

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Eva Mihálová

**„ViDA“ – nové pravidlá
DPH v digitálnom veku**

JUDr. Ing. Miriam
Galandová, Ph.D., LL.M.
Mgr. Samuel Kollár

**Dĺžka daňovej kontroly
a zánik práva vyrubiť daň**

Judikát

**Právo nakladať s tovarom ako vlastník
a miesto dodania tovaru**

Judikát

**Reklama ako plnenie propagujúce daňový
subjekt na športových podujatiach**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



Redakčná rada:**Mag. rer.soc.oec. et Mgr.****Branislav Kováč, PhD.**

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

JUDr. Ing. Miriam Galandová,**PhD., LL.M., FCCA, FCI Arb.**

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 44

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 293Cena tlačenej verzie: 10 €,
cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

12. 9. 2023

Dátum vydania: 29. 9. 2023

Príhovor

**Ing. JUDr. Miriam Galandová, LL.M.**

prezidentka SKDP, členka redakčnej rady

Milí čitatelia,

opäť sme pre vás pripravili veríme, že zaujímavé odborné čítanie. V redakčnej rade sa snažíme vyberať aktuálne témy spracované autormi a recenzentmi, ktorí sa predmetným témam venujú. Autorov a recenzentov spravidla vyberáme z rôznych sektorov (súdnicstvo, finančná správa, poradenstvo), aby sme zabezpečili zachytenie čo najširšieho spektra pohľadov na danú tému. Chcela by som sa vám preto v ich mene srdečne poďakovať za priazeň a pozitívne ohlasy, ktoré na adresu bulletinu evidujeme. Zároveň by som vás však chcela motivovať: napíšte nám reakcie na články. Témy sú niekedy kontroverzné, často nemáme jednoznačné stanovisko ako pristupovať k aplikáciám, ale aj napriek tomu (alebo práve preto) radi zverejňujeme názory a stanoviská, ktoré si kladú za cieľ nastaviť východiskový názor a následne vyvolať odbornú diskusiu. Boli by sme preto veľmi radi, keby ste sa pridali aj vy do radov odborníkov, ktorí majú názor na vec alebo sa v praxi stretli s konkrétnym problémom, názorom, či riešením. Tešíme sa na vaše reakcie.

V aktuálnom čísle vám na nahliadnutie ponúkame veľmi zaujímavú tému od Ing. Evy Mihálovej zameranú na pripravované zmeny v oblasti DPH, ktorými Európska únia plánuje reagovať na rýchlo meniace sa modely podnikania v digitálnom veku, označované ako „ViDA“. Ako iste postrehnete, článok je rozsahovo mimoriadne obsiahly a veríme, že oceníte práve jeho komplexnosť a úplný zhrňujúci pohľad na problematiku v jednom ucelenom materiály.

Druhý článok zameraný na vybrané aspekty inštitútu daňovej kontroly nie je novou témou, ale stále diskutovanou a (z nášho pohľadu) vyžadujúcou si upresnenie právnej úpravy. Autori v článku rozoberajú aj otázky ohľadom maximálnej možnej dĺžky daňovej kontroly, možnosti jej prerušenia, či predĺženia a s tým súvisiacu problematiku zániku práva vyrubiť daň.

Dôležitou súčasťou nášho bulletinu sú judikáty, ktoré sú síce uvádzané až za odbornými článkami, avšak z pohľadu ich aktuálnosti a dôležitosti by si určite zaslúžili byť na prvom mieste. Dnes sme sa zamerali na české judikáty, ktoré sa venujú téme práva nakladať s tovarom ako vlastníck s kontextom miesta dodania tovaru a na reklamu ako plnenie propagujúce daňový subjekt na športových podujatiach. České rozhodnutia sú vždy inšpiráciou a často nám pomáhajú nachádzať riešenia aj pre otázky aplikácie práva na Slovensku.

Záverom si Vás dovoľím pozvať na Metodické dni, ktoré sa budú konať 28. a 29. 11. 2023, tentoraz vo Zvolene v hoteli Tennis. Predmetom diskusie budú nemenej zaujímavé témy a verím, že aj stretnutie s kolegami bude inšpiratívnym zážitkom.

Prajeme príjemné čítanie ■

Hlavné témy

4

„ViDA“ – nové pravidlá
DPH v digitálnom veku

Ing. Eva Mihálová

20

Dĺžka daňovej kontroly
a zánik práva vyrubiť daňJUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M.
Mgr. Samuel Kollár

26

Právo nakladať s tovarom ako vlastník
a miesto dodania tovaru

Judikát

34

Reklama ako plnenie propagujúce daňový
subjekt na športových podujatiach

Judikát

Rubriky

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

Pokyny pre autorov:

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

„ViDA“ – nové pravidlá DPH v digitálnom veku



Ing. Eva Mihálová
MF SR, odbor nepriamych daní, oddelenie DPH

Autorka sa už dlhé roky zaoberá DPH, posledných 13 rokov výlučne oblasťou EÚ DPH legislatívy. Aktuálne pôsobí na MF SR na oddelení DPH. Zastupuje SR v pracovnej skupine Rady o daňových otázkach v Bruseli, kde sa uskutočňujú technické diskusie k návrhom právnych aktov v oblasti DPH. Zároveň je stálou členkou pracovnej skupiny EK o budúcnosti DPH (GFV), Výboru DPH, ako aj OECD pre dane zo spotreby (WP9).

V súčasnosti platné pravidlá DPH nedokážu reagovať na rýchlo sa meniace modely podnikania, ktoré využívajú digitálne prostredie, čo sa prejavuje v ťažkostiach pre podniky využívajúce tieto modely a spravidla vedú k právnej neistote. Na druhej strane digitalizácia prináša potenciál, ktorý, ak by bol premietnutý do pravidiel DPH, mal by významný vplyv na efektívny výber dane, najmä v súvislosti s cezhraničnými EÚ transakciami. Z uvedených dôvodov predložila Európska komisia vysoko aktuálny balík právnych predpisov „ViDA“, ktorý obsahuje dôležité zmeny na DPH, s ktorými sa podnikateľská verejnosť a daňové orgány stretnú v nasledujúcich rokoch v praxi.

Systém dane z pridanej hodnoty („DPH“) je jedným z najdôležitejších zdrojov príjmov v členských štátoch Európskej únie („EÚ“), rovnako ako aj jedným zo zdrojov financovania rozpočtu EÚ¹. Rozpočty členských štátov sú posledné roky ovplyvňované globálnymi krízovými situáciami, a tak je efektívny výber DPH konštantnou prioritou všetkých členských štátov.

Vzhľadom k zvýšenému úsiliu tak Európskej komisie („EK“), ako aj samotných členských štátov, v posledných rokoch dochádza k efektívnejšiemu výberu DPH, čo sa prejavilo klesajúcim trendom v medzere DPH naprieč celou EÚ. EK zverejnila 8. decembra 2022 Správu o výpadkoch DPH (DPH medzera)² za rok 2020, na základe ktorej vyplýva, že členské štáty „stratili“ resp. nevybrali 93 mld. eur na DPH za rok 2020. Aj napriek tomu, že DPH medzera poklesla oproti roku 2019 približne o 31 mld. eur, stále zostáva značná časť DPH nevybraná, pričom miera DPH medzery sa medzi členskými štátmi líši.

Slovenská republika urobila výrazný posun v oblasti výberu DPH za rok 2020. Podľa zverejnenej štúdie EK sa medzera DPH na Slovensku znížila na hodnotu 13,9 %, čo predstavuje najlepší výsledok za hodnotenie medzery DPH za posledné roky. Medzera DPH sa na Slovensku od roku 2012, kedy bola vo výške 35%, zúžila na hodnotu 13,9 % v roku 2020, čo je historicky najlepší výsledok. Z EÚ pohľadu to však stále nie je uspokojivý výsledok, pretože táto hodnota je vyššia ako je medián EÚ, ktorý podľa danej štúdie pre rok 2020 dosahoval 9,1 %.

Na daňovej medzere sa podieľajú rôzne faktory, ako sú daňové podvody, insolvenca, komplikovanosť pravidiel DPH vedúca k neúmyselnému nedodržiavaniu predpisov na DPH, ako aj prílišná admi-

nistratívna náročnosť a zložitosť DPH systému, tak na národnej ako aj EÚ úrovni.

Najmä posledná zmienaná oblasť má veľký podiel na tom, že dochádza k neplneniu povinností zo strany zdaniteľných osôb, čo sa odráža v konečnom dôsledku na výpadku príjmov. Komplexnosť systému DPH sa prejavuje v tom, že viac ako 30 rokov staré pravidlá DPH, hlavne v oblasti cezhraničného obchodovania v EÚ, sú administratívne príliš náročné a nedokážu reagovať na výzvy nových foriem a modelov podnikania v digitálnom veku. Tým, že smernica Rady 2006/112/EU o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) bola zavedená v období značne odlišnom od súčasného podnikania, ktoré využíva elektronické a digitálne prostredie, a mnohé v súčasnosti používané procesy založené na technologickom pokroku neboli v čase nastavenia pravidiel DPH známe, je dosť obtiažne zo strany členských štátov tieto nové možnosti využiť, pretože to smernica neumožňuje. Členské štáty preto musia žiadať o výnimky (derogácie), čo vedie k narušeniu harmonizácie.

Okrem toho, že zastarané pravidlá nedokážu reagovať na rýchlo sa meniace modely podnikania využívajúce digitálne prostredie, tieto pravidlá nedokážu ani využívať potenciál, ktorý nová digitálna a elektronická doba so sebou prináša, aby prostredníctvom využitia nových riešení dokázali zmierniť administratívnu záťaž kladenú na podniky a zabezpečiť efektívny výber dane.

Uvedomujúc si všetky spomínané negatíva systému DPH a jej výberu, EK vo svojom akčnom pláne z roku 2020 pre spravodlivé a jednoduché zdaňovanie na podporu stratégie³ a obnovy oznámila svoju iniciatívu, tzv. „legislatívny balík – DPH v digitálnom veku“ (ďa-

1 Zdroj založený na DPH je odvodený z aplikácie jednotnej sadzby pre všetky členské štáty (s výnimkou Nemecka, Holandska, a Švédska, ktoré aplikujú zníženú sadzbu) na odhady harmonizovaných základov DPH určené podľa pravidiel EÚ. Harmonizovaný základ DPH sa vypočítava v súlade s ustanoveniami smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a nariadenia Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 o definitívnych jednotných dohodách pre vyberanie vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty. Princípom výpočtu harmonizovaného základu DPH je nasimulovať situáciu, ako keby všetky členské štáty uplatňovali plne harmonizovaný systém DPH.

2 https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

3 COM(2020) 312 final

lej len „balík ViDA“ – VAT in the Digital Age), a túto iniciatívu zahrnuje do svojho pracovného programu na rok 2022⁴. Táto iniciatíva bola vo všeobecnosti veľmi dobre prijatá aj zo strany Európskeho parlamentu, ktorý jej vyjadril svoju výslovnú podporu, keď uviedol, že „so záujmom očakáva legislatívny návrh na modernizáciu oznamovacích povinností týkajúcich sa DPH“⁵.

Balík ViDA sleduje tri hlavné ciele, ktorými sú:

1. Riešenie výziev, ktoré prinášajú nové **modely podnikania v oblasti platformového hospodárstva**⁶ v určitých oblastiach poskytovania služieb. Cieľom v tejto oblasti je aktualizácia a zavedenie pravidiel DPH uplatňovaných v platformovom hospodárstve, aby sa dosiahlo rovnaké zaobchádzanie v porovnaní s konvenčnými modelmi obchodovania, objasnenie pri určení miesta poskytovania služieb v oblasti platformového hospodárstva a posilnenie úlohy samotných platforiem pri výbere DPH, keď tieto uľahčujú poskytovanie vybraných služieb, konkrétne krátkodobého ubytovania alebo služieb prepravy cestujúcich.
2. Modernizácia oznamovacích povinností týkajúcich sa DPH⁷ **zavedením požiadaviek na digitálne oznamovanie**, ktorými sa štandardizujú informácie, ktoré musia zdaniteľné osoby o každej transakcii predkladať daňovým orgánom v elektronickom formáte. Aby bolo možné tento cieľ dosiahnuť je potrebné zaviesť povinnosť používať elektronickú fakturáciu pre zdaniteľné transakcie s rôznym akcentom povinnosti a rozlišovaním medzi cezhraničnými transakciami a tými tuzemskými.
3. Znižovanie administratívnej záťaže vyplývajúcej z plnenia povinností kladenej na podniky, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť vo viacerých členských štátoch tak, aby sa stanovili opatrenia a mechanizmy, cieľom ktorých je vyhnúť sa potrebe viacerých registrácií pre DPH v EÚ a zlepšenie fungovania nástroja zavedeného na priznanie a zaplatenie DPH splatnej pri predaji tovaru na diaľku⁸ **zavedením jednotnej registrácie pre DPH**. Jednotná registrácia pre DPH v kontexte balíka ViDA znamená zlepšenie a rozšírenie existujúcich systémov jednotného kontaktného miesta (OSS)⁹ a prenesenia daňovej povinnosti s cieľom minimalizovať prípady, v ktorých je zdaniteľná osoba povinná registrovať sa v inom členskom štáte.

Súčasťou balíka ViDA sú tri legislatívne návrhy, a to návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica Rady 2006/112/ES, pokiaľ ide o pravidlá DPH pre digitálny vek („návrh smernice o DPH“); návrh vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o požiadavky na informácie

pri určitých úpravách DPH („návrh vykonávacieho nariadenia“) a návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia administratívnej spolupráce v oblasti DPH potrebné pre digitálny vek („návrh nariadenia o administratívnej spolupráci“).

Návrh smernice o DPH obsahuje nové ustanovenia resp. upravuje tie existujúce tak, aby poskytovali dostatočný právny rámec na splnenie stanovených cieľov v uvedených troch oblastiach. Návrh vykonávacieho nariadenia obsahuje vysvetľujúce ustanovenia smernice o DPH s cieľom ich jednotného uplatňovania. Vzhľadom na skutočnosť, že dané oblasti sa týkajú aj obchodovania na vnútornom trhu, resp. pokrývajú cezhraničné transakcie v EÚ, dotýkajú sa aj výmeny informácií o cezhraničných transakciách, v dôsledku čoho je potrebné upraviť aj nariadenie o administratívnej spolupráci.

Pokiaľ ide o jednotlivé časti balíka ViDA, tieto budeme analyzovať následne, zameriame sa na hlavné prvky zmien a ich praktické dopady, tak na podnikateľské prostredie, ako aj na nevyhnutné zmeny, ktoré prinesú daňovým orgánom. Cieľom tejto analýzy nie je detailné skúmanie jednotlivých článkov návrhu smernice a nariadení, ale komplexné posúdenie výhod a nevýhod navrhovaných zmien.

I. Nové pravidlá DPH pre vybranú oblasť platformového hospodárstva

Zvyšujúca sa úroveň digitalizácie ekonomického prostredia, pokrytia trhu internetom a vývojom a využívaním webových technológií priniesli nové prvky do podnikateľského prostredia, transformovali existujúce biznis modely na nové, na ktoré súčasné pravidlá DPH nevedia adekvátne reagovať. Na základe Štúdie EK¹⁰, ktorá je súčasťou Odhadu dopadu legislatívnych návrhov v rámci balíka ViDA, analýza viedla k identifikácii okolo 1 500 digitálnych platforiem s podstatnou prítomnosťou v EÚ.

Vzostup platformového hospodárstva sa prejavuje tým, že zasahuje do mnohých odvetví hospodárstva. Dotýka sa elektronického obchodu, finančného sektora, realitného sektora, sektora ubytovania, profesionálnych služieb domácnostiam a reklamných služieb. Najväčší podiel platforiem fungoval v oblastiach profesionálnych služieb pre domácnosti, vo finančnom sektore a v sektore prepravy. V tej istej časti predmetnej štúdie sa zároveň uvádza, že v roku 2019 vygenerovali všetky digitálne platformy v EÚ obrat okolo 67 mld. eur, zatiaľ čo základní poskytovatelia okolo 191 mld. eur. Okrem sektora elektronického obchodu najväčšia hodnota je vytvorená v sektore ubytovania a prepravy osôb¹¹.

Nutnosť modifikácie pravidiel DPH, aby tieto pokryli aj oblasť platformového hospodárstva, je daná aj tým, že rozsah platformo-

4 COM(2021) 645 final (bod 20 prílohy II)

5 Uznesenie Európskeho parlamentu zo 16. februára 2022 o vykonávaní šiestej smernice o DPH: čo chýba na zníženie výpadku príjmov z DPH v EÚ? [2020/2263(INI)].

6 V tejto súvislosti sa pojem „platformové hospodárstvo“ opisuje ako viacstranný model transakcií, v ktorom sú zapojené tri a viac strán. V týchto transakciách je úloha „online/digitálnej platformy“ uľahčiť spojenie medzi dvomi a viacerými odlišnými ale nezávislými skupinami užívateľov (buď podnikmi, alebo jednotlivcami, uskutočňujúcimi ekonomickú činnosť alebo nie), ktorí majú medzi sebou interakcie prostredníctvom elektronických prostriedkov. V týchto interakciách jedna zo strán platformy ponúka prístup alebo prevádza aktíva, zdroje, čas a/alebo zručnosti, tovar a/alebo služby druhej strane výmenou za peňažnú odplatu alebo v určitých prípadoch za nepeňažnú výmenu. Pozri European Commission Study: „VAT in Digital Age, Final Report, Volume 2, The VAT treatment of the Platform Economy“, Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeyer Services and Università di Urbino, March 2022.

7 Oznamovacie povinnosti týkajúce sa DPH sa vzťahujú na povinnosť podnikov registrovaných pre DPH pravidelne nahlasovať daňovému orgánu svoje transakcie, aby bolo možné monitorovať výber DPH.

8 Zdroj: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en.

9 Systém jedného kontaktného miesta, tzv. OSS (One-Stop-Shop) predpokladá, že zdaniteľná osoba sa registruje do osobitnej úpravy OSS vo svojom členskom štáte usadenia. V tomto členskom štáte usadenia podáva osobitné daňové priznanie OSS, v ktorom uvádza všetky svoje dodania v iných členských štátoch. Zároveň svojmu členskému štátu usadenia aj zaplatí daň (ktorá sa týka dodaní v iných členských štátoch) a členský štát usadenia odošle túto daň do členského štátu zdanenia. V pravidlách DPH rozlišujeme tri osobitné úpravy OSS, a to non-EU OSS (úprava pre zdaniteľné osoby, ktoré sú usadené v tretích štátoch a poskytujú služby s miestom dodania v EÚ nezdaniteľným osobám v EÚ; EU-OSS (úprava pre zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú predaj tovaru na diaľku s miestom dodania v EÚ a poskytujú služby s miestom dodania v EÚ pre nezdaniteľné osoby) a IOSS (úprava pre zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú predaj tovaru na diaľku dovážaný z tretích krajín alebo tretích území do EÚ).

10 Zdroj: European Commission Study: „VAT in Digital Age, Final Report, Volume 2, The VAT treatment of the Platform Economy“, 5.2 Problem drivers, p. 89, Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeyer Services and Università di Urbino, March 2022.

11 Detto.

vej ekonomiky sa zvyšuje veľmi rýchlym tempom, čo potvrdzuje aj skutočnosť, že nárast príjmov platforiem sa za roky 2015 až 2019 strojnásobil, t. j. každý rok narástol o 32 %¹².

Pokiaľ ide o pravidlá DPH, tieto nedokážu posúdiť všetky aspekty poskytovaných služieb, čoho výsledkom je spravidla odlišné posúdenie zo strany členských štátov, prípadne neuplatňovanie DPH vôbec.

Existujúce pravidlá DPH nie sú prispôbené virtuálnemu prostrediu a posudzujú spravidla lineárny dodávateľský reťazec, so stanovenou cenou pre zákazníka, ktorá sa odvíja od oceňovaných nákladov na vstupy v tomto dodávateľskom reťazci, spravidla využívajúc jednotlivé, po sebe nadväzujúce dodávky tovaru alebo služieb. V prípade, že ide o zapojenie prvku „sprostredkovania“ do tohto dodávateľského reťazca, tak tento prvok môže byť súčasťou dodávateľského reťazca, v prípade ak sprostredkovateľ koná „vo vlastnom mene na cudzí účet“ alebo môže ísť súběžne popri ňom (ako samostatná služba), ak sprostredkovateľ koná „v cudzom mene na cudzí účet“.

Avšak nové digitálne modely obchodovania nemusia sledovať lineárny model obchodovania a výrazne sa odlišujú od tradičného obchodovania. Tieto odlišnosti sa prejavujú tým, že zahŕňajú množstvo zúčastnených strán na obchodnej transakcii (spravidla viac ako dve), odlišnosti v postavení jednotlivých strán v súvislosti s danou obchodnou transakciou, rôzne zodpovednosti príp. ich rozdeľovanie medzi zúčastnené strany na danej transakcii, vzťahy závislosti medzi jednotlivými zúčastnenými stranami a mechanizmy prerozdelenia odplaty. Zvyšujúcim množstvom obchodných transakcií a neprehľadnosťou postavení poskytovateľov, zákazníkov a sprostredkovateľov pri nových biznis modeloch sa nedajú uplatniť existujúce pravidlá DPH, a preto táto oblasť predstavuje skutočnú výzvu nielen pre zúčastnené strany v daných biznis modeloch, ale aj pre daňové orgány členských štátov.

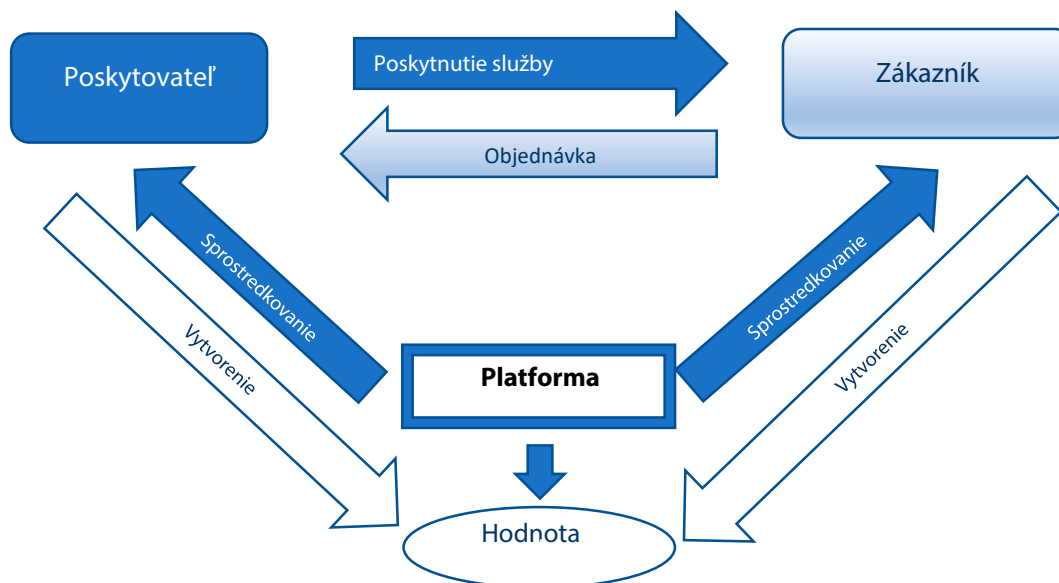
Skôr ako sa pozrieme na pravidlá DPH, ktoré obsahuje návrh smernice o DPH, mali by sme upriamiť pozornosť na sektor platforiemého hospodárstva a poukázať na oblasti, kde absentujú pravidlá DPH a ktoré je potrebné upraviť. Digitálne biznis modely sa riadia spravidla nelineárnymi dodávateľskými reťazcami, hoci niektoré môžu využívať aj tradičné, lineárne obchodné reťazce s využitím webových a internetových technológií. Pri klasifikácii jednotlivých

druhov platforiem môžeme vychádzať z **modelov, ktoré rozlišuje OECD¹³ vo svojej správe¹⁴**, a to nasledovne:

1. **Viac-stranné modely**, tzn. ide o model, kedy platformy umožňujú koncovým používateľom vymieňať si a vykonávať transakcie, pričom kontrolné práva a záväzky voči zákazníkom si ponecháva väčšinou dodávateľ; koncoví používatelia sa pridružia k platforme a interagujú naprieč tržmi, takže nepriame sieťové efekty¹⁵ sa stávajú rozhodujúcimi. Ide napríklad o vyhľadávače a sociálne siete, ktoré sú viac-stranné modely, ale môže ísť aj o určité obchodné platformy ako napr. *e-Bay* alebo *Amazon Trhovisko* alebo určité platformy pre prenájom ubytovania alebo prepravné služby.
2. **Predajcovia**, tzn. obchodníci, ktorí kúpia tovar, vrátane kontrolných práv od dodávateľov a opätovne ich predávajú zákazníkovi, napr. *Amazon e-Commerce Platform* alebo čiastočne *Allegro*.
3. **Vertikálne integrované spoločnosti**, tzn. podniky, ktoré nadobudli vlastnícke právo (alebo jeho časť) k výrobkom svojich dodávateľov, a tým integrovali výrobu tovarov alebo služieb s distribučnými činnosťami, napr. *Netflix*.
4. **Dodávateľia vstupov**, tzn. podniky alebo jednotlivci dodávajúci vstupné prvky nevyhnutné na výrobné procesy tovarov alebo služieb v inej spoločnosti, napr. *Intel*.

Už počas prípravného procesu legislatívy na pôde EÚ¹⁶ sa ukázalo, že je potrebné zamerať pravidlá DPH na tie biznis scenáre, ktoré nie sú pokryté existujúcimi úpravami DPH a ktoré sa **dotýkajú najmä viac-stranných modelov**, v ktorých sú zapojené platformy. Spravidla ide o taký model, ktorý zahŕňa rôzne transakcie a do ktorého je zapojených viac nezávislých zúčastnených strán ako dve, pričom jedna z nich je aj platforma. V rámci týchto transakcií jedna zo zúčastnených strán poskytuje prístup k majetku, zdrojom, zručnostiam, tovaru alebo službám pre inú zúčastnenú stranu za stanovenú cenu, vyjadrenú peňažne alebo nepeňažne/výmenou (barter). Platforma si za svoje služby uplatní cenu, ktorá môže byť časťou protihodnoty zo samotnej transakcie alebo účtuje samostatnú cenu služby alebo sa financuje sama prostredníctvom reklamných služieb.

Pre lepšiu ilustráciu uvádzame všeobecnú **schému viac-stranného modelu**, v ktorom je zapojená platforma.



12 Detto.

13 OECD – Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj.

14 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

15 Nastávajú, keď špecifická skupina koncových používateľov profituje z interakcie s inou skupinou koncových používateľov.

16 V pracovnej skupine EK o budúcnosti DPH (Group of the Future of VAT) a pracovnej skupine expertov na DPH (VAT Expert Group – VEG).

Ako vidíme na predmetnej schéme, platforma sa javí v danom biznis modeli ako sprostredkovateľ danej transakcie, v tomto prípade poskytnutia služby. Avšak postavenie platformy sa môže odlišovať od pozície sprostredkovateľa, a to v závislosti od toho, aké úlohy sú danej platforme priraditeľné na základe obchodných podmienok danej transakcie.

Úlohy platformy v tejto schéme sú agregovať ponuku a dopyt, zabezpečiť resp. uľahčiť spojenie medzi poskytovateľom a zákazníkom, ako aj určiť hodnotu prepojenia medzi poskytovateľom a zákazníkom. Okrem toho medzi ďalšie úlohy platformy spadajú najmä zbieranie, spracovanie a zabezpečenie obrovského množstva dát o poskytovateľoch a zákazníkoch a ich vzájomnú interakciu, poskytovanie kapacity na vybudovanie siete, prostredníctvom ktorej sa poskytovatelia a zákazníci spájajú.

Niektoré z týchto úloh jednoznačne poukazujú na uplatnený model sprostredkovania základnej transakcie, t. j. transakcie medzi poskytovateľom a zákazníkom, avšak hlavným rozdielom medzi týmto modelom a viac-stranným modelom spočíva vo využití on-line spojenia, ktoré v prípade modelu platformy hrá rozhodujúcu úlohu, pretože platformy poskytujú aj prepojenie (sieť) spájajúcu poskytovateľov a užívateľov (zákazníkov), typicky cez Internet.¹⁷ Vymedzenie viac-stranného modelu voči modelu sprostredkovania spočíva aj v tom, že platforma pri tomto modeli preberá zodpovednosť, ktoré pri tradičnom modeli sprostredkovania nie sú prítomné.

V neposlednom rade je potrebné uviesť aj to, že vo viac-strannom modeli, v ktorom je zapojená platforma, hrá významnú úlohu aj flexibilita, ktorá sa môže prejavovať v rôznych odlišnostiach, pokiaľ ide o zúčastnené strany (ich počet) a aj formy interakcií medzi nimi navzájom. Na základe týchto odlišností, a vzhľadom na skutočnosť, že neexistuje spoločná definícia „platformového hospodárstva“, v praxi sa stretávame s rôznymi pojmami v tejto oblasti, ako napr. kolaboratívna ekonomika¹⁸, zdieľaná ekonomika, gig ekonomika a podobne.

Rozdielne posudzovanie platformového hospodárstva, resp. platformového modelu závisí aj od postavenia zúčastnených strán, ktoré využívajú služby platformy. Pokiaľ ide o postavenie poskytovateľov a zákazníkov môže ísť o vzťahy B2B¹⁹, B2C²⁰ ale aj C2C²¹.

Podľa pravidiel DPH sa zdaniteľnou osobou rozumie každá osoba (fyzická alebo právnická), ktorá nezávisle vykonáva akúkoľvek ekonomickú činnosť²². Zdaniteľné osoby sú povinné

registrovať sa pre DPH a účtovať DPH zo svojho predaja. Fyzické osoby konajúce ako súkromné osoby sa však nepovažujú za zdaniteľné osoby. Okrem toho sú aj malé podniky oslobodené od DPH v dôsledku zjednodušujúceho opatrenia, ktoré ich oslobodzuje od administratívnych povinností týkajúcich sa DPH.

Až donedávna sa súkromné osoby a oslobodené malé podniky nepovažovali za osoby, ktoré by mali vplyv na hospodársku súťaž na trhu s podnikmi registrovanými pre DPH. Platformové hospodárstvo však prinieslo nové obchodné modely, ktoré túto situáciu menia. Súkromné osoby a malé podniky môžu prostredníctvom platformy poskytovať svoje služby bez DPH a vďaka úsporám z rozsahu a sieťovému účinku²³ môžu priamo konkurovať tradičným poskytovateľom registrovaným pre DPH. To znamená, že napríklad hotel by mohol súťažiť s ponukami ubytovania, ktoré na svoje služby neúčtujú DPH. V Európe môže byť cena za ubytovanie cez platformu v priemere o 8 % až 17 % lacnejšia ako priemerná denná sadzba v regionálnom hoteli²⁴.

Ďalšou problémovou oblasťou je nejasnosť pravidiel DPH, ktoré upravujú služby poskytované týmito platformami, a najmä určenie postavenia pôvodného poskytovateľa z hľadiska DPH. Okrem toho pravidlá v smernici o DPH, ktoré sa uplatňujú na platformové hospodárstvo, členské štáty uplatňujú rozlične²⁵. Napríklad uľahčujúce služby účtované platformami sa v niektorých členských štátoch považujú za elektronicky poskytované služby, kým v iných sa považujú za sprostredkovateľské služby, čo v konečnom dôsledku môže v rámci EÚ následne viesť k dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu.

Ďalšia problémová oblasť sa týka povinností uložených platformám. Od platformiem sa vyžaduje, aby uchovávali určité informácie²⁶ týkajúce sa dodaní tovaru alebo poskytovania služieb, ktoré uľahčujú, a na požiadanie ich sprístupnili členským štátom. Platformy však čelia množstvu rôznych požiadaviek členských štátov týkajúcich sa časového rámca a formátu týchto informácií. Preto je potrebná právna úprava, ktorá by zjednotila daný rámec. Navyše je potrebné, aby platformy v záujme boja proti podvodom tieto informácie uchovávali a sprístupňovali nielen v prípade dodaní tovaru alebo poskytovania služieb medzi podnikmi (B2B), ale aj medzi podnikom a koncovým zákazníkom (B2C).

17 V prípade tradičných sprostredkovateľov je primárna úloha prostredníctvom fyzickej infraštruktúry. Zdroj: European Commission Study: „VAT in Digital Age, Final Report, Volume 2, The VAT treatment of the Platform Economy“, Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeyere Services and Università di Urbino, March 2022

18 European Commission (2016), Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy, at p. 30.

19 B2B („business to business“) – podnikateľ pre podnikateľa, resp. zdaniteľná osoba pre zdaniteľnú osobu.

20 B2C („business to consumer“) – podnikateľ pre konečného zákazníka, resp. zdaniteľná osoba pre nezdaniteľnú osobu.

21 C2C („consumer to consumer“) – nezdaniteľná osoba pre nezdaniteľnú osobu.

22 Podľa článku 9 smernice o DPH a jej ustálené judikatúry má pojem „ekonomická činnosť“ veľmi široký význam. Pojem „nezávislosť“ však znamená, že zamestnanci sa nepovažujú za zdaniteľné osoby.

23 Schopnosť budovať siete, prostredníctvom ktorých každý ďalší používateľ zlepšuje skúsenosť všetkých existujúcich používateľov; zvýšený počet ľudí alebo účastníkov zvyšuje hodnotu tovaru alebo služby.

24 Zdroj: <https://ipropertymanagement.com/research/airbnb-statistics>.

25 V tabuľke 25 v štúdii o DPH v digitálnom veku (časť II) sa uvádza, že 44 % respondentov považovalo rozdielne uplatňovanie pravidiel v oblasti DPH členskými štátmi za problém.

26 Článok 242a smernice o DPH.

Všetky tieto skutočnosti spôsobujú to, že súčasné pravidlá DPH neposkytujú dostatočné riešenia na uplatňovanie DPH v oblasti platformového hospodárstva vo vybranom sektore služieb a výrazne sa to prejavuje najmä v **nejasných a neharmonizovaných pravidlách**, ktoré sa týkajú najmä určenia **zdaniteľného postavenia základného poskytovateľa služby**, určenie resp. **definovanie podstaty služby** a **miesta** jej dodania a stanovenie oznamovacích povinností. Ďalšími oblasťami sú oblasť **vynucovania plnenia povinností DPH** v oblasti platformovej ekonomiky a diskrepancie v oblasti **rovnakého zaobchádzania** s rovnakými službami a dodržiavanie **princípu neutrality**.

Na všetky zmienené oblasti reagovala EK návrhom resp. úpravou pravidiel v návrhu smernice DPH pre platformové hospodárstvo v sektore krátkodobého prenájmu ubytovania a osobnej prepravy, ktorých účinnosť navrhuje od **1. 1. 2025**.

Hneď v úvode je potrebné uviesť, že napriek tomu, že zmienená Štúdia EK, ktorá je súčasťou Odhadu dopadu v rámci predkladaných legislatívnych návrhov balíka ViDA, sa zoberá a vyhodnocuje platformové hospodárstvo v rôznych sektoroch, EK navrhuje úpravu pravidiel DPH len vo vybraných oblastiach, t. j. v sektore krátkodobého ubytovania a prepravy osôb. Tento prístup je odôvodnený tým, že oblasť elektronického obchodu v oblasti tovaru a služieb je už pri platformách upravená²⁷ a ďalšie oblasti, kde sú generované najvyššie príjmy a dochádza k vzniku konkurencii voči tradičnému sektoru poskytovaniu služieb, sú najmä oblasti ubytovania a osobnej prepravy, kde môže dochádzať k narušeniu hospodárskej súťaže.

Pokiaľ ide o platformovú ekonomiku v rámci EÚ, jej nárast, najmä pokiaľ ide o sektor ubytovania, sa prejavuje aj tým, že sa zvyšujú ceny prenájmov (najmä pokiaľ ide o metropoly v členských štátoch), a tento fenomén zvyšuje ceny prenájmov a redukuje ponuku pre tých, ktorí si potrebujú zabezpečiť dlhodobé bývanie. Členské štáty sa snažia tieto problémy riešiť v rámci svojich národných kompetencií (v minulosti od zákazov činnosti platforiem ponúkajúcich krátkodobý prenájom ubytovania až po súčasné regulácie – cez poplatky a sankcie, prípadne obmedzenia oblastí, kde platformy ponúkajú ubytovanie), avšak tento prístup spôsobuje teritoriálne vymedzenia, zvyšuje administratívnu



Súčasné pravidlá DPH neposkytujú dostatočné riešenia na uplatňovanie DPH v oblasti platformového hospodárstva vo vybranom sektore služieb a výrazne sa to prejavuje najmä v nejasných a neharmonizovaných pravidlách.

doplňkové služby. Medzi harmonizované pravidlá sa zaraďuje aj definícia služby platformy, ktorá sa nazýva **službou uľahčenia**; ide spravidla o službu poskytnutú platformou zákazníkovi alebo základnému poskytovateľovi a jej predmetom je zabezpečenie využívania platformy tak zo strany základného poskytovateľa, ako aj konečného príjemcu/zákazníka.

Pre službu **uľahčenia sa stanovuje miesto dodania**²⁹, ktoré kopíruje pravidlá pre službu sprostredkovania, t. j. za miesto poskytovania služby uľahčovania (služby, ktorú poskytuje platforma pre nezdaniteľnú osobu) sa určuje miesto, kde je poskytnutá základná transakcia, t. j. v prípade služby krátkodobého ubytovania (miesto poskytnutia služby ubytovania je tam, kde sa nehnuteľnosť nachádza) a osobnej prepravy (miesto poskytnutia služby je tam, kde sa preprava vykonáva a ak sa vykonáva vo viacerých členských štátoch, považuje sa za vykonanú v týchto štátoch pomerne k prekonaným vzdialenostiam v týchto štátoch).

Ďalšou líniou, v rámci ktorej najzásadnejšou zmenou je posilnenie úlohy platforiem v procese výberu DPH, ako aj eliminovanie narušenia hospodárskej súťaže, je zavedenie **modelu tzv. „domného dodávateľa“**³⁰ do oblasti poskytovania krátkodobého ubytovania a osobnej prepravy.

V tomto prípade ide o fikciu, kedy platforma, ktorá sa podieľa na spojení zákazníka s poskytovateľom týchto služieb, bude v určitých prípadoch považovaná za „domného dodávateľa“, a teda sa stane osobou povinnou platiť daň.

Nejde o nový typ fikcie v rámci DPH. Takáto fikcia už bola zavedená aj v prípade nových pravidiel DPH v oblasti elektronického obchodu, kedy sa



Najzásadnejšou zmenou je posilnenie úlohy platforiem v procese výberu DPH, ako aj eliminovanie narušenia hospodárskej súťaže, je zavedenie modelu tzv. „domného dodávateľa“ do oblasti poskytovania krátkodobého ubytovania a osobnej prepravy.

27 V rámci pravidiel DPH pre elektronický obchod, ktoré boli zavedené s účinnosťou od 1. júla 2021.

28 Článok 135 (3) návrhu smernice o DPH.

29 Článok 46a návrhu smernice o DPH.

30 Článok 28a návrhu smernice.

z platformy v určitých konkrétnych situáciách vytvoril domnelý dodávateľ³¹. Cieľom tohto ustanovenia v segmente ubytovania a osobnej prepravy je posilnenie úlohy platformy, pokiaľ ide o zabezpečenie výberu DPH zjednodušeným spôsobom (je jednoduchšie vybrať DPH od sprostredkovateľa a nezaťažovať pôvodných poskytovateľov) a zároveň odstrániť narušanie hospodárskej súťaže.

Podmienky, kedy sa stáva platforma „domnelým dodávateľom“ sú určené v návrhu smernice o DPH³² a stanovujú, že v prípade, ak zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje poskytovanie krátkodobého ubytovania alebo prepravy cestujúcich prostredníctvom použitia elektronických rozhraní, ako sú trhoviská, platformy, portály alebo podobné prostriedky, tak táto zdaniteľná osoba tieto služby sama prijala a poskytla, ak je osobou poskytujúcou tieto služby (základným poskytovateľom) jedna z týchto osôb: zahraničná osoba, ktorá nie je identifikovaná na účely DPH v členskom štáte; nezdaniteľná osoba; zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje transakcie, pri ktorých nie je právo na odpočítanie dane; nezdaniteľná právnická osoba; zdaniteľná osoba, ktorá podlieha paušálnej úprave pre poľnohospodárov alebo zdaniteľná osoba, ktorá podlieha osobitnej úprave pre malé podniky.

Zjednodušene povedané, model domnelého dodávateľa sa uplatní len v tom prípade, ak je základným poskytovateľom služby jedna z osôb, ktorá nemá postavenie zdaniteľnej osoby s takým IČ DPH, ktoré ho oprávňuje na uplatňovanie odpočítania dane na vstupe a zaväzuje uplatňovať daň na výstupe³³. V prípade, že základný poskytovateľ služby má pridelené takéto IČ DPH, platforma nebude domnelým dodávateľom a uplatní DPH len zo služby uľahčenia, resp. sprostredkovania.

Fikciou zavedenia modelu tzv. domnelého dodávateľa sa vytvoria dve transakcie. Jedna transakcia je od základného poskytovateľa služby pre platformu. Tu ide o transakciu, ktorá je na strane poskytovateľa oslobodená od dane³⁴, a druhá transakcia, t. j. poskytovanie služby od platformy pre konečného zákazníka, bude podliehať DPH. Takto by sa z platformy vytvoril domnelý dodávateľ so všetkými právami a povinnosťami platiteľa dane. Tým, že platforma bude služby krátkodobého ubytovania alebo osobnej prepravy zdaňovať, sa zabezpečí rovnaký režim DPH, ako v súčasnosti uplatňujú hotely a taxislužby.

Návrh smernice o DPH v časti platformového hospodárstva nevyučuje explicitne uplatňovanie osobitnej

úpravy pre malé podniky. Uvedené znamená, že v prípade, ak platforma nepresiahla stanovený obrat na účely uplatňovania zjednodušenia pre malé podniky, tak táto platforma, pri splnení podmienok, bude domnelým dodávateľom, ale uplatňujúce predmetné oslobodenie nebude musieť odvádzať DPH.

Platformy tak budú poskytovať súčasne služby uľahčenia (tak základným poskytovateľom, ako aj zákazníkom) a zároveň, ak sa po splnení podmienok stanú pri určitých službách aj domnelými dodávateľmi, budú poskytovať aj služby krátkodobého ubytovania a osobnej prepravy. Zdaniteľný obrat platformy bude v zmysle návrhu smernice obsahovať príjmy zo služieb uľahčenia (sprostredkovania), ako aj zo služieb poskytnutých konečným zákazníkom, pri ktorých bude platforma vystupovať ako domnelý dodávateľ.

V súvislosti so zavedením fikcie „domnelého dodávateľa“ pre tieto vybrané služby sa v návrhu smernice zavádzajú nové oznamovacie povinnosti³⁵, ktoré zaväzujú platformu ako sektorového domnelého dodávateľa, aby viedla detailné záznamy o poskytnutiach týchto služieb.

Výhody versus nevýhody zavedenia nových pravidiel pre vybranú oblasť platformového hospodárstva

Pri **posudzovaní pozitív** resp. **negatív** navrhovaných pravidiel je potrebné mať na zreteli súčasné ťažkosti, ktoré vyplývajú z uplatňovania DPH a majú dopad na nové biznis modely vznikajúce na základe digitalizácie ekonomiky, a ktoré sú zrejme a indikované tak podnikateľskými subjektmi (najmä z hotelového sektora), ako aj členskými štátmi. Tým, že smernica neobsahuje pravidlá na posudzovanie takýchto transakcií, spôsobuje nielen právnu neistotu, ale aj stratu príjmov DPH³⁶.

Cieľom pravidiel DPH by malo byť vytvorenie rovnakých podmienok pre všetky zúčastnené strany v ekonomickom systéme. Narušenie hospodárskej súťaže, právna neistota a nerovnaké posudzovanie v platformovom hospodárstve oproti tradičným modelom podnikania v týchto oblastiach (hotelové ubytovanie a taxi služby), tak na národnej úrovni, ako aj na EÚ úrovni, generujú administratívnu záťaž a v neposlednom rade znižujú výber DPH.

Pokiaľ ide o novo navrhované pravidlá, snáď najkontroverzejšie je vnímané **zavedenie modelu „domnelého dodávateľa“**. Jeho **pozitíva** sú vnímané



Model domnelého dodávateľa sa uplatní len v tom prípade, ak je základným poskytovateľom služby jedna z osôb, ktorá nemá postavenie zdaniteľnej osoby s IČ DPH.

31 Článok 14a smernice o DPH. Pozri bližšie vysvetlenie v článku „Budúcnosť elektronického obchodu z pohľadu DPH – vybrané aspekty“, 1. ročník, Bulletin SKDP, 2020.

32 Článok 28a, písm. a) až f) návrhu smernice o DPH.

33 V podmienkach SR ide o zdaniteľnú osobu, ktorá má postavenie platiteľa dane podľa § 4, § 4a a § 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

34 Článok 136b návrhu smernice o DPH.

35 Článok 242a ods. 1a návrhu smernice o DPH.

36 EK, aj na základe vykonanej štúdie v Digitálnom veku („Štúdia“), v jej časti 2, zvolila model tzv. domnelého dodávateľa (článok 28a návrhu smernice) v oblasti prenájmu krátkodobého ubytovania a osobnej prepravy, ako ten, ktorý by mal odstrániť narušenie hospodárskej súťaže. Odhady zo štúdie v oblasti platformovej ekonomiky ukazujú, že zavedením modelu domnelého dodávateľa, kedy by platformy vyberali DPH z krátkodobého prenájmu ubytovania a osobnej prepravy (namiesto pôvodných poskytovateľov), by sa zvýšili príjmy DPH z dôvodu rozšírenia základne na výber DPH cca o 1 miliardu eur ročne (v priemere za roky 2023 – 2032). Zlepšené plnenie povinností na DPH sa odhaduje na očakávané príjmy od 1,4 do 5,6 miliárd eur (v priemere za roky 2023 – 2032).

cez optiku EK, podniky prevádzkujúce tradičné podnikanie v hotelovom sektore a osobnej preprave a aj niektorých členských štátov, cez ktorú je sledovaný cieľ zdaní týchto služieb ponúkané cez platformy, s využitím ktorých sa efektívne získajú príjmy DPH od vybraných subjektov a zmierni sa narúšanie hospodárskej súťaže.

Okrem narúšania hospodárskej súťaže s tradičnými poskytovateľmi predmetných služieb a obmedzeniami pre dlhodobé ubytovanie³⁷ môže dochádzať v prípade poskytovania ubytovania a prepravy na pravidelnej báze aj k daňovým únikom tým, že poskytovatelia nepriznávajú daň z uvedených služieb, v súčasnosti najmä v oblasti priamych daní.

V oblasti DPH v podmienkach SR, vzhľadom na podiel platformovej ekonomiky na celkovej ekonomike, kde Slovensko patrí medzi krajiny s najnižším podielom zdieľanej ekonomiky na HDP (0,1 – 0,3 % HDP), ako aj na uplatňovanie schémy oslobodenia pre malé podniky, pokiaľ ide o základných poskytovateľov služieb a DPH, téma daňových únikov nie je významná. Avšak model domnelého dodávateľa by aj v tomto prípade bol vhodným modelom, pretože by umožnil efektívny výkon daňovej kontroly.

Navyše, pri zohľadnení príjmov platforiem a ich ekosystému v rámci EÚ, kde príjmy platforiem za rok 2019 predstavovali v EÚ 66,9 miliárd eur a príjmy poskytovateľov služieb predstavovali 191,1 miliárd eur, oblasť DPH je z hľadiska príjmov podstatná. Aj napriek tomu, že podiel príjmov platforiem v sektore ubytovania (15 miliárd eur) a v sektore prepravy (30 miliárd eur), pripadajúcich na Slovenskú republiku³⁸, predstavuje skôr minoritný podiel v porovnaní s inými členskými štátmi, v prípade zavedenia modelu zdanenia platforiem cez domnelého dodávateľa by Slovenská republika získala dodatočné príjmy a zároveň by stále mohla zachovať malé podniky mimo systému DPH, čím by tieto boli odbremenené od administratívnej záťaže v súvislosti s plnením povinností vyplývajúcich z DPH.

Na druhej strane, nie je možné nespomenúť aj **možné negatívne aspekty modelu domnelého dodávateľa**. V tomto prípade je potrebné uviesť, že tento model môže zvýšiť ceny plnení poskytovaných základnými poskytovateľmi (o DPH vyberanú a odvádzanú platformou), čím zasahuje do prostredia podnikania a môže vytvoriť bariéry z hľadiska cenovej politiky. Je na škodu veci, že na základe nedostatočnosti dát nie je možné uviesť, resp. porovnať odstránenie narúšania hospodárskej súťaže s tradičnými poskytovateľmi, hotelmi a taxi službami, a zníženie konkurencieschopnosti malých poskytovateľov z dôvodu zvýšenia ich ceny o DPH uplatnenú platformou.

Ako ďalšie negatívum je možné uviesť, že v návrhu smernice o DPH nie je dostatočne definovaná skupina základných poskytovateľov uvedených služieb, pri ktorých sa platforma dostáva do pozície domnelého dodávateľa. Kategórie osôb z tzv.

„skupiny štyroch“³⁹ – je potrebné lepšie zdefinovať v návrhu smernice o DPH, najmä s ohľadom na nezdaniteľné osoby. Pretože ak aj nezdaniteľná osoba (napr. občan) vykonáva na pravidelnej báze prenájom ubytovania s cieľom dosahovania príjmu, ide o ekonomickú činnosť a z tohto titulu sa stáva zdaniteľnou osobou na účely DPH.

Okrem toho, cieľom zavedenia modelu domnelého dodávateľa bolo postihnúť situácie, ak základný poskytovateľ nemá pridelené IČ DPH v bežnom režime (podľa zákona o DPH, ak nejde o platiteľa dane). V opačnom prípade, ak je základný poskytovateľ služby platiteľ dane, platforma pri danej transakcii nevystupuje ako domnelý dodávateľ a neuplatní zo služby ubytovania DPH (túto odvedie základný poskytovateľ - platiteľ sám). V takom prípade platforma poskytuje len službu uľahčenia danej transakcie.

Takto nastavené podmienky na uplatnenie modelu domnelého dodávateľa môžu mať za následok to, že základní poskytovatelia s cieľom vyhnúť sa tomu, aby sa cena ich služby zvýšila o daň, poskytnú platforme IČ DPH iného platiteľa, aby platforma neuplatnila k ich službe daň. Uvedené platí aj pre prípad, kedy síce základný poskytovateľ je registrovaný pre DPH, avšak z iného titulu ako platiteľ dane⁴⁰. Návrh vykonávacieho nariadenia pritom stanovuje ako predpoklad, že keď základný dodávateľ neoznámí platforme IČ DPH, tak platforma uplatní model domnelého dodávateľa. Ak jej ho však oznámí, platforma neuplatní tento model. Smernica ani vykonávacie nariadenie však neupravuje situáciu, čo v prípade, ak základný poskytovateľ poskytne platforme nesprávne IČ DPH, resp. také, ktoré patrí inému platiteľovi.

Z návrhu smernice ani vykonávacieho nariadenia nie je úplne jasné, ako má platforma preukázať, že konala „v dobrej viere“ a o neoprávnenom preukázaní IČ DPH nevedela, resp. dôjde k zmene postavenia základného poskytovateľa (dôjde k zrušeniu jeho IČ DPH).

Ďalšiu oblasť, ktorú môžeme priradiť skôr k negatívam daného modelu, je dôsledok navrhnutých pravidiel, ktorú sa môže prejavovať najmä v sektore krátkodobého ubytovania. Je totiž možné, že malí prenajímatelia budú zámerne vstupovať do systému DPH (na dobrovoľnej báze) a budú si uplatňovať vysoké odpočty DPH z rekonštrukčných a stavebných prác na nehnuteľnosti, ktorú budú prenajímať. Tento predpoklad vychádza zo skutočnosti, že aj v prípade uplatnenia modelu domnelého dodávateľa sa konečná cena vždy zvýši o DPH. V takomto prípade nejde o zneužívanie systému DPH, je však namieste hovoriť o tom, že sa zvýši počet platiteľov DPH o malé podniky, pri ktorých daňová kontrola nemusí byť efektívna (vyťažovanie zdrojov daňovej kontroly v. nálezy), čo môže v konečnom dôsledku viesť k tomu, že finančná správa nebude mať dostatočné kapacity na kontrolu oprávnenosti odpočítanej dane.

K ďalším potenciálnym negatívam je možné uviesť aj to, že

37 V prípade využívania voľných ubytovacích kapacít na krátkodobé prenájom sa obmedzuje rezidenčný prenájom na dlhodobé ubytovanie, najmä vo veľkých mestách s turistickou atraktivitou.

38 Zdroj: European Commission Study: „VAT in Digital Age, Final Report, Volume 2, The VAT treatment of the Platform Economy“, 3. 5. 6. VAT revenue, Figure 14,15,18, 19; p. 47-55; Economist Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeyer Services and Università di Urbino, March 2022.

39 Nezdaniteľné osoby (občania), zdaniteľné osoby, ktorých obrat im umožňuje využívať schému pre malé podniky, zdaniteľné osoby v paušálnych úpravách a tie, ktoré poskytujú iba oslobodené plnenia.

40 Napríklad podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH.

ak bude domnelým dodávateľom platforma so sídlom v treťom štáte, bude otázne ako budú členské štáty vynucovať od platformy neusadenej v EÚ, aby si plnila povinnosti domnelého dodávateľa. Táto otázka, aj keď v danom kontexte relevantná, nemusí v praxi prinášať výrazné problémy, a to z dôvodu, že viac ako 73 % zo všetkých platforiem podnikajúcich v EÚ má sídlo v niektorom z jej členských štátov. Na zmiernenie tejto obavy je však možné poukázať na to, že na základe skúseností s takýmto modelom, ktorý už je zavedený v pravidlách DPH, konkrétne pre predaj tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích krajín alebo ktorý sa predáva v rámci EÚ, ale jeho základný dodávateľ nie je usadený v EÚ, sa táto obava nenaplnila. Dominantní hráči na platformovom trhu, cez ktorých sa realizuje predaj tovaru na diaľku, si plnia svoje povinnosti na DPH v súvislosti so svojím postavením domnelého dodávateľa, pretože inak by to pre nich predstavovalo reputačné riziko a stratu pozície na trhu EÚ.

V prípade služby „uľahčenia“ sa táto približuje k službe sprostredkovania, najmä tým, že dochádza k jej definovaniu v návrhu vykonávacieho nariadenia. Toto je určite **pozitívum návrhu**, pretože takýto postup odstraňuje právnu neistotu pre platformy. Rovnako určenie miesta dodania je veľmi dôležité.

Na druhej strane, EK zvolila postup určenia pre službu uľahčenia taký, aký je bežný pre služby sprostredkovania, t. j. miesto sa určí podľa základnej transakcie, ak ide o sprostredkovanie služby pre nezdaniteľnú osobu (zákazníka). Tento prístup je vhodný z hľadiska uplatňovania platforiem, pretože znižuje administratívnu záťaž a platforma jednoducho určí miesto svojej služby uľahčenia podľa základnej služby. Avšak je otázne, či tento postup odráža zdanenie podľa skutočnej spotreby. V prípravnej fáze legislatívneho návrhu sa zvažoval aj prístup odvodený od elektronicky dodávanej služby.

Pokiaľ ide o **definíciu krátkodobého ubytovania**, táto sa odvíja od nepretržitého prenájmu ubytovania, ktorý je posudzovaný v závislosti od počtu dní, konkrétne, ak tento krátkodobý prenájom nepresiahne dobu 45 dní. Smernica o DPH definuje v článku 135 transakcie, ktoré sú oslobodené od dane, konkrétne nájom nehnuteľností⁴¹. Zároveň sa v tomto ustanovení určité transakcie vylučujú z oslobodenia⁴² t. j. z nájmu nehnuteľností a v tomto bode je ponechaná voľnosť diskrečnej právomoci členským štátom na

vymedzenie tohto oslobodenia na poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo miestach upravených na stanovanie.

Vzhľadom na skutočnosť, že diskrečná právomoc zostáva členským štátom zachovaná, je potrebné, aby bolo stanovené harmonizované pravidlo, ktoré jednoznačne prispeje k odstráneniu právnej neistoty pre podnikateľské subjekty. Na druhej strane je potrebné naformulovať toto ustanovenie tak, aby bolo dostatočne jasné, kedy môžu členské štáty uplatniť svoje pravidlá a kedy je potrebné postupovať podľa harmonizovanej úpravy.

Návrh smernice **nerieši samostatnú definíciu pre osobnú prepravu** v súvislosti s jej poskytovaním cez platformy, pretože nedochádza k rozlišovaniu služby oslobodenej a zdaňovanej, ako je to v prípade prenájmu. Avšak aj toto je možné považovať **za negatívum**, pretože návrh smernice nerieši, ako bude posudzovaná medzinárodná osobná preprava, ktorá je upravovaná v členských štátoch rôzne (oslobodená versus zdaňovaná).

II. Zavedenie požiadaviek na digitálne oznamovanie

Pri intrakomunitárnych transakciách⁴³ smernica o DPH stanovuje zdaniteľným osobám identifikovaným na účely DPH povinnosť predkladania údajov o týchto transakciách formou súhrnných výkazov. Tieto súhrnné výkazy sú uložené v národných databázach členských štátov. Databázy údajov DPH o cezhraničných transakciách sú v rámci EÚ medzi členskými štátmi prepojené prostredníctvom databázy VIES, pričom EK riadi komunikačné spojenia medzi členskými štátmi a vnútroštátne aplikácie VIES vyvíjajú členské štáty. Tieto informácie členské štáty medzi sebou zdieľajú a vymieňajú si ich, aby na ich základe a zistení z nich mohli odhaľovať daňové podvody.

Povinnosť predkladania údajov o cezhraničných transakciách v rámci EÚ je v smernici o DPH zavedená od roku 1993 a od tej doby sa táto povinnosť výrazne nezmenila. Tým, že tieto údaje sa v súhrnných výkazoch predkladajú so značným časovým oneskorením (môže dosiahnuť aj viac ako 2 mesiace po uskutočnení transakcie) a v agregovanej forme (súhrnné údaje podľa IČ DPH odberateľa v inom členskom štáte), v podmienkach nových modelov podnikateľského prostredia a stupňa digitalizácie v týchto modeloch je predkladanie sú-

Povinnosť predkladania údajov o cezhraničných transakciách v rámci EÚ je v smernici o DPH zavedená od roku 1993. Tým, že tieto údaje sa v súhrnných výkazoch predkladajú so značným časovým oneskorením a v agregovanej forme, v podmienkach nových modelov podnikateľského prostredia a stupňa digitalizácie je predkladanie súhrnných výkazov zastaraný nástroj a neplní funkciu efektívnej a rýchlej kontroly zo strany daňových správ.

41 Článok 135, bod 1, písmeno l) smernice o DPH.

42 Článok 135, bod 2, písmeno a) smernice o DPH.

43 Ide o dodávky tovarov do iných členských štátov a určité dodávky služieb s miestom dodania v inom členskom štáte, ak sú tieto realizované medzi zdaniteľnými osobami.

hrnných výkazov zastaraný nástroj a neplní funkciu efektívnej a rýchlej kontroly zo strany daňových správ.

Okrem toho členské štáty majú k dispozícii určitú slobodu pri stanovovaní opatrení za účelom zabezpečenia efektívneho výberu dane. Mnohé členské štáty zaviedli rôzne typy oznamovacích povinností pre tuzemské transakcie na digitálnej báze, na základe ktorých sa zlepšila kontrola DPH a zvýšil sa výber dane. EK vo svojej správe o posúdení vplyvu, ktorá je súčasťou tohto návrhu, konkrétne v prílohe 4 uviedla, že v tých členských štátoch, v ktorých sa zaviedol tento druh oznamovacích povinností, sa od roku 2014 – 2019 odhaduje zvýšenie príjmov DPH na 19 až 28 miliárd eur.

Opatrenia členských štátov pri tuzemských transakciách v oblasti digitálneho predkladania údajov o týchto transakciách nie sú harmonizované, líšia sa do veľkej miery a môžu pozostávať zo zasielania mesačných výkazov o uskutočnených transakciách (údaje predkladané s časovým oneskorením voči uskutočnenej transakcii), zo zasielania údajov z každej faktúry v čase vyhotovenia faktúry (dostupnosť údajov takmer v reálnom čase), z predkladania účtovných záznamov v požadovaných formátoch a pod. Tieto oznamovacie povinnosti vyžadujú členské štáty v rôznom rozsahu (pre rôzne transakcie, pre rôzne druhy zdaniteľných osôb). Okrem týchto povinností musia zdaniteľné osoby podávať aj pravidelné daňové priznanie DPH.

Tieto vnútrozemské elektronické systémy oznamovania dát sú fragmentované v rámci 27 členských štátov a prinášajú významnú administratívnu záťaž pre zdaniteľné osoby podnikajúce vo viacerých členských štátoch. V celej EÚ sa odhaduje, že náklady na plnenie si takýchto povinností predstavujú pre podniky 1,6 miliárd eur ročne, z toho 1,2 miliárd znášajú malé nadnárodné spoločnosti a 0,4 miliárd eur znášajú veľké nadnárodné spoločnosti⁴⁴.

S cieľom zlepšenia boja proti cezhraničným podvodom, ako aj prispôbenia povinností v súvislosti s výberom a kontrolou DPH v novej digitálnej ére, EK navrhla nový, povinný model predkladania údajov z faktúr pri cezhraničných transakciách, ako aj zmenený systém výmeny informácií o týchto transakciách medzi členskými štátmi. Ide o systém,



S cieľom zlepšenia boja proti cezhraničným podvodom, ako aj prispôbenia povinností v súvislosti s výberom a kontrolou DPH v novej digitálnej ére, EK navrhla nový, povinný model predkladania údajov z faktúr pri cezhraničných transakciách, ako aj zmenený systém výmeny informácií o týchto transakciách medzi členskými štátmi.

vplyvať na boj proti podvodom. Ide o **povinnosť elektronickej fakturácie** a povinné **digitálne oznamovanie údajov z týchto faktúr**.

Účinnosť navrhnutých opatrení sa líši v závislosti od náročnosti technického realizovania daného opatrenia a je rozvrhnutá do troch časových období, a to od roku **2024, 2025 a 2028**.

Prvým pilierom tejto časti digitálnych povinností sú **nové pravidlá týkajúce sa vyhotovovania elektronickej fakturácie**, ktoré majú navrhnuté nasledovné načasovanie a implementáciu:



S cieľom využiť nové nástroje, ktoré ponúka digitalizácia ekonomického prostredia, EK navrhla v tejto časti dva piliere, ktoré sú navzájom prepojené. Ide o **povinnosť elektronickej fakturácie** a **povinné digitálne oznamovanie údajov z týchto faktúr**.

ktorý vychádza z úspešných národných systémov členských štátov, kedy sa z elektronickej faktúry budú predkladať vybrané údaje do národných databáz členských štátov a členské štáty budú následne predložené údaje odosielať do centralizovanej EÚ databázy VIES, kde budú uskutočňované krížové kontroly a analýza rizík. Údaje z elektronickej faktúry budú predkladané takmer v reálnom čase uskutočnenia transakcie, čo poskytne členským štátom možnosť hneď reagovať na podozrivé transakcie, a tak zabrániť úniku na DPH vo veľkom rozsahu.

S cieľom využiť nové nástroje, ktoré ponúka digitalizácia ekonomického prostredia, EK navrhla v tejto časti **dva piliere**, ktoré sú navzájom prepojené a ich cieľom je znižovať náklady podnikateľského prostredia a pozitívne

Nové pravidlá v oblasti elektronickej faktúry s navrhnutou účinnosťou od roku 2024 reflektujú mieru digitalizácie v obchodných vzťahoch a stanovujú **na účely DPH rovnocennosť medzi papierovými a elektronickej faktúrami**. Smernica o DPH definuje elektronickej faktúru⁴⁵, ktorá bude vyhotovená, zaslaná a prijatá v štruktúrovanom formáte, ktorý umožňuje jej automatické a elektronickej spracovanie. Odstraňuje sa povinnosť odberateľa súhlasiť s prijatím elektronickej faktúry, čo predstavovalo bariéru pre širšie využívanie elektronickej fakturácie. Definícia elektronickej faktúry harmonizuje pojem a zároveň požaduje elektronickej

štruktúrovaný formát.

44 Zdroj: European Commission: VAT in the Digital Age, Final Report, Volume 1, Digital Reporting Requirements, Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Universtia di Urbino, March 2022.

45 Článok 217 návrhu smernice o DPH.

V kontexte tohto nového pravidla o elektronickej fakturácii sa stanovuje možnosť členského štátu vyžadovať **vyhotovovanie elektronických faktúr**, ktoré sú **v súlade s európskou normou pre elektronickej fakturáciu a so zoznamom syntaxí** podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/55/EÚ o elektronickej fakturácii vo verejnom obstarávaní (ďalej len „EÚ norma pre e-faktúru“).

Niektoré členské štáty už aj v súčasnosti uplatňujú elektronickej fakturáciu na základe oprávnenia získaného od Rady EÚ⁴⁶, a ak tieto členské štáty uplatňujú odlišný systém, ako je systém EU normy pre e-faktúru, tak tieto členské štáty budú mať prechodné obdobie na prispôbenie svojich národných systémov⁴⁷.

V súvislosti s navrhovanou zmenou systému vykazovania údajov z faktúr pre jednotlivé transakcie, a pretože takýto systém pri cezhraničných transakciách v EÚ bude povinný, je potrebné „sprítniť“ existujúce pravidlá fakturácie, najmä z hľadiska jednotného prístupu a pripraviť sa na tento systém vopred. Z tohto hľadiska sa preto **navrhuje od roku 2025**, aby sa faktúra pri cezhraničných plneniach, ktoré upravujú prenos daňovej povinnosti na kupujúceho⁴⁸, vyhotovovala v jednotne stanovenej lehote, a to do 15. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci uskutočnenia zdaniteľného plnenia⁴⁹.

Zmeny, ktoré sa navrhujú v tejto oblasti **od roku 2028**, sú úzko **prepojené s digitálnym oznamovaním údajov** z elektronickej faktúry, a preto sú veľmi dôležité a významné. Údaje z jednotlivých transakcií by mali byť dostupné daňovým orgánom v čo najkratšom čase. Preto sa v ustanovení, ktoré upravuje **vyhotovovanie faktúr**, znižuje lehota na vyhotovenie (elektronickej) faktúry na lehotu **dvoch pracovných dní od vzniku daňovej povinnosti**⁵⁰.

Zabezpečením krátkej lehoty na vyhotovenie elektronickej faktúry v prípadoch cezhraničných dodávok tovarov a služieb poskytovaných v rámci EÚ neusadenými zdaniteľnými osobami sa zabezpečuje čo najskoršia výmena informácií o realizovaných transakciách. Pre boj proti daňovým podvodom je potrebné mať dostupné informácie čo najskôr, a preto je táto zmena jednou z najdôležitejších.

Aktuálne má zdaniteľná osoba povinnosť vyhotoviť faktúru najneskôr do 15. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Návrh smernice o DPH navrhuje výrazné skrátenie tejto lehoty na vyhotovenie faktúry v stanovených prípadoch na dva pracovné dni po vzniku daňovej povinnosti.

Cieľom navrhovaných zmien v tejto oblasti je skrátenie

lehoty na vyhotovenie elektronickej faktúry ako časovej stopy pre overenie plnenia povinnosti zasielania vybraných údajov z elektronickej faktúry tak, aby bol efektívnejší boj proti podvodom. Samotný cieľ je nespochybniteľný, avšak je otázne, či nastavený časový rozsah skutočne dokáže podnikateľská verejnosť akceptovať a takto nastavené podmienky aj plniť. Aj keď väčšina platiteľov vyhotovuje faktúry s podporou elektronickej vedeného účtovníctva, je otázne, ako sa s danou výzvou vysporiadajú malé podniky.

Ďalšou podstatnou zmenou, ktorá súvisí s digitálnym oznamovaním údajov z faktúr, je aj návrh na **zrušenie súhrnných faktúr**⁵¹ s účinnosťou od roku 2028. Uvedené je odrazom cieľa návrhu smernice o DPH, ktorým sa sleduje prenos informácií o zrealizovaných individuálnych transakciách, resp. o vybraných údajoch na tzv. transakčnej báze. Ponechaním tohto ustanovenia by došlo k vzniku duálneho systému fakturácie a k zníženiu pozitívneho vplyvu navrhovaných zmien.

Okrem zrušenia súhrnných faktúr dochádza k doplneniu povinných náležitostí faktúry o ďalšie tri náležitosti, konkrétne ide o uvedenie **poradového čísla pôvodnej faktúry v prípade opravnej faktúry**, čísla **IBAN poskytovateľa alebo dodávateľa**, na ktorý bude pripísaná úhrada faktúry, resp. akýkoľvek iný identifikátor účtu, na ktorý bude pripísaná úhrada faktúry a **dátum, ku ktorému je splatná platba** za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, prípadne dátum a suma každej platby v prípade čiastkových platieb.⁵² Cieľom doplnenia uvedených údajov je zlepšenie analytických kontrolných nástrojov.

Druhým pilierom tejto časti digitálnych povinností sú **pravidlá týkajúce sa nových elektronickej/digitálnych systémov oznamovania údajov z elektronickej faktúry**.

V prvom rade je potrebné uviesť, že navrhovaný systém digitálneho oznamovania údajov z jednotlivých elektronickej faktúry sa navrhuje s ohľadom na cezhraničné transakcie v EÚ pre členské štáty ako povinný a pre vnútrozemské transakcie ako voliteľný. To znamená, že členské štáty musia pre cezhraničné transakcie systém digitálneho oznamovania údajov zaviesť a pre tuzemské transakcie sa môžu rozhodnúť, či si takýto systém zavedú alebo nie.

Systém digitálneho oznamovania údajov pre cezhraničné transakcie v rámci EÚ, ktorého účinnosť je v návrhu smernice **nastavená od roku 2028**, má ambíciu nahradiť súčasný systém predkladania údajov z týchto transakcií (VIES⁵³).

Na základe navrhovaného nového digitálneho systému oznamovania údajov budú zdaniteľné osoby, ktorým to

46 Ide o vykonávacie rozhodnutie Rady, ktorým sa oprávňuje žiadajúci členský štát na udelenie výnimky od pravidiel v smernici o DPH na základe článku 395 smernice o DPH.

47 Môžu tieto opatrenia uplatňovať do 1. 1. 2028, resp. do 31. 12. 2027.

48 Články 194 a 196 smernice o DPH.

49 Článok 222 návrhu smernice o DPH.

50 Článok 222 návrhu smernice o DPH s účinnosťou od 1. 1. 2028.

51 Článok 223 návrhu smernice o DPH s účinnosťou od 1. 1. 2028.

52 Článok 226 návrhu smernice o DPH s účinnosťou od 1. 1. 2028.

53 VIES – VAT Information Exchange System – Ide o systém, do ktorého sa dostávajú informácie o cezhraničných transakciách v rámci EÚ na základe predložených súhrnných výkazov od zdaniteľných osôb, ktorým to ustanovuje zákon o DPH.

ukladá návrh smernice o DPH⁵⁴, povinné predkladať údaje z elektronických faktúr⁵⁵, ktoré sa týkajú dodania tovaru a premiestnenia tovaru do iného členského štátu, nadobudnutia tovaru z iného členského štátu a poskytnutia služby s miestom dodania v inom členskom štáte, ako je členský štát usadenia poskytovateľa služieb.

Na základe navrhovaného systému budú poskytovať údaje z každej vyhotovenej elektronickej faktúry dodávateľa aj odberateľa v stanovenej lehote do 2 pracovných dní od vyhotovenia faktúry alebo odo dňa, kedy mala byť faktúra vyhotovená⁵⁶ daňovým orgánom vo svojom členskom štáte (národné databázy VIES) a daňové orgány po prijatí týchto údajov v stanovenej lehote 2 dní prepošlú tieto údaje od centrálnej databázy/systému VIES, kde sa budú predložené údaje (zo strany dodávateľov a odberateľov) krížovo kontrolovať, vykonávať rizikové analýzy na základe mnohých funkcií, ktoré budú v centrálnom systéme VIES zavedené.

Pokiaľ ide o rozsah predkladaných údajov⁵⁷, tieto informácie sú v zásade rovnaké, aké sa museli predložiť v súhrnných výkazoch, sú však rozpísané za každú transakciu namiesto súhrnných informácií za zákazníka. Na zlepšenie odhaľovania podvodov však pribudli nové polia. Tieto nové polia obsahujú odkaz na predchádzajúcu faktúru v prípade opravy faktúr, identifikáciu bankového účtu, na ktorý bude pripísaná platba za faktúru, a dohodnuté dátumy úhrady sumy transakcie. Vymenované údaje majú byť povinne uvedené v dátovej správe, ktorú zdaniteľná osoba alebo tretia osoba v jej mene zašle daňovému orgánu.

V záujme úplnej štandardizácie a interoperability Komisia prijme vykonávacie pravidlá na vymedzenie jednotnej elektronickej správy na tento účel.

Aby bol takýto systém v rámci EÚ interoperabilný a jednotne používaný, je nevyhnutné, aby boli stanovené jednotné formáty pre všetky členské štáty. Návrh smernice umožňuje zdaniteľným osobám, aby zasielali údaje z elektronických faktúr aj v inom formáte, ako je EÚ norma pre e-faktúru, avšak tieto údaje musia byť následne konvertované do jednotného štandardu, ktorý sa vyžaduje pre systém digitálneho oznamovania údajov. Údaje sa majú zasielať formou jednotnej elektronickej správy, ktorej špecifikácia bude predmetom vykonávacieho aktu a ustanoví sa až potom, ako bude balík ViDA dorokovaný vo finálnej verzii.

Pokiaľ ide o spôsob zaslania údajov, EK prostredníctvom návrhu smernice o DPH navrhuje v zásade trojaký spôsob zasielania údajov: údaje zašle zdaniteľná osoba sama; údaje zašle tretia osoba – poskytovateľ služieb v mene zdaniteľnej osoby; údaje sa zašlú prostredníctvom verejného portálu. V prvom prípade ide o samostatné zasielanie údajov elektronickej faktúry, tak na strane dodávateľa, ako aj na strane odberateľa s možnosťou kontroly správnosti dát daňovými

orgánmi. V druhom prípade je faktúra vyhotovená a zaslaná prostredníctvom poskytovateľa fakturačných služieb, ktorý skontroluje správnosť faktúry a aj údajov, ktoré následne zašle daňovým orgánom, ktorá skontroluje správnosť údajov a v prípade chyby musí tento poskytovateľ služieb zaslať správne údaje. V treťom prípade je faktúra vyhotovená a zaslaná prostredníctvom verejného portálu, ktorý vykoná základné kontroly, a v prípade, ak tento verejný portál nie je spravovaný samotnou finančnou autoritou, zašle údaje finančnej autorite, ktorá môže vykonať kontroly, pričom v prípade identifikovania chýb, má údaje zaslať dodávateľ. Komisia necháva výraznú mieru flexibility členským štátom na rozhodnutie sa, akým spôsobom tieto zabezpečia zasielanie údajov, čo sa dá hodnotiť pozitívne.

Návrh rovnako flexibilne pracuje s formátmi, v ktorých sú vyhotovované elektronické faktúry a z ktorých sú zasielané údaje. Členský štát má umožniť zasielať údaje z faktúr vyhotovovaných v súlade s požiadavkami plynúcimi z EÚ normy pre e-faktúru a rovnako návrh ráta s možnosťou používania aj iných formátov, no za predpokladu, že tieto formáty budú interoperabilné s EÚ normou pre e-faktúru. Túto mieru flexibility je možné hodnotiť pozitívne, keďže nestanovuje členskému štátu povinnosť používať iba jeden formát správ a zároveň vyžadovanie interoperability formátov zabezpečuje harmonizáciu oznamovacích povinností. Takýto prístup priamo vplýva na výšku nákladov, ktoré sú (hlavne) medzinárodne pôsobiace zdaniteľné osoby nútene vynakladať na plnenie si svojich oznamovacích povinností v rôznych členských štátoch.

Systém digitálneho oznamovania údajov z každej vyhotovenej faktúry pri cezhraničných transakciách v rámci EÚ tak dodávateľom, ako aj odberateľom je výrazne podporovaný členskými štátmi. Tento systém je vnímaný tak, že má potenciál efektívneho boja proti podvodom, kedy bude mať daňový orgán informácie o zdaniteľnej transakciách takmer okamžite po tom, ako sa daná transakcia uskutočnila a bude môcť preventívne reagovať na možnú stratu príjmov štátneho rozpočtu na rozdiel od súčasného systému predkladania súhrnných výkazov, kedy má informácie s výrazným časovým oneskorením.

Systém digitálneho oznamovania údajov pre tuzemské transakcie na území každého členského štátu je na rozdiel od systému pre cezhraničné transakcie v EÚ, ktorý bude povinný, voliteľný pre členské štáty⁵⁸. Avšak, ak sa členský štát rozhodne pre systém predkladania údajov o tuzemských transakciách, takýto systém by mal byť do určitého obdobia kompatibilný, resp. mal by mať rovnaké črty, ako je ten, ktorý je pre cezhraničné transakcie. Návrh smernice o DPH poskytuje časový rámec na prispôbenie národných systémov vykazovania údajov systému cezhraničnému, najneskôr však od roku 2028.

Cieľom je odstránenie fragmentácie systémov na vnútornom trhu a znižovanie administratívnej záťaže kladenej na podniky

54 Rozsah zdaniteľných osôb, ktoré budú podliehať tejto povinnosti sa nemení oproti súčasnému stavu. To znamená, že zdaniteľné osoby, ktoré sú v súčasnosti povinné predkladať súhrnné výkazy budú v zmysle návrhu smernice o DPH predkladať údaje v novom digitálnom systéme oznamovania údajov z vyhotovených elektronických faktúr.

55 Článok 262 návrhu smernice o DPH.

56 Článok 263 návrhu smernice o DPH.

57 Článok 264 návrhu smernice DPH.

58 Článok 271a návrhu smernice o DPH.

podnikajúce vo viacerých členských štátoch.

Zatiaľ čo členské štáty plne podporujú digitálny systém predkladania údajov pri cezhraničných transakciách, v časti návrhu týkajúceho sa vykazovania údajov z faktúr o tuzemských transakciách nepanuje medzi členskými štátmi zhoda. Členské štáty majú rôzne elektronické systémy na vykazovanie dát, do ktorých investovali nemalé zdroje. Tieto systémy sa líšia formou overovania údajov. Niektoré členské štáty majú dokonca zavedený systém overovania elektronických faktúr (tzv. „clearance system“), ktorý umožní zasláť elektronickú faktúru zákazníčkovi až po jej schválení daňovým orgánom alebo treťou stranou na to oprávnenou. Existujú však také členské štáty, ktoré nepodporujú takýto systém overovania z dôvodu bariér pre podnikateľské prostredie⁵⁹. V tomto prípade sú v zrejmej výhode členské štáty, ktoré takýto systém nemajú, pretože môžu zamerať vývoj systému digitálneho oznamovania v súlade s požiadavkami na digitálne oznamovanie pre cezhraničné transakcie.

Táto téma sa významne dotýka aj SR, keďže v našich podmienkach je implementovaný systém kontrolného výkazu DPH (ďalej len „KV DPH“), ktorý je vo svojej podstate formou digitálneho oznamovania údajov z vyhotovených faktúr⁶⁰. V zmysle návrhu smernice⁶¹ by teda priamo pre SR vyplývala povinnosť prispôbiť požiadavky na digitálne vykazovanie požiadavkám na digitálne oznamovanie pre cezhraničné transakcie medzi zdaniiteľnými osobami. Uvedené bude mať za následok úpravu existujúcich systémov digitálneho oznamovania, v tomto prípade KV DPH, a jeho nahradenie novým systémom digitálneho oznamovania pre tuzemské plnenia založeným na on-line predkladaní dát z každej vyhotovenej faktúry v lehote do 2 pracovných dní.

SR však o zmene systému uvažuje a už v závere roka 2020 začala s analýzou nahradenia systému KV DPH systémom predkladania údajov z faktúr on-line⁶², pričom tento model výrazne podporoval rozšírenie elektronickej fakturácie aj v B2B vzťahoch. Analýza pripravovala projekt zavedenia oznamovania údajov z vyhotovených faktúr v reálnom čase, ktorý mal pokryť väčšinu typov transakcií a obchodných vzťahov. Návrh štúdie uskutočniteľnosti pritom ráta s viacerými alternatívami riešenia, medzi ktorými bola aj alternatíva povinného vyhotovovania elektronickej faktúry podľa EÚ normy o e-faktúre s miestom vyhotovovania faktúr v samostatnom softvérovom nástroji, ktorý zabezpečí aj zaslanie elektronickej faktúry odberateľovi, a ktorý v konečnom dôsledku nahradí KV DPH.

V tomto kontexte je návrh ustanovení smernice o DPH možné chápať ako príležitosť pre zavedenie elektronických faktúr aj pre tuzemské zdaniiteľné plnenia. **Positívom** tohto návrhu je nahradenie zastaraného ex-post nástroja na boj proti daňovým podvodom (KV DPH) systémom elektronickej fakturácie a nového digitálneho oznamovania údajov z transakcií takmer v reálnom čase. **Negatívom** prípadného rozhodnutia SR „aktivovať“ ustanovenie smernice o DPH o tuzemskom systéme vykazovania môže z pohľadu podnikateľského sektora predstavovať zvýšenie nákladov na implementáciu povinného oznamovania údajov z cezhraničných transakcií o náklady na nahradenie systému KV DPH systémom kompatibilným s požiadavkami na digitálne oznamovanie pre cezhraničné transakcie.

III. Zavedenie jednotnej registrácie pre DPH

Posledná časť balíka ViDA sa zameriava jednak na zlepšenie existujúcich pravidiel DPH v elektronickej obchode, ktoré nadobudli účinnosť od 1. 7. 2021⁶³, ako aj na nové pravidlá, ktoré eliminujú potrebu registrácie na DPH v iných členských štátoch z dôvodu premiestnenia tovaru do týchto členských štátov⁶⁴ a dodávania tovaru a služieb s miestom dodania v iných členských štátoch, ako je členský štát dodávateľa tovaru resp. poskytovateľa služby. Aj ustanovenia upravujúce tieto situácie majú nastavenú rôznu účinnosť, a to **od roku 2024 a 2025**.

K **jednoduchším zmenám v tejto časti patria tie**, ku ktorým dochádza z dôvodu vyhodnotenia účinnosti resp. implementácie pravidiel DPH pre elektronickej obchod. Ide o pravidlá, na základe ktorých dochádza k zdaňovaniu predaja tovaru na diaľku tak v rámci EÚ, ako aj z dovozu a uplatňovaniu zjednodušení na výber dane z takýchto transakcií, konkrétne OSS (EU-OSS a non-EU OSS)/IOSS.

Konkrétne ide napríklad o **pravidlo určenia miesta** dodania pri predaji tovaru na diaľku v rámci EÚ a poskytovaní telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania a elektronickej dodávanej služby v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom je poskytovateľ služby usadený, ak **hodnota takýchto dodaní za kalendárny rok neprekročí hranicu 10 000 eur**⁶⁵.

Návrh smernice o DPH objasňuje použitie tohto zjednodušenia, t. j. kedy sa určí miesto dodania pre tieto transakcie podľa členského štátu, kde je dodávateľ usadený. Okrem toho sa spresňujú určité pojmy v smernici, najmä z terminologického

59 Zdroj: Štúdia EK VAT in the Digital Age, Final report, Volume 1, Digital Reporting Requirements, p. 72.

60 KV DPH je periodickým typom vykazovania a oznamovania vybraných zdaniiteľných plnení v agregovanej ucelenej forme (kombinácia údajov z faktúr na transakčnej báze, napr. oddiel A1 a B2 KV DPH a agregatívnych údajov (súm) pri určitých transakciách, napr. kde sú o. i. vykazované doklady z pokladnice e-kasa klient - oddiel B3 KV DPH, ak je celková suma odpočítanej dane za príslušné zdaňovacie obdobie menej ako 3.000 eur).

61 Článok 271b návrhu smernice o DPH.

62 Z dlhodobého hľadiska a s prihliadnutím na záujem SR zaviesť elektronickej faktúru, ktorý vychádza z Programového vyhlásenia predchádzajúcej vlády SR na roky 2020 - 2024 uvedenej v kapitole STABILIZÁCIA VEREJNÝCH FINANCIÍ ZASIAHNUTÝCH PREBIEHAJÚCOU KRÍZOU A ZVÝŠENIE EFEKTIVITY VYNAKLADANIA VEREJNÝCH PROSTRIEDKOV, podkapitoly VYŠŠIA TRANSPARENTNOSŤ, z ktorého vyplýva požiadavka zvýšiť transparentnosť finančných tokov posilnením elektronickej fakturácie a zabezpečiť povinnú elektronickej fakturáciu vo vzťahu k subjektom verejnej správy a vytvoríť rámec pre celé podnikateľské prostredie, sa javí výhodnejšie implementovať požiadavky na digitálne oznamovanie na cezhraničné transakcie simultánne aj so zavedením požiadaviek na digitálne oznamovanie z tuzemských transakcií.

63 Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku, Ú. v. EÚ, L 348/7, 29. 12. 2017 a smernica Rady (EÚ) 2019/1995 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru, Ú. v. EÚ, L 310/1, 2. 12. 2019.

64 V prípade, že si zdaniiteľná osoba premiestňuje svoj vlastný tovar na účely podnikania v inom členskom štáte.

65 Článok 59c smernice o DPH.

hľadiska⁶⁶. Ďalšie zmeny sa rovnako týkajú už existujúcich ustanovení osobitných úprav (OSS) a upresňuje sa v nich terminológia momentu vzniku daňovej povinnosti pri transakciách, ktoré sú pokryté osobitnými úpravami. Týmto dochádza k **zlepšeniu textového vyjadrenia, kedy nastala zdaniteľná udalosť, zlepšuje sa ustanovenie o opravách v už podaných daňových priznaniach**, ktoré sa uvádzajú v daňových priznaniach podaných v osobitných úpravách (non-EU OSS, EU-OSS a IOSS). Na základe navrhovaného znenia bude možné do konca lehoty na podania daňového priznania v rámci osobitných úprav podávať nové, opravené priznania, ktoré budú akceptované.⁶⁷

Ďalšie opatrenia, ktorých cieľom je eliminovať registráciu DPH z titulu miesta dodania v inom členskom štáte, ako je členský štát dodávateľa, patrí rozšírenie **rozsahu uplatňovania schémy zjednodušenia – EU-OSS**. Táto schéma naozaj zjednodušuje uplatňovanie povinností DPH pre zdaniteľné osoby, ktoré dodávajú tovar a poskytujú služby s miestom dodania v inom členskom štáte. Tieto zdaniteľné osoby sa nemusia registrovať v inom členskom štáte a cez svoju osobitnú registráciu v schéme OSS podávajú priznanie a platia daň vo svojom „domovskom štáte“. Táto schéma je naozaj efektívna, a tým, že sa uplatňuje v súčasnosti výlučne pre transakcie B2C nepredstavuje riziko v oblasti odpočítania dane pre členský štát, kde dochádza k zdaneniu.

Návrh smernice však v rámci balíka ViDA predpokladá výrazné rozšírenie rozsahu schém OSS, najmä však EU-OSS, a to tak, aby táto osobitná úprava pokrývala aj situácie ako napr. **predaj tovaru na diaľku, ktorý sa rozširuje o použitý tovar, starožitnosti, ostatné tovary pri ktorých nie je povinnosť zdať ich nadobudnutie**, keďže majú miesto v inom členskom štáte a sú oslobodené od dane z titulu využitia osobitnej úpravy pre malé podniky⁶⁸, a rovnako aj určité tovary dodávané pre diplomatov a medzinárodné organizácie⁶⁹.

Vzhľadom k tomu, že ide o špecifické situácie, pri ktorých je potrebné analyzovať aj miesto dodania, a dochádza pri nich ku kombináciám v rámci rôznych osobitných úprav (napr. osobitná úprava pre malé podniky a osobitná úprava pre uplatňovanie dane formou zjednodušenia

cez OSS) je potrebné tieto oblasti dôsledne analyzovať s ohľadom na komplexnosť nastavených pravidiel.

Rozšírenie rozsahu osobitnej úpravy EU-OSS sa navrhuje aj **na ďalšie transakcie v oblasti B2C**, ak je dodávateľom neusadená zdaniteľná osoba v členskom štáte, kde je DPH splatná, a ktoré v súčasnosti nie sú pokryté touto úpravou. Ide o nasledovné transakcie:

- dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou⁷⁰;
- dodania tovaru uskutočnené na palubách lodí, lietadiel alebo vo vlakoch počas prepravy cestujúcich na území Spoločenstva⁷¹;
- dodania plynu, elektriny, tepla alebo chladu na území Spoločenstva⁷²;
- zdaniteľné dodania tovaru bez prepravy v tuzemsku.

Pokiaľ ide o toto rozšírenie EU-OSS, toto je logické a má podporu zo strany členských štátov, pretože ide o oblasť B2C transakcií a nezvyšuje sa tu riziko vzniku podvodov s odpočítaním dane, nehovoriac o tom, že v tejto oblasti sa táto schéma výberu dane v rámci EÚ osvedčila.

Ďalšou zmenou v tejto časti balíka ViDA je návrh, ktorý bol v minulosti, a je tomu tak aj v súčasnosti, vnímaný rôznou optikou zo strany členských štátov. Ide o ustanovenie, ktoré navrhuje **povinné uplatňovanie osobitnej úpravy IOSS pre platformy**⁷³. Prostredníctvom uvedeného návrhu sa zavádza v povinnosť uplatňovať IOSS pre zdaniteľné osoby (platformy), ktoré uľahčujú predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích štátov, resp. tretích území.

V súčasnosti, ak platforma uľahčuje takéto dodanie, má možnosť sa dobrovoľne registrovať do IOSS. Prax však ukázala, že v niektorých prípadoch sa platformy neregistrovali do IOSS, aj keď vybrali daň od zákazníka pri objednávke tovaru. V takomto prípade platforma, aj napriek tomu, že sa stala domnelým dodávateľom pri predaji tovaru na diaľku, ktorý bol dovážaný z tretích krajín, daň nepriznala, pretože nemala registráciu na IOSS. A keďže nemala platné IČ IOSS pre DPH, tak colný orgán pri dovoze tovaru vyberal opakovane DPH.

Cieľ uvedeného ustanovenia je zrejmý a na jeho základe sa uvedené ustanovenie javí ako opodstatnené. Avšak už pri diskusiách rokoch 2019 – 2020⁷⁴, kedy sa táto úprava navrhovala v smernici o DPH,

“
Návrh smernice v rámci balíka ViDA predpokladá výrazné rozšírenie rozsahu schém OSS, najmä však EU-OSS, a to tak, aby táto osobitná úprava pokrývala aj situácie ako napr. predaj tovaru na diaľku, ktorý sa rozširuje o použitý tovar, starožitnosti, ostatné tovary pri ktorých nie je povinnosť zdať ich nadobudnutie.

66 Články 66, 167a, 226 bod 7a, 369g a 365 návrhu smernice o DPH.

67 Články 365, 369g(4), 369t(2) návrhu smernice o DPH.

68 SMERNICA RADY (EÚ) 2020/285 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky, a nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o administratívnu spoluprácu a výmenu informácií na účely monitorovania správneho uplatňovania osobitnej úpravy pre malé podniky, Ú.v. EÚ, 2. 3. 2020, L 62/13.

69 Článok 151 smernice o DPH.

70 Miesto dodania upravené v článku 36 smernice o DPH.

71 Miesto dodania upravené v článku 37 smernice o DPH.

72 Miesto dodania upravené v článku 39 smernice o DPH.

73 Články 369m, 369p a 369r návrhu smernice o DPH.

74 Diskusia k novým pravidlám DPH pre elektronický obchod, ktoré sa začali uplatňovať od 1. 7. 2021. Osobitná úprava IOSS bola zavedená smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku.

bola táto otázka otvorená. Konsenzus k nastaveniu danej osobitnej úpravy ako povinnej nebol dosiahnutý, pretože aj iné osobitné úpravy (non-EU OSS, EU-OSS) slúžia najmä k zjednodušenému výberu DPH a zníženiu administratívnej záťaže a sú voliteľné. V prípade, že si zdaniteľná osoba nezvolí osobitnú úpravu OSS, musí sa registrovať v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná, a plniť si povinnosti v bežnom režime DPH.

Okrem toho, dané voliteľné úpravy OSS môžu využívať tak zdaniteľné osoby (platformy), ktoré sú v EÚ usadené, ako aj tie, ktoré v EÚ usadené nie sú. V prípade, že ide o neusadenú platformu v EÚ, ak sa takáto platforma rozhodne neplniť si povinnosti vyplývajúcej jej z pravidiel DPH v EÚ, má členský štát, ktorý vymáha plnenie povinností, veľmi obmedzený priestor na vynucovanie. Ak ide o tretí štát, v ktorom je platforma usadená, a s týmto tretím štátom neprebíha efektívna výmena daňových informácií, má členský štát veľmi obmedzené zdroje a kompetencie.

Podstatnou zmenou je návrh na zavedenie novej osobitnej úpravy, a to **nového OSS modulu pre premiestnenie vlastného tovaru zdaniteľnej osoby do iného členského štátu s účinnosťou od roku 2025**⁷⁵. Táto nová osobitná úprava predpokladá zmeny v existujúcich ustanoveniach smernice o DPH a zavedenie nových.

V súčasnosti, keď si zdaniteľná osoba premiestňuje tovar do iného členského štátu, vo všeobecnosti platí, že táto zdaniteľná osoba sa musí registrovať na účely DPH v členskom štáte, do ktorého si premiestňuje tovar. V členskom štáte, z ktorého tovar odchádza, táto zdaniteľná osoba pod IČ DPH priznáva v daňovom priznaní oslobodené premiestnenie do iného členského štátu a zároveň podá v tejto súvislosti aj súhrnný výkaz, v ktorom premiestnenie uvedie. Zároveň v členskom štáte, do ktorého sa tovar premiestňuje, zdaniteľná osoba pod IČ DPH pridelenom v tomto členskom štáte priznáva v daňovom priznaní nadobudnutie tohto (premiestneného) tovaru.

Vzhľadom na administratívnu záťaž takéhoto postupu boli v roku 2018 prijaté určité opatrenia tzv. „Quick Fixes“⁷⁶, na rýchle zlepšenia existujúcich pravidiel pre cezhraničné transakcie v EÚ, v rámci ktorých sa riešilo aj premiestnenie vlastného tovaru zdaniteľnej osoby. Tieto opatrenia sa začali uplatňovať v členských štátoch od 1. januára 2020



Podstatnou zmenou je návrh na zavedenie novej osobitnej úpravy, a to nového OSS modulu pre premiestnenie vlastného tovaru zdaniteľnej osoby do iného členského štátu s účinnosťou od roku 2025.

a určité situácie v rámci premiestnenia vlastného tovaru zdaniteľnej osoby bolo upravené zjednodušením tzv. call-off-stock (COS).

Na základe tohto zjednodušenia v prípade, že si zdaniteľná osoba premiestňuje svoj vlastný tovar do skladu do iného členského štátu pre vopred známeho zákazníka, nemusí sa registrovať na účely DPH v členskom štáte, do ktorého si premiestňuje svoj tovar. Toto zjednodušenie musí byť riadne evidované cez záznamové povinnosti zdaniteľnej osoby a cez podané súhrnné výkazy, kde sa eviduje aj samotné

premiestnenie, a aj to, keď dôjde k vybratiu tovaru zo skladu týmto zákazníkom.

EK vyhodnotila používanie osobitnej úpravy COS a aj na základe vyjadrení podnikateľského sektora uviedla, že táto úprava je administratívne náročná a nepokrýva všetky situácie, napr. ak si zdaniteľná osoba premiestňuje tovar a zákazníka v inom členskom štáte vopred nepozná, alebo ak dochádza k ďalšiemu premiestneniu tovaru, t. j. tovar je premiestnený z členského štátu určenia do ďalšieho (iného) členského štátu, prípadne dochádza k premiestneniu tovaru realizovaného cez platformy. Z uvedeného dôvodu navrhla EK **postupné ukončenie využívania COS do roku 2026**⁷⁷.

Namiesto zjednodušenia COS navrhuje EK v návrhu smernice iné zjednodušenie, konkrétne využitie novej osobitnej úpravy jedného kontaktného miesta registrácie, tzv. OSS modul pre premiestnenie vlastného tovaru (OSS-T)⁷⁸. V rámci tejto **novej schémy sa zdaniteľná osoba, či už usadená alebo neusadená v EÚ, registruje do OSS-T**, a po pridelení osobitného IČ DPH vykazuje premiestnenia tovaru v rámci EÚ do členských štátov určenia.

Premiestnenie tovaru môže realizovať samotná zdaniteľná osoba, ktorá využíva OSS-T, ale premiestnenie vlastného tovaru môže byť realizované aj prostredníctvom platformy, ktorá tiež môže využiť OSS-T úpravu.

V rámci tejto úpravy nie je možné vykazovať premiestnenie investičného majetku (tak, ako je vymedzený členským štátom, do ktorého sa premiestňuje) a ani taký tovar, v súvislosti s ktorým v uvedenom členskom štáte neexistuje plné právo na odpočítanie dane.

Ak si zdaniteľná osoba zvolí uplatňovanie osobitnej úpravy, táto osobitná úprava sa vzťahuje na všetky



V rámci tejto novej schémy sa zdaniteľná osoba, či už usadená alebo neusadená v EÚ, registruje do OSS-T, a po pridelení osobitného IČ DPH vykazuje premiestnenia tovaru v rámci EÚ do členských štátov určenia.

75 Nový oddiel 5 v kapitole 6 v hlave XII, ktorý obsahuje nasledovné zmeny v existujúcich článkoch (17a, 243 a 262) a nové články: 369xa, 369xb, 369xc, 369xd, 369xe, 369xf, 369xg, 369xh, 369xi, 369xj a 369xk.

76 Smernica Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi.

77 Články 17a, 243 a 262 návrhu smernice o DPH

78 Články 369xa až 369xk

premiestnenia tovaru. Zdaniteľná osoba podáva v rámci osobitnej úpravy daňové priznanie za každý mesiac, bez ohľadu na to, či uskutočnila premiestnenie alebo nie. V daňovom priznaní uvádza svoje identifikačné údaje, a za každý členský štát, do ktorého premiestnila svoj obchodný tovar, uvádza hodnotu premiestneného tovaru. Daňové priznanie v rámci tejto osobitnej úpravy obsahuje len hodnotu premiestneného tovaru a neobsahuje daň, keďže na účely tejto osobitnej úpravy je nadobudnutie v členskom štáte, do ktorého sa premiestňuje tovar, oslobodené od dane.

V podstate pri zjednodušení OSS-T sa nevyžaduje registrácia v členskom štáte, do ktorého sa premiestňuje tovar. Zdaniteľná osoba bude posudzovať nasledujúcu transakciu po premiestnení tovaru v členskom štáte, do ktorého sa premiestnil tovar. V prípade, že po premiestnení bude nasledovať dodávka pre zdaniteľnú osobu, s platným IČ DPH, bude nasledovať uplatnenie mechanizmu RCM (prenos daňovej povinnosti na kupujúceho) alebo ak pôjde o dodanie pre nezdaniteľnú osobu, tak takéto dodanie bude zdaňované cez EU-OSS. V oboch prípadoch nebude nutné mať IČ DPH v členskom štáte dodania, pretože sa daň vyberie prostredníctvom iných úprav.

Je nespochybniteľné, že zavedenie osobitnej úpravy OSS-T do určitej miery zlepšuje, resp. zjednodušuje povinnosti zdaniteľnej osoby, ktorá podniká vo viacerých členských štátoch, a tým pádom aj zmierňuje administratívnu záťaž a znižuje náklady na plnenie povinností. Na druhej strane, prvýkrát dochádza k návrhu na uplatňovanie systému jedného kontaktného miesta registrácie a plnenia povinností v súvislosti s podnikaním v inom členskom štáte do oblasti B2B. Napriek tomu, že je schéma OSS-T nastavená tak, že sa dá uplatniť len na tovar, pri ktorom je plný nárok na odpočítanie dane v členskom štáte, do ktorého sa tovar premiestňuje, pri oslobodenom nadobudnutí tovaru v členskom štáte, do ktorého dochádza k premiestneniu sa prejaví neutrálny efekt u dodávateľa. Následné dodanie premiestneného tovaru bude posudzované u dodávateľa z hľadiska zákazníka, a to tak, že ak je zákazníkom v tom istom členskom štáte nezdaniteľná osoba (B2C), uplatní sa priznanie dane cez EU-OSS (nie je potrebná registrácia dodávateľa z tohto titulu) a ak je zákazníkom v tom istom štáte zdaniteľná osoba s platným IČ DPH, uplatní sa mechanizmus RCM (a tiež nie je potrebná registrácia). Ak sa však premiestnený tovar ďalej dodáva do iného členského štátu (intrakomunitárne dodanie), vyžaduje sa registrácia dodávateľa v členskom štáte, z ktorého sa uskutočňuje dodanie do iného členského štátu.

Aj keď je nespochybniteľné, že OSS-T úprava má svoje pozitíva z hľadiska eliminovania niekoľkonásobných registrácií na DPH, na základe uvedených scenárov modelov dodania je zrejmé, že táto osobitná úprava predstavuje ďalšiu schému, ktorá zneprehľadňuje uplatňovanie základných pravidiel v oblasti B2B.



Aj keď je nespochybniteľné, že OSS-T úprava má svoje pozitíva z hľadiska eliminovania niekoľkonásobných registrácií na DPH, je zrejmé, že táto osobitná úprava predstavuje ďalšiu schému, ktorá zneprehľadňuje uplatňovanie základných pravidiel v oblasti B2B.

Návrh okrem toho nerieši situácie, keď v čase premiestnenia tovaru mala zdaniteľná osoba, ktorá premiestňuje tovar, plné právo na odpočítanie dane pri tomto tovare, avšak po premiestnení do iného členského štátu zmenil dodávateľ účel tohto tovaru (zo zdaňovaného dodania na oslobodené). V tomto momente už tovar nespĺňa podmienky, nakoľko pri ňom nebol nárok na odpočet v plnej výške. Návrh smernice o DPH v tejto časti (OSS-T) neposkytuje riešenia, ako v takejto situácii postupovať. Okrem toho situáciu komplikuje aj skutočnosť, že tovar sa fyzicky premiestnil do iného členského štátu a po zmene účelu sa nevráti späť, ale sa použije v členskom štáte, do ktorého bol premiestnený.

Návrh osobitnej úpravy OSS-T pokrýva len také premiestnenie tovaru, pri ktorom je plný nárok na odpočítanie dane v členskom štáte určenia, s vylúčením investičného majetku. Pri stanovenom oslobodení nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia sa síce zužuje možnosť situácií vedúcich k daňovým podvodom v oblasti odpočítania, avšak sú tu isté pochybnosti, ako sa budú posudzovať situácie, ak sa následne zmení účel použitia premiestneného tovaru a dôjde k úprave odpočítanej dane.

Okrem toho, návrhom OSS-T sa odstraňuje povinnosť predkladať súhrnné výkazy pre zdaniteľné osoby identifikované na účely DPH, pretože tieto oznamovacie povinnosti nahradia daňové priznania. Avšak v tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že ak z členského štátu, do ktorého sa tovar premiestnil, dôjde k jeho dodaniu do iného členského štátu pre inú zdaniteľnú osobu, takýto scenár už nie je pokrytý OSS-T a vyžaduje od zdaniteľnej osoby, aby sa registrovala v členskom štáte, do ktorého premiestnila tovar. Takže v podstate táto zdaniteľná osoba na jednej strane využije OSS-T model, aby sa v danom členskom štáte neregistrovala, ale nakoniec sa tam registrovať bude z titulu dodania tohto tovaru do iného členského štátu. V danom prípade je otáznosť, či táto úprava zjednodušuje uplatňovanie bežných pravidiel pri cezhraničnom obchodovaní v oblasti B2B alebo skôr nie.

Novonavrhovanou oblasťou je aj **rozšírenie modelu tzv. domnelého dodávateľa na situácie**, keď dochádza k **predaju tovaru alebo premiestneniu tovaru cez elektronické rozhranie** (platformu). Rozšírenie modelu domnelého dodávateľa sa v zmysle nových ustanovení bude týkať akéhokoľvek dodania tovaru a premiestnenia tovaru v EÚ uľahčené platformou s účinnosťou od roku 2025⁷⁹, bez ohľadu na skutočnosť, kde je pôvodný dodávateľ usadený, rovnako ako na skutočnosť, kde je usadený odberateľ, resp. či ide o platformu, ktorá je usadená v EÚ alebo v treťom štáte.

Rozšírený model domnelého dodávateľa na základe uvedených ustanovení bude pokrývať premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby (základného dodávateľa) zo skladov v rôznych

79 Články 14a (2), (3) a nový odsek (4) návrhu smernice o DPH.

členských štátoch, ale aj dodanie tovarov tak v rámci B2C, ako aj B2B, v prípade, že ide o dodanie tovaru pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci EÚ nepodliehajú DPH. Zároveň model domnelého dodávateľa zahŕňa aj predaj použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré dodáva zdaniteľný obchodník akejkoľvek inej zdaniteľnej osobe, keď sa uplatňuje osobitná úprava uplatňovania dane⁸⁰ pri zdanení maržovej prírážky.

V súvislosti s navrhovaným rozšírením modelu domnelého dodávateľa vyvstáva viacero problematických oblastí. V súčasnosti je model domnelého dodávateľa podľa článku 14a smernice o DPH zavedený len za účelom zjednodušenia výberu dane v prípade presne stanovených cezhraničných transakcií, najmä pokiaľ ide o predaj tovaru na diaľku pre B2C transakcie. Cieľom tohto modelu bolo pokryť zjednodušením najmä cezhraničné transakcie.

Rozšírenie modelu bez stanovenia akýchkoľvek hraníc je tento model nastavený príliš široko, čo sa môže prejaviť negatívne z pohľadu efektívnej kontroly daňových orgánov členských štátov. Môže nastať situácia, že platforma usadená v treťom štáte bude domnelým dodávateľom pre tuzemskú transakciu. V takomto prípade finančná správa bude musieť overovať správnosť dane prípadne vymáhať danú daň od platformy v treťom štáte, na ktorú nebude mať dosah.

Ďalšou nejasnou oblasťou je, že ak zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar, je v schéme oslobodenia pre malé podniky (z titulu nepresiahnutia národného obratu) a bude predávať tovar cez platformu, tak či sa platforma aj pre tento predaj stáva domnelým dodávateľom. Takýmto postupom by sa spochybňovali zásady osobitnej úpravy pre malé podniky.

Ďalšou výrazne nejasnou situáciou v kontexte navrhovaných ustanovení je aj postavenie platformy ako domnelého dodávateľa pri premiestnení tovaru inej zdaniteľnej osoby zo skladu v jednom členskom štáte do skladu v inom členskom štáte. V prípade premiestnenia vlastného tovaru zdaniteľnej osoby nedochádza k zmene vlastníckeho práva k danému tovaru, tovar stále zostáva vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, len na účely sledovania toku tovaru sa tento vykazuje v členskom štáte odoslania ako dodanie tovaru do iného členského štátu a v členskom štáte určenia ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

Avšak v prípade domnelého dodávateľa ide o koncept, kedy sa z platformy vytvorí domnelý dodávateľ v prípade, ak k nejakému dodaniu dôjde, čo v prípade premiestnenia absentuje. Ak bolo cieľom nových ustanovení „preskočiť“ stupeň premiestnenia

tovaru zdaniteľnou osobou a zaviesť platformu ako medzičlánok do „premiestnenia“, tak z navrhovaných ustanovení to nie je vôbec jasné. Okrem toho sa návrhom kombinuje koncept „premiestnenia“ a „dodania“, čo vytvára právnu nejasnosť a nie je možné z neho vyvodit' adekvátne daňové dôsledky.

K výrazne **pozitívnym zmenám v súvislosti s eliminovaním registrácie v členskom štáte**, kde je daň splatná a zároveň efektívnym výberom DPH patrí aj návrh na **povinné zavedenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na kupujúceho (RCM)**⁸¹, ktorý sa navrhuje od roku 2025.

Na základe návrhu smernice DPH v tejto oblasti sa ustanovuje povinnosť pre členské štáty, aby tieto povolili v prípade, že zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytovanie služby uskutočňuje zdaniteľná osoba neusadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, aby osobou povinnou platiť daň bola osoba, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytuje služba, ak je táto osoba identifikovaná v tomto členskom štáte.

Pokiaľ ide o zavedenie povinného mechanizmu RCM pre cezhraničné dodávky tovarov a služieb v EÚ, kedy je dodávateľom neusadená zdaniteľná osoba v členskom štáte, ide jednoznačne o vylepšenie existujúcich pravidiel, ktoré má podporu väčšiny členských štátov. Avšak je potrebné uviesť, že tak, ako je tento mechanizmus RCM nastavený v novom návrhu, nevyužíva sa dostatočne jeho potenciál. V návrhu smernice sa uplatňovanie RCM ustanovuje v prípade, ak je kupujúcim zdaniteľná osoba s platným IČ DPH. V SR sa uplatňuje tento mechanizmus, ak je kupujúcim zdaniteľná osoba usadená v SR, t. j. bez ohľadu na to, či má IČ DPH alebo nie. V praxi to znamená, že cieľom je zabezpečiť, aby bola splatná daň vybraná len v úzkej škále uskutočnených transakcií s miestom dodania v inom členskom štáte, ako je členský štát usadenia dodávateľa. Oveľa efektívnejšie by bolo nastaviť toto ustanovenie tak, že by sa RCM uplatnil bez ohľadu na postavenie kupujúceho, t. j. či má IČ DPH alebo nie, postačujúce je, aby bol kupujúci usadenou zdaniteľnou osobou. Takto široko uplatňovaný mechanizmus RCM platí aj v súčasnosti v podmienkach SR a v prípade, že by sa uplatňovanie zúžilo len na osoby s IČ DPH, bude to predstavovať zúženie z pohľadu súčasnej praxe SR a zvýšenie administratívnej záťaže tak pre neusadené zdaniteľné osoby, ako aj pre finančnú správu.

Z rozsahu opatrení, ktoré sú súčasťou balíka ViDA je zrejmé, že tieto sa dotknú mnohých oblastí a znamenajú významné zmeny nielen z pohľadu normatívneho znenia právnych predpisov, ale aj z pohľadu implementačných nákladov tak pre daňové orgány členských štátov, ako aj podnikateľské subjekty. Je preto nutné všetky tieto opatrenia dôsledne preskúmať a vnímať ich v kontexte celkového systému DPH. ■

Zámerom článku je upriamenie pozornosti na nadchádzajúce zmeny v oblasti DPH, najmä pokiaľ ide o pravidlá upravujúce zdaňovanie platformového hospodárstva, stanovujúce nové oznamovacie povinnosti založené na digitálnom systéme oznamovania údajov z elektronických faktúr a eliminujúce viacnásobnú registráciu DPH v prípade, že zdaniteľná osoba uskutočňuje podnikanie aj v iných členských štátoch, ako je členský štát jej usadenia.

V závere článku sa uvádzajú možné negatíva a pozitíva navrhnutých pravidiel DPH v digitálnom veku.

80 Hlava XII, kapitola 4 oddiel 2 smernice o DPH.

81 Článok 194 návrhu smernice o DPH

Dĺžka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň



Miriam Galandová je partnerkou advokátskej kancelárie PRK Partners, je absolventkou Obchodnej fakulty Ekonomickej univerzity a Právnickej fakulty UK v Bratislave. Získala tiež titul LL.M na Queen Mary, University of London v špecializácii medzinárodná arbitráž a obchodné právo.

Miriam je prezidentkou Slovenskej komory daňových poradcov a gestorkou Metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov právnických osôb. Slovenskú komoru daňových poradcov zastupuje v organizácii CFE, kde pôsobí ako člen Fiškálnej komisie pre priame dane. Pôsobí aj v Komisii pre dane pri Americko-slovenskej obchodnej komore. Je advokátkou Slovenskej advokátskej komory a členkou Asociácie certifikovaných účtovníkov (ACCA).

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCCA, FCI Arb.
prezidentka SKDP, členka redakčnej rady



Samuel je advokátskym koncipientom v kancelárii PRK Partners. Získal magisterský titul z práva na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave v roku 2022.

Primárne sa špecializuje na finančné, daňové a obchodné právo.

Mgr. Samuel Kollár
Advokátsky koncipient

Autori vo svojom článku analyzujú vybrané problémy v aplikačnej praxi, ktoré sa týkajú problematiky priebehu a trvania daňovej kontroly. Článok analyzuje otázku začiatku, prerušenia či možnosti predĺženia daňovej kontroly poukazuje na nedostatky a nejasnosť zákonnej úpravy ako aj uvádza súvisiacu judikatúru. Ďalšími nemenej zaujímavými otázkami, ktoré autori v článku rozoberajú sú otázky ohľadom maximálnej možnej dĺžky daňovej kontroly a s tým súvisiaca problematika zániku práva vyrubiť daň.

Vybrané otázky trvania daňovej kontroly

Týmto článkom by sme chceli poukázať na vybrané problémy v aplikačnej praxi, ktoré sa týkajú na prvý pohľad jednoduchej problematiky priebehu a trvania daňovej kontroly.

V akej lehote sa môže začať daňová kontrola? Kedy sa začína daňová kontrola? Aká je maximálna dĺžka daňovej kontroly? Sú to pomerne jednoduché a legitímne otázky, ktoré nám daňovým poradcóm klienti kladú, v prípade, že im „príde“ daňová kontrola. Odpovede však nie sú vždy jednoduché. Na nasledujúcich riadkoch sa pokúsime stručne zhrnúť odpovede resp. analyzovať niektoré aspekty súvisiace s trvaním daňovej kontroly, aj s poukazom na súvisiacu judikatúru.

I. Daňová kontrola, daňové konanie a vyrubovacie konanie

Na úvod zhrnieme niektoré základné pojmy, ktoré považujeme za významné z hľadiska ďalšej diskusie o daňovej kontrole. Všeobecné definície základných pojmov zákonodarca zakotvil do § 2

zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok). Toto ustanovenie vymedzuje aj pojmy „správa daní“, ktorú definuje ako „postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa Daňového poriadku alebo osobitných [daňových a účtovných] predpisov“ a „daňové konanie“ ako „konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov“. Už z prvého pohľadu je zrejmé, že pojem správa daní je širším pojmom ako daňové konanie.

Medzi týmito definíciami však inštitút daňovej kontroly nenájdeme. To čo má byť daňovou kontrolou resp. skôr jej účelom zákonodarcu upravil v § 44 a nasl. Daňového poriadku, pričom úvodom vymedzil, že: „Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných [daňových] predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu“. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že práva a povinnosti u kontrolovaných daňových subjektov vyčer-

pávajúco vymenované v § 45 Daňového poriadku sa vzťahujú len na daňovú kontrolu a nie je ich možné (pokiaľ to zákon vyslovene neustanovuje) rozširovať na celé daňové konanie.

Je nesporné, že daňová kontrola súvisí so správnym zistením dane, keďže práve to je jej účelom a je teda súčasťou správy daní. Otázne však je, či daňovú kontrolu možno považovať za daňové konanie. Polemiku o tejto otázke vyvolali niektoré súdne rozhodnutia a niektorí autori, na jej základe konštatujú, že za daňové konanie sa nemôže považovať daňová kontrola.¹ V zmysle tejto tézy táto nemôže spadať pod pojem daňové konanie, lebo jej výsledkom je protokol o výsledkoch daňovej kontroly a nie meritorne rozhodnutie. S takto zjednodušeným záverom sa nestotožňujeme a vysvetlíme prečo.

Touto otázkou sa zaoberal v roku 2004 Nejvyšší správny súd ČR, keď uviedol, že: „*Daňovou kontrolu [...] nelze považovat za celé daňové řízení. Není, jak taktéž nasvědčuje jeho systematické zařazení v zákoně o správě daní a poplatků, samostatným řízením, ale představuje procesní úkon či procesní postup, který je před správce daně zahájen (sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly) a před správcem daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole.*“² Súd tu posudzoval vymedzenie plnej moci daňovníkom a v tomto kontexte pochopiteľne vymedzil pojem daňová kontrola reštriktívne.

K tejto otázke sa tiež niekoľkokrát vyjadroval aj Najvyšší súd, keď uviedol, že: „*daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritorneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu.*“³

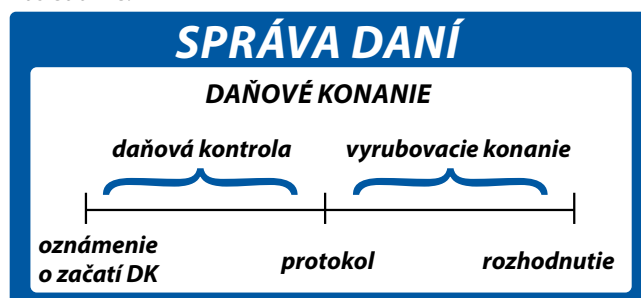
Svoje slovo k tomu pridal aj Ústavný súd Slovenskej republiky, keď uviedol, že: „*daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane.*“⁴ V tom istom rozhodnutí taktiež uviedol, že: „*Protokol o daňovej kontrole nemožno považovať za rozhodnutie, pretože ním sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, ale je iba podkladom na prípadné vydanie platobného výmeru. Daňová kontrola je teda svojou povahou procesom kontrolným, a nie rozhodovacím.*“⁵

Z vyššie citovanej judikatúry však nevyplýva záver, že daňová kontrola nie je daňovým

konaním. Táto len zdôrazňuje, že pojmy „daňová kontrola“ a „daňové konanie“ nie sú totožné a že daňová kontrola je síce súčasťou daňového konania, ale nie je to celý proces až po vydanie rozhodnutia.

Na daňovú kontrolu resp. na jej výsledky priamo nadväzuje tzv. vyrubovacie konanie. V zmysle odbornej literatúry ako aj samotnej štruktúry Daňového poriadku môžeme hovoriť o osobitnom druhu daňového konania, ktoré nastupuje až po skončení daňovej kontroly. Vyrubovacie konanie začína dňom nasledujúcim po doručení protokolu a končí dňom doručenia tzv. „meritórneho“ rozhodnutia, ktoré je správca dane povinný vyhotoviť do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve na vyjadrenie k protokolu (lehotu môže predĺžiť druhostupňový orgán).

Vymedzenie týchto pojmov je možné vyjadriť schematicky nasledovne:



Na základe vyššie uvedeného možno konštatovať, že daňová kontrola nie je totožným pojmom s daňovým konaním. Je však jeho súčasťou, aj v rámci nej dochádza k rozhodovaniu o právach a povinnostiach, aj keď jej výsledkom nie je meritorne rozhodnutie vo veci. Počas nej sa však rozhoduje o iných povinnostiach daňových subjektov, napr. správca dane bežne doručuje výzvy, kde ukladá daňovému subjektu povinnosť predložiť doklady a preukázať skutočnosti s odvolaním sa na § 45 ods. 2 písm. c) d), a e) Daňového poriadku.⁶

Na prvý pohľad sa detailné analyzovanie týchto pojmov môže zdať zbytočným teoretizovaním. Ako sme však naznačili vyššie, vymedzenie týchto pojmov je dôležité z viacerých dôvodov, napríklad pre určenie jednotlivých práv a povinností daňových subjektov ako aj správcu dane a ako ukazuje aj súdna prax, aj pre posúdenie udelenia plnej moci⁷ so súvisiacimi dôsledkami na riadne doručovanie.



Daňová kontrola je procesný postup, ktorý je súčasťou daňového konania.

1 Napr. KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck. 2015, s. 23., a tiež Rakovský, P.: K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, s. 292, dostupné 21. 8. 2023 na: <https://afi.flaw.uniba.sk/index.php/AFI/article/view/630>

2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky zo dňa 31. augusta 2004 vedený pod sp. zn. 5Afs16/2004

3 Rozsudek Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 24. januára 2017 vedený pod sp. zn. 15žf/91/2015

4 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16. decembra 2008 vedený pod sp. zn. I. ÚS 238/06-39

5 Tamtiež

6 § 45 (2) Daňového poriadku: Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcou dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcou dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

7 Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky zo dňa 31. augusta 2004 vedený pod sp. zn. 5Afs16/2004

II. Začiatok daňovej kontroly

Daňová kontrola sa v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku začína „dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.“ Zákon umožňuje aj dohodu na novom termíne začatia daňovej kontroly, ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. V takom prípade však daňová kontrola nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

Z vyššie uvedeného základného pravidla jestvujú výnimky a to v prípadoch, ak ide o daňovú kontrolu súvisiacu so zisťovaním oprávnenosti nárokov na nadmerné odpočty dane, kedy sa daňová kontrola môže začať aj v deň, kedy je spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly.

Bez vyššie spomenutého oznámenia môže podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku správca dane začať daňovú kontrolu aj v prípadoch ak ho o to požiadajú orgány činné v trestnom konaní, ak to vyplýva priamo z osobitného predpisu⁸, alebo ak správca dane sám vyhodnotí, že existuje dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady, ktoré správca dane plánuje kontrolovať budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V takýchto prípadoch správca dane taktiež spíše zápisnicu, do ktorej uvedie, kedy daňová kontrola začala.

Pre úplnosť si ešte dovoľíme uviesť, že moment začiatok daňovej kontroly ovplyvňuje aj možnosti daňového subjektu podať dodatočné daňové priznanie. Daňový poriadok v § 16 ods. 9 pripúšťa podanie dodatočného priznania len do uplynutia 15 dní odo dňa spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly, či doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

III. Prekážky vykonania daňovej kontroly

Správca dane však nie je pri rozhodovaní o začatí daňovej kontroly úplne neobmedzený a musí sa pohybovať v určitých mantineloch, týkajúcich sa rozsahu (napr. v prípade ak už daňovú kontrolu tej istej dane vykonal, opakovanú môže začať len v určitých prípadoch), ako aj času t.j. ak zaniklo právo vyrubiť daň. Pokiaľ totiž správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.⁹

III. 1. Opakovaná daňová kontrola

Prekážkou vykonania daňovej kontroly je aj to, ak už bola daňová kontrola tej istej dane za to isté obdobie vykonaná. Zákon však v § 44 ods. 4 Daňového poriadku upravuje výnimky, kedy možno vykonať aj tzv. opakovanú daňovú kontrolu, a to (i) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, (ii) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa daňových

predpisov, (iii) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva, alebo (iv) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru.

V súvislosti s opakovanou daňovou kontrolou je zaujímavé poukázať na **závery nálezu Ústavného súdu SR**¹⁰, v ktorom ústavný súd vyslovil, že: „Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah.“

Je nutné podotknúť, že tieto závery síce vyslovil Ústavný súd v prípade, ktorý sa týkal už v súčasnosti neúčinného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, Najvyšší správny súd však nedávno ich relevantnosť nevylúčil aj pri aplikácii § 44 ods. 4 Daňového poriadku¹¹, hoci v danom konkrétnom prípade skonštatoval, že sa týkajú iných skutkových okolností.

Inštitút opakovanej daňovej kontroly tak bude môcť využiť správca dane aj v niektorých situáciách, kedy už predmetnú daň za rovnaké obdobie kontroloval, avšak len veľmi limitovane. Bud' bude musieť ísť o niektorú situáciu výslovne uvedenú v § 44 ods. 4 Daňového poriadku alebo bude musieť preukázať, že rozsah tejto kontroly sa neprekrýva s rozsahom pôvodne vykonanej daňovej kontroly. V žiadnom prípade však nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.¹²

III. 2. Zánik práva vyrubiť daň

Problematika momentu zániku práva vyrubiť daň súvisí nielen s otázkou možnosti začatia samotnej daňovej kontroly, ale aj v možnosti prípadné nálezy aj právoplatne vyrubiť. Daňový poriadok v § 69 ods. 1 nepriznáva správcovi dane právo vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie.

V tejto súvislosti je dôležité priblížiť, čo možno rozumieť pod slovným spojením „vyrubiť daň“. Pri odpovedi je možné si pomôcť ustálenou judikatúrou českých súdov, v zmysel ktorej „*daň je potrebné v tejto lehote vymerať alebo domerať právoplatne. Nestačí teda, keď je v uvedenej prekluzívnej lehote vydané neprávoplatné rozhodnutie o vyrubení či odmeraní dane.*“ (5 Afs 42/2004 – 61, ale podobne tiež, rozsudok č. 9 Afs 86/2007 – 161). Z uvedeného možno dovodiť, že už vôbec nestačí, aby v tejto lehote bol vydaný len protokol **z daňovej kontroly**.

Základná 5-ročná lehota pre zánik práva vyrubiť daň sa predlžuje na 10 rokov podľa § 69 ods. 5 Daňového poriadku a to „*pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná*“. Formulácia tohto ustanovenia nie je jas-

8 Napríklad § 40 a nasl. zákona č.98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov alebo § 39 a nasl. zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, či § 41 zákona č. 609/2007 Z.z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a pod.

9 Nález Ústavného súdu SR č. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16. decembra 2015

10 Tamtiež

11 Napr. Uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 15fk/40/2021 zo dňa 28. apríla 2023, body 9 a 36

12 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 314/2015 zo dňa zo 16. decembra 2015

na a v praxi pri jej interpretácii vznikajú otázky, napr. je možné pri každom subjekte, ktorý pri stanovovaní základu dane za zdaňovacie obdobie, využiť takúto predĺženú lehotu? Pritom je táto otázka nepochybne podstatnou pre možnosť pokračovať v daňovej kontrole či vyrubovacím konaní. V praxi je možné zaznamenať snahy finančnej správy vykladať si takéto predĺženie čo najširšie. Podľa nášho názoru zákon však takýto široký priestor neposkytuje, čo potvrdzuje aj judikatúra súdov.

Najvyšší súd SR posudzoval otázku zániku práva vyrubiť daň vo svojom rozhodnutí č. 8 SžF 67/2014 zo dňa 19. 11. 2015. V predmetnom konaní finančná správa v napadnutom rozhodnutí len stroho konštatovala, že k zániku práva vyrubiť daň nedošlo s poukazom na aplikáciu medzinárodnej zmluvy. Súd poukázal na skutočnosť, že z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nebolo zrejmé, v akom zmysle bola v prejednávanej veci aplikovaná Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, kde súd podotkol: „*Samotný odkaz na jednotlivý článok zmluvy nemožno považovať za dostatočný, najmä pokiaľ práve použitie tejto zmluvy umožňovalo vyrubiť daň alebo rozdiel dane v „predĺženej“ lehote 10 rokov.*“ A ďalej súd zdôrazňuje, že „*Výlučne existencia konkrétnej medzinárodnej zmluvy v oblasti daní, ktorou je Slovenská republika viazaná, neznamená aj jej uplatnenie v konkrétnej veci, tak ako to predpokladá § 45 ods. 3 zák. o správe daní.* [pozn. prakticky identický s terajším ustanovením § 69 ods. 5 Daňového poriadku] *Odkaz žalovaného na uvedenú zmluvu bol len formálny, bez bližšej právnej argumentácie vo vzťahu k jej aplikácii na prejednanú vec.*“

Z uvedeného vyplýva, že ak sa orgány finančnej správy pri rozhodovaní budú chcieť oprieť o predĺženú prekluzívnu lehotu podľa § 69 ods. 10 Daňového poriadku, nebude stačiť jednoduché konštatovanie, že bola aplikovaná medzinárodná zmluva, ale budú musieť preukázať, že táto aplikácia bola relevantná pre otázky posudzované v daňovej kontrole a uvedené uviesť aj v odôvodnení rozhodnutia.

V tejto súvislosti si dovoľíme podotknúť, že už 5-ročná prekluzívna lehota je nezvyčajne dlhá a zásadným spôsobom predlžuje právnu neistotu subjektov. Pre porovnanie táto lehota je v Českej republike len trojročná bez možnosti ju predĺžiť pri aplikácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Uvedené má dôsledky aj na výšku pokút udeľovaných v praxi a z našich praktických skúseností vyplýva, že tejto inštitút by si v Daňovom poriadku zaslúžil revíziu.

Prekluzívne lehoty v Daňovom poriadku sú neštandardne dlhé a predlžujú právnu neistotu subjektov.

Na rozdiel od daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní majú daňovníci právo a nie povinnosť predkladať dôkazy.

IV. Ukončenie daňovej kontroly a vyrubovacie konanie

Daňová kontrola sa v zmysle § 46 ods. 8 a 9 Daňového poriadku môže skončiť tromi spôsobmi. Za najštandardnejšie možno označiť ukončenie dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt zaplatiť, vykázať, alebo na ktorú si uplatnil nárok, zašle

správca dane spolu s protokolom aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Vo výzve správca dane určí lehotu nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej má kontrolovaný daňový subjekt právo vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

Nasledujúcim dňom po doručení protokolu, ktorého súčasťou je aj výzva na vyjadrenie sa ku výsledkom kontroly uvedeným v protokole, sa začína v zmysle 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie. Vo vyrubovacom konaní správca dane vykonáva dokazovanie alebo miestne zisťovanie na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov. Uvedené však neznamená, že daňový subjekt je povinný predkladať ďalšie dokumenty. Je potrebné zdôrazniť, že povinnosti daňovníka vymedzené v § 45 Daňového poriadku, už neplatia pre vyrubovacie konanie. Tie sa vzťahujú len na obdobie daňovej kontroly.

Na rozdiel od daňovej kontroly pri vyrubovacom konaní majú teda daňové subjekty právo a nie povinnosť predkladať dôkazy a poskytovať informácie ku zisteniam správcu dane uvedeným v protokole. Nie sú povinné ani predkladať ďalšie podklady na základe výzvy správcu dane na predloženie dôkazov a preukázanie skutočností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Ak by sme totiž pripustili opak, lehota na vykonanie daňovej kontroly by ostala bezvýznamná.

V tejto súvislosti je na mieste posúdiť aj relevantnosť a vplyv zásady úzkej súčinnosti vyjadrenej v § 3 ods. 8 Daňového poriadku. Podľa nášho názoru nie je možné porušiť zásadu úzkej spolupráce, ak povinnosť, ktorou by k porušeniu malo dôjsť neexistuje resp. sa neuplatňuje vo vyrubovacom konaní.¹³ Je na daňovom subjekte, aby v konkrétnej situácii zväzil riziko neunesenia dôkazného bremena v daňovom konaní v prípade nevyužitia tohto práva predložiť dodatočné dôkazy.

Pre úplnosť ešte dodávame, že daňová kontrola sa môže skončiť aj dorúčením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, alebo ak dôjde k zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu

13 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR vo veci 4Sžfk/31/2020 z 26. októbra 2022, bod 40: „Vo vyrubovacom konaní bude úlohou správcu dane pokúsiť sa v súčinnosti so sťažovateľom (s poukazom na zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, avšak s prihliadnutím na účel vyrubovacieho konania, ktoré nemá nahrádzať daňovú kontrolu) napraviť vytýkané pochybenie, pochybnosti sťažovateľovi oznámiť a umožniť mu, aby ich vyvrátil. Pokiaľ však sťažovateľ bude i naďalej trvať na svojom práve na oznámenie pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku (t.j. počas daňovej kontroly), správca dane musí mať na pamäti, že sa má za to, že k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt nedošlo a pochybenie správcu dane tak už počas vyrubovacieho konania pravdepodobne nebude možné napraviť.“

z dôvodu neumožnenia vykonania daňovej kontroly zo strany platiteľa dane a to do troch mesiacov od jej začatia.¹⁴

V. Dĺžka daňovej kontroly

Problematika maximálnej dĺžky daňovej kontroly sa na prvý pohľad javí ako veľmi jednoduchá, nakoľko na ňu zákon dáva jednoznačnú odpoveď v prvej vete § 46 ods. 10 Daňového poriadku¹⁵: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.“

Dodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly môže však v konkrétnom prípade byť pomerne zložitou otázkou a nižšie sa budeme zaoberať niektorými súvislosťami, ktoré s touto otázkou súvisia a sú pre posúdenie dodržania zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly kľúčové.

V tejto súvislosti si dovoľíme poukázať na názor Najvyššieho súdu SR¹⁶, podľa ktorého „daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „*lus ex iniuria non oritur*“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej.“

Dôsledok nezákonnosti spôsobuje aj prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo jednoznačne skonštatoval aj Najvyšší správny súd¹⁷: „Základnou podmienkou zákonnosti daňovej kontroly je, že bola dodržaná jednoročná lehota na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) s tým, že pokiaľ dôjde k jej prekročeniu vykonaná daňová kontrola nadobudne status nezákonnej daňovej kontroly a protokol tak bude mať povahu nezákonne získaného dôkazu, nepoužiteľného v daňovom konaní (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/86/2015 z 8. novembra 2016).“

Vo vyššie naznačenom kontexte je teda nevyhnutné, aby správca dane dodržal dĺžku daňovej kontroly a v prípade, že tomu tak nie je, bude to mať za následok jej nezákonnosť. Uvedené však platí len za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.¹⁸

V tomto ohľade Daňový poriadok stanovuje dve výnimky, kedy môže nastať legítimná situácia, že jednoročná zákonná lehota je prekročená, a to v prípade

Prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly môže spôsobiť jej nezákonnosť.

prerušená daňovej kontroly a predĺženia lehoty.

VI. 1. Prerušenie daňovej kontroly

Prerušenie upravuje § 46 ods. 10 Daňový poriadok len tak, že odkazuje na uplatnenie § 61 Daňového poriadku, ktorý stanovuje podmienky pre prerušenie daňového konania. Tento odkaz podporuje

aj naše tvrdenie vyššie, že daňová kontrola nie je procesom mimo daňového konania, ale je jeho súčasťou.

Ak dôjde k prerušeniu daňovej kontroly v súlade so zákonom, daňová kontrola sa nevykonáva pričom neplynie ani lehota na jej vykonanie. Ako konštatoval aj Najvyšší správny súd, ktorý mimo iného uviedol, že „skutočnosť, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená malo za následok, že lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená.“¹⁹

Ako konštantne potvrdzuje judikatúra oprávnenie správcu dane daňovú kontrolu prerušiť, je limitované, a to najmä účelnosťou a primeranosťou. Účelnosť možno vysvetliť ako situáciu, keď je to „nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe, a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.“²⁰

V tom istom rozhodnutí Najvyšší súd hovorí: „Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.“²¹ Navyše tieto skutočnosti musí aj vo svojom rozhodnutí odôvodniť: „je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich

rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia

Správca dane môže daňovú kontrolu prerušiť len účelne pri dodržaní zásady proporcionality.

14 § 79 ods. 6 Zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

15 zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“)

16 Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 5Sžfk/52/2017 zo dňa 4 decembra 2018

17 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 z 27. októbra 2017

18 Nález Ústavného súdu SR sp. zn. č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa z 29. júna 2010: „zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

19 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 10Sžfk/69/2019 z 28. júla 2022

20 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 4Sžfk/62/2018 z 2. júla 2019

21 Tamtiež

daňovej kontroly, na základe ktorej by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nie sú v súlade s ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia vadou nepreskúmateľnosti.²²

Primeranosť dĺžky prerušenia daňových kontrol považoval za potrebnú posudzovať aj Najvyšší správny súd, „aby tento inštitút nebol zneužívaný ako určitý nástroj na umelé a neúčelné predĺženie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly“.²³

Najčastejšie dochádza k prerušeniu daňovej kontroly pri procese medzinárodnej výmeny informácií, kedy Najvyšší správny súd uviedol, že správca dane by mal „prerušit' daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t.j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadanim, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).“²⁴

Na proporcionalitu resp. dôvodnosť žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií ponúkol svoj názor aj Najvyšší správny súd Českej republiky, keď uviedol, že: „Rozhodnou právnou úpravou a judikatúrou lze tedy shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.“²⁵

Pre úplnosť ešte uvádzame, že Najvyšší správny súd sa vyjadril aj ku vzťahu lehôt stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 vo vzťahu k medzinárodnej výmene informácií a maximálnej dĺžky výkonu daňovej kontroly, keď uviedol, že tieto lehoty „nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.“²⁶

V iných prípadoch sa Najvyšší správny súd v tomto kontexte odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-186/20²⁷, v ktorom Súdny dvor uviedol že: „Lehoty stanovené v článku 10 tohto nariadenia sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými

orgánmi, ktoré majú spolupracovať v rámci mechanizmu zavedeného uvedeným nariadením a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom. Dotknuté daňové orgány sa totiž v súlade s týmto článkom 11 môžu jednak dohodnúť na dlhšej lehote bez toho, aby boli povinné poradiť sa s dotknutou zdaniteľnou osobou, a jednak podľa tohto článku 12 žiadaný orgán informuje o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote iba žiadajúci orgán, a nie zdaniteľnú osobu.“

VI. 2. Predĺženie daňovej kontroly

Daňový poriadok upravuje možnosť predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly o ďalších 12 mesiacov podľa druhej vety § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale len v prípadoch, ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane v súlade s § 17 ods. 5 Daňového poriadku. V týchto prípadoch však túto lehotu môže predĺžiť len druhostupňový orgán, pričom musí o to požiadať správca dane ešte pred uplynutím základnej lehoty a túto svoju žiadosť musí písomne odôvodniť.

V tejto súvislosti je potrebné poukázať na relevantnú judikatúru pre pravidlá pre prerušenie daňovej kontroly vyššie (časť V.1), či zánik práva vyrubiť daň (časť III.2). Z tejto je možné analogicky dovodiť, že nebude postačovať len holé konštatovanie správcu dane, že subjekt ktorého daňová povinnosť je predmetom daňovej kontroly je závislou osobou (to sú napokon všetky subjekty) a určuje základ dane podľa § 17 ods. 5, ale musí odôvodniť prečo a ako je tento fakt relevantný pre uskutočňovanie daňovej kontroly.

Záver

Z vyššie uvedenej diskusie je zjavné, že nedodržanie dĺžky daňovej kontroly má závažné dôsledky, keďže môže spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly. Pri posudzovaní súladu so zákonom je potrebné skúmať viaceré aspekty, napr. začiatok plynutia lehoty, jej prerušenie, zákonnosť tohto prerušenia, dodržanie princípu proporcionality, v prípade jej predĺženia aj či lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená v súlade so zákonom. Dĺžka trvania daňovej kontroly má zásadný negatívny vplyv na daňové subjekty. Práve z tohto dôvodu zákonodarca ohraničil výkon daňovej kontroly dosiahnutím jej účelu, ale len v pevne stanovenom zákonom určenom období. Princíp právnej istoty daňovníkov zabezpečuje aj koncept zániku práva vyrubiť daň. Autori tohto článku považujú túto prekluzívnu lehotu v porovnaní s inými krajinami za neprimerane dlhú, najmä ak ide o uplatňovanie ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. ■

Nedodržanie dĺžky daňovej kontroly má závažné dôsledky, ktoré môžu v konečnom dôsledku dospieť až ku nezákonnosti daňovej kontroly. Obdobie daňovej kontroly je pre daňový subjekt extrémne zaťažujúce a preto nie je možné rozširovať povinnosti daňového subjektu za tieto zákonné hranice. Ako vyplýva z právnych predpisov a potvrdzuje judikatúra, daňová kontrola je zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu a aj preto je dovolené vykonávať ju len v zákonom rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

22 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25. 09. 2019

23 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu vedený pod sp. zn. 1Sžfk/1/2020 z 27. mája 2022

24 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28 júna 2022

25 Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky vedený pod sp. zn. 3 Afs 24/2021 – 75 z 23. augusta 2022

26 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 10Sžfk 69/2019 z 28. júla 2022

27 Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 30. septembra 2020 vedený pod sp. zn. (C-186/20) týkajúci sa slovenskej spoločnosti HYDINA SK s.r.o.

Najvyšší správný súd Českej republiky

Aktuálna judikatúra v daňových právných veciach – posudzovanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty s problematikou:

Právo nakladať s tovarom ako vlastník a miesto dodania tovaru



Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 9 Afs 214/2022 – 77 z 19. júla 2023



Prejudikatúra NSS ČR:

- 5 As 29/2009-48, 5 As 29/2009-48, 5 As 29/2009-48, 5 As 29/2009-48, 5 As 29/2009-48, 5 As 29/2009-48,
- Afs 399/2019-73, 7 Afs 399/2019-73, 7 Afs 399/2019-73, 7 Afs 399/2019-73, 7 Afs 399/2019-73, 7 Afs 399/2019-73,
- 8 Afs 15/2020-85, 8 Afs 15/2020-85, 8 Afs 15/2020-85, 8 Afs 15/2020-85, 8 Afs 15/2020-85, 8 Afs 15/2020-85,
- 8 Afs 201/2021-74, 8 Afs 201/2021-74, 8 Afs 201/2021-74, 8 Afs 201/2021-74, 8 Afs 201/2021-74, 8 Afs 201/2021-74,
- 8 Afs 206/2020-60, 8 Afs 206/2020-60, 8 Afs 206/2020-60, 8 Afs 206/2020-60, 8 Afs 206/2020-60, 8 Afs 206/2020-60,
- 9 Afs 137/2016-176, 9 Afs 137/2016-176, 9 Afs 137/2016-176, 9 Afs 137/2016-176, 9 Afs 137/2016-176, 9 Afs 137/2016-176



Právne predpisy:

- § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty
- čl. 14 odst. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme daně z pridanej hodnoty



Právna veta: Při posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (§ 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu. V takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat označení konkrétního právního titulu, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl jeho vlastníkem. Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.

Obsah rozhodnutia

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 68/2016-331,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 68/2016-331,

se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho shora uvedené rozhodnutí. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítnul odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za měsíce květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012, všechny z 26. 8. 2015.
2. **Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot, resp. místo dodání zboží, za které žalobkyně považuje tuzemsko a stěžovatel území jiných členských států.**
3. **Krajský soud ve věci dosud rozhodoval třikrát. Ve svém prvním rozsudku vyšel ze závěrů rozsudků Soudního dvora Evropské unie z 19. 12. 2018, C-414/17, ALEX CZ, a z 6. 4. 2006, C-245/04, EMAG, a rozsudků NSS z 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, ALEX, a z 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70.** Dle rozsudku EMAG při dvou po sobě následujících dodáních téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř Společenství, může být odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu dodání a toto dodání bude osvobozeno od daně. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez přepravy a místo plnění je stanoveno dle toho, zda předchází nebo následují po transakci spojené s přepravou. V návaznosti na rozsudek Soudního dvora ALEX CZ z rozsudku NSS ALEX vyplynulo, že není podstatné, kdo zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhá v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.
4. Krajský soud dospěl k závěru, že se daňové orgány nedostatečně zabývaly otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatel považoval za nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren získal provozovatel této cisterny oprávnění s nimi fakticky nakládat jako vlastník. Takové závěry jsou ale v rozporu s judikaturou, dle které pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot.
5. **Krajský soud dále uvedl, že je nezbytné zkoumat, kdy bylo na žalobkyni převedeno vlastnické nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník.** Věc se má posoudit dle ustanovení soukromoprávních předpisů. Převod vlastnického práva ke zboží v cizině by se měl řídit cizím právem. Judikatura ale nevylučuje, že by otázka převodu práva mohla být řešena i českým právem.
6. Proti prvnímu rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, které NSS vyhověl. Připomněl, že závěr ohledně místa plnění je otázkou právní. Právní otázka se posuzuje na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž ten je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Závěr, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze opírat pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.
7. Názor krajského soudu, že závěr daňových orgánů o místě plnění vycházel pouze ze skutečnosti natankování pohonných hmot, byl značně zjednodušující. Stěžovatel (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti. Je pravda, že při posuzování okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Kasační soud se s krajským soudem shodl, že toto kritérium samo o sobě k učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nestačí. Z odůvodnění rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole ale vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo pro daňové orgány kritériem jediným. Úvahy daňových orgánů o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak kasační soud považoval za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a stěžovatelovo rozhodnutí za plně přezkoumatelné.
8. **NSS první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.**
9. **Krajský soud poté žalobu zamítl druhým rozsudkem z 19. 10. 2021. Uvedl, že je vázán právním názorem NSS a nepřísluší mu ho zpochybňovat.** Dle NSS správce daně i stěžovatel zpochybnili žalobkyni předložené důkazní prostředky a přenesli důkazní břemeno zpět na ni. Současně ale hodnotili shromážděné důkazy a vyvodili z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tyto úvahy jsou dostatečné. Dále krajský soud citoval z bodu 37 prvního rozsudku NSS: „*Žalobkyně fakticky přepravu z místa nakládky v jiném členském státě zajišťovala a realizovala, nesla náklady na tuto přepravu a jako jediná osoba měla právo disponovat se zbožím po jeho převzetí a nakládky v jiném členském státu po dobu jeho přepravy a fakticky mohla rozhodovat a ovlivnit, zda k této převadě skutečně dojde. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na ni přešlo nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státu. (...) Stavěla se tak ke zboží jako by byla jejich vlastníkem.*“
10. **Proti druhému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně úspěšnou kasační stížnost. NSS druhý rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.** Kasační soud svým prvním rozsudkem nezavázal krajský soud k rozhodnutí, které bez dalšího učinil. Pouze provedl hodnocení procesní situace v daňovém řízení a shrnul, že stěžovatel komplexně hodnotil relevantní okolnosti. Jeho rozhodnutí je tedy přezkoumatelné. Následně uvedl obecná východiska pro hodnocení věci samé, kterou ale sám neposuzoval. To měl učinit až krajský soud.
11. **Krajský soud následně žalobě vyhověl třetím rozsudkem z 10. 11. 2022, který je napaden kasační stížností v nyní projednávané věci. Soud citoval závěry uvedené v rozsudcích Soudního dvora ALEX CZ a EMAG a z 16. 12. 2010, C-430/09,**



Krajský soud vyhověl žalobě v poradí třetím rozsudkom (z 10. 11. 2022), ktorý bol napadnutý kasačnou sťažnosťou v preskúmanej právnej veci.

Euro Tyre, a v rozsudcích NSS ARES, a z 31. 10. 2022, č. j. 5 Afs 64/2020-157, Divíšek. Klíčovou otázkou pro prokázání nároku na odpočet daně je unesení důkazního břemene ve vztahu k otázce místa plnění. Pro posouzení věci je pak zásadní, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Součástí stěžovatelských důvodů, které zpochybňují tvrzení žalobkyně ohledně místa plnění, má být popis skutkových okolností týkajících se faktického nakládání se zbožím. Dále ale také základní úvaha, z níž bude zřejmé, na základě čeho (jakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Takové právní úvahy musí daňové orgány činit s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem věci. Právní titul nemusí být nutně zachycen v písemné podobě.

12. Soud zdůraznil, že k získání práva nakládat se zbožím jako vlastník musí dojít k převodu nějakého práva. Teprve poté bude mít daňový subjekt možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv. Ve věci je nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka nebo jiné oprávněné osoby právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Organizace přepravy je sice kritériem významným, nikoli ale rozhodujícím. Obdobně faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující. Z průběhu daňového řízení nevyplývá, že by žalobkyně získala uvedené právo, tedy možnost ovlivňovat právní situaci pohonných hmot, již v jiném členském státě.
13. Krajský soud dále připomněl, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy provedeny. To neplatí, pokud jsou pro projednání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správce daně v souladu s tímto požadavkem nepostupoval. Aby mohlo být najisto postaveno, k jakému okamžiku a kde přešlo na žalobkyni právo činit rozhodnutí ovlivňující právní situaci zboží, bylo nutné důkazní řízení dostatečně doplnit, zejména o výslechy svědků. Správce daně pochybil, neprovedl-li důkazy, které žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

14. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.
15. Stěžovatel tvrdí, že je napadený rozsudek v rozporu s prvním roz-



Stěžovatel (Odvolačie finančné riaditeľstvo) napadol rozsudok krajského súdu kasačnou sťažnosťou z dôvodou uvedených v § 103 ods. 1, písm.a), d) soudního řádu správního.

sudkem NSS. Pojem dodání zboží musí zahrnovat veškeré převody majetku opravňující osobu k faktickému nakládání s ním, jako by byla jeho vlastníkem. NSS v původním rozsudku v bodech 37 a 40 potvrdil, že upřednostňuje materiální a faktické hledisko. Krajský soud ale vycházel z toho, že se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník hodnotí z formálního hlediska. Požadoval posouzení, z jakého právního titulu vznikla žalobkyni možnost ovlivňovat právní osud zboží.

16. Stěžovatel se zabýval otázkou dodání zboží ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nárokem na odpočet DPH. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč by měl přejít do soukromoprávní roviny a zkoumat otázku nabytí vlastnického práva. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převody dle použitelného vnitrostátního práva.
17. Stěžovatel trvá na tom, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. To dokládá skutkovými zjištěními, která učinil v průběhu daňového řízení. Zároveň tvrdí, že ke stejnému závěru dospěl NSS v prvním rozsudku v bodech 37 a 39.
18. Závěr krajského soudu týkající se chybějících úvah je vnitřně rozporný. Na jedné straně soud uvedl, že součástí zpochybnění tvrzení žalobkyně ohledně místa plnění musí být kromě popisu skutkových okolností i obecná správní úvaha správce daně. Na straně druhé ale poukázal na početná zjištění správce daně i úvahy stěžovatele. Následně uzavřel, že stěžovatel nenaplnil požadavky vyplývající z judikatury. Požadovanou úvahu rozhodnutí obsahuje v bodech 27 až 34. Na mnoha místech je v rozhodnutí nadto odkázáno na zprávu o daňové kontrole, která ji rovněž obsahuje.
19. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu z důvodu neprovedení výslechů statutárních orgánů dodavatelů žalobkyně. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak stěžovatel pro své závěry zjistil skutkový stav dostatečně, což potvrdil NSS v prvním rozsudku v bodech 38 a 39. Krajský soud zcela pominul argumentaci rozhodnutí k důkazním prostředkům, ale i k celému skutkovému stavu. Dále opomněl, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání skutkového stavu.
20. Neprovedení výslechů namítla žalobkyně až v doplnění žaloby po zrušení prvního rozsudku krajského soudu. Jedná se proto o opožděnou námitku, což ostatně potvrdil v původním rozsudku NSS v bodě 41. Ten navíc výslovně vyloučil aplikaci rozsudku NSS z 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73, na který ve svém třetím rozsudku krajský soud odkázal. Krajský soud dále nesprávně aplikoval na věc nedopadající závěry rozsudku Divíšek.
21. Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
22. Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že krajský soud nerozhodl věc v rozporu s dřívějšími právními závěry NSS. Předchozí dva rozsudky vyjasnily, že rozhodnutí je přezkoumatelné, a že má krajský soud věc sám posoudit. Předmětem sporu jsou dvě spolu související právní otázky: Zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH, a zda je zákonný závěr daňových orgánů o místě plnění. Pokud správce daně dospěje k závěru, že místem plnění byl jiný členský stát, nelze po-

stavit odepření nároku na odpočet DPH na neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Podle žalobkyně jednotlivé skutečnosti tvrzené stěžovatelem nepředstavují racionální důvody pro závěr o místě plnění v jiném členském státě.

23. Daňové