakladať s nimi.

Vedúca: **PhDr. Lubica Dumitrescu**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ

Na zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie v máji členovia prezentovali a diskutovali tému generálnej plnej moci pre prípad smrti daňového poradcu, využitie inštitútu zápočtu nadmerného odpočtu správcom dane pri budúcej pohľadávke splatnej na základe povolenia odkladu platenia dane / platenia dane v splátkach, zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ak platiteľ neumožní vykonať daňovú kontrolu v spojení s vylúčením konateľa, uplatnenia DPH pri oneskorenej registrácii z pohľadu plynutia lehoty na zánik práva vyrubiť daň. Na diskusiu sa otvorila téma začíerňovania odpovedí pri MVI. Členovia sa venovali príprave odborného programu k plánovaným Metodickým dňom v máji vo Zvolene, ktorý v nadväznosti na predchádzajúce metodické dni doplnili o diskusný panel s účasťou zástupcov ministerstva financií, finančnej správy, najvyššieho správneho súdu a akademickej

obce za účelom diskusie rôznych aspektov výsluchu svedka. Ďalšími diskusnými témami za oblasť správy daní boli „Právo na obhajobu pri neuznaní odpočítania dane z dôvodu účasti na daňovom podvođe“, „Dokazovanie pri správe daní, dôkazné bremeno a hodnotenie dôkazov“, problematika zneužitia práva z pohľadu daňového poradcu a aktuálny stav a otvorené otázky problematiky deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi súdneho dvora a najvyššieho správneho súdu.

Zasadnutia metodicko-legislatívnej komisie prebiehajú prezenčnou formou s možnosťou online účasti. Na pravidelnej báze sa v priebehu roka členovia zasadajú v apríli, septembri a novembri. Odborné podnety a iniciatívne návrhy na legislatívnu úpravu môžu členovia adresovať na metodika@skdp.sk.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasílik**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na aprílovej komisii boli jej členovia informovaní o aktivitách v súvislosti s prípravou návrhu interpretácie Národnej účtovnej rady v oblasti elektromobility. Pracovná skupina, ktorá sa venuje príprave interpretácie sa zapojila do pripomienkovania Návrhu revízie akčného plánu pre rozvoj elektromobility a zorganizovala online stretnutie so zástupcami MF SR a FR SR. V súlade so závermi, ktoré vyplynuli z online stretnutia pripravila aktualizovanú

verziu návrhu interpretácie Národnej účtovnej rady k elektromobiliti. Predmetom diskusie na zasadnutí komisie bola vládna novela zákona o účtovníctve a vyhodnotenie MPK k postupom účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Zároveň sa komisia venovala aj podnetu z praxe v súvislosti so vznikom goodwillu pri odštiepení.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**

Zo života SKDP

SKDP na zasadaní CFE



V dňoch 18. a 19. apríla 2024 sa zúčastnili naši zástupcovia – Branislav Kováč a Milan Vargan na zasadaniach organizácie CFE Tax Advisers Europe.



Najlepšia diplomová práca

Regionálna rada SKDP Košice aj v tomto roku organizovala súťaž o najlepšiu diplomovú prácu v oblasti daní za rok 2024. Vyhodnotenie sa uskutočnilo dňa 15. mája 2024 v Košiciach.

Oceneným srdečne blahoželáme



Komunikačná platforma

23. a 24. mája sa stretli zástupcovia SKDP, MF SR, ÚVHS a FRSR aby spolu otvorili ďalší balík odborných tém na ktoré hľadajú spoločný názor.

Tentokrát boli diskutovanými témami:

- **Fondy a ich zdaňovanie**
- **Možnosti zosúladenia podmienok zdaniteľnosti príjmov ne-rezidentov podľa § 16 ods. 1 písm. h) zákona o dani z príjmov a článku 13 príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia“**
- **Transparentné entity – zdaňovanie**
- **§ 13c – diskriminácia zahraničných subjektov v prípade holdingových spoločností**
- **Mechanizmus TP úpravy – kompenzácia za vykonávané funkcie a znášané riziká na základe zmluvy o výrobe**



Dane z výšky

V spolupráci s Technickou univerzitou Košice sme sa zúčastnili na podujatí „DANE Z VÝŠKY“, ktoré sa konalo dňa 18. apríla 2024 v priestoroch Univerzitej

knižnice TUKE v Košiciach. V minulosti sa toto podujatie organizovalo pod názvom „DEŇ DAŇOVEJ SLOBODY“. Podujatia sa zúčastnili aj študenti z iných

vysokých a stredných škôl s ekonomickým zameraním, obchodné akadémie, ale aj široká verejnosť.

SKDP ako aj jej členovia z titulu spoluorganizátor-

stva využili priestor na prezentáciu povolania daňového poradcu v rámci ktorého formou osobnej prezentácie poskytovali bezplatné základné daňové rady.



Metodické dni

16. a 17. mája sa stretli daňoví poradcovia aj odborníci z praxe na Metodických dňoch SKDP, ktoré boli tento rok venované problematike správy daní a DPH. Témy zaujali viac ako stovku účastníkov:

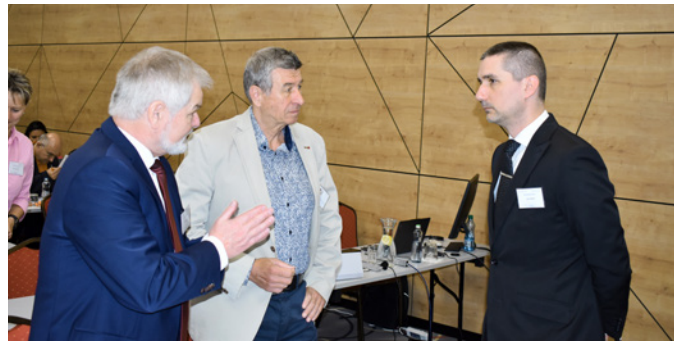
- P. SCHMIDT: **Výsluch svedka - diskusný panel**
- J. VASILÍK: **Právo na obhajobu pri neuznaní odpočítania dane z dôvodu účasti na daňovom podvode**
- E. KOSTOVČÍK: **Dokazovanie pri správe daní, dôkazné bremeno a hodnotenie dôkazov**
- M. TUŽINSKÝ: **Zneužitie práva z pohľadu dane z príjmov**
- A. ORDA ORAVCOVÁ: **Judikatúra k zneužitiu práva pri odpočítaní DPH pri kúpe nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá je predmetom ďalšieho prenájmu v prípade, ak v nehnuteľnosti býva štatutár prenajímateľa**

- M. TUŽINSKÝ: **Osobitný režim cestovnej kancelárie podľa § 65 Zákona o DPH vo svetle rozsudku SD EÚ C-108/22**

- V. MAČUHOVÁ, J. SKORKA: **Príspevky na úpravy priestorov, ktoré poskytuje prenajímateľ nájomcovi - pohľad dane z príjmov a DPH**

- J. VALIŠ: **Rôzne pohľady na otázku deklarovaného dodávateľa**

Ďakujeme pekne skvelým lektorom aj hosťom z MF SR (p. JUDr. Toško Beran, JUDr. Peter Tureníč, Mgr. Tereza Malá), z FR SR (Ing. Marcela Hričov, Ing. Adrián Vatr, Ing. Anna Kováčiková, Ing. Ľubomíra Kováčiková, Ing. Margaréta Girašková, Ing. Jana Sabolová), z Úradu pre vybrané hospodárske subjekty (JUDr. Katarína Bibová, Ing. Jana Štefunicová), ako aj doc. JUDr. Ing. Matejovi Kačaljakovi z PF UK v Bratislave.





Metodické dni SKDP - Prehľad výstupov na sociálnych sieťach:



Dátum	Príspevok	Facebook		LinkedIn			Instagram	
		Dosah	Reakcie	Dosah	Reakcie	Komentáre	Dosah	Reakcie
14. 5.	Prehľadný program	2003	22	419	16	0	0	0
15. 5.	Video Mr. Bean	786	23	166	10	0	228	0
15. 5.	Prípravy na Metodické dni	931	14	193	4	0	33	0
16. 5.	Výsluch svedka - príprava	707	14	486	14	1	40	1
16. 5.	Prvý panel - výsluch svedka	988	18	486	11	0	31	0
16. 5.	Dokazovanie pri správe daní	435	8	263	5	0	28	0
16. 5.	Zneužitie práva z pohľadu DzP	1552	15	491	11	0	48	4
17. 5.	Judikatúra k zneužitiu práva	1112	15	403	9	0	29	0
17. 5.	Osobitný režim cestovnej kancelárie	448	11	260	5	0	42	0
17. 5.	Príspevky na úpravy priestorov	897	21	451	12	0	27	0
17. 5.	Rôzne pohľady na otázku deklarovaného dodávateľa	738	23	455	13	1	35	3
SPOLU		10597	184	4073	110	2	541	8

Celkové štatistiky

DOSAH	REAKCIE	KOMENTÁRE
15211	302	2





9 772644 688012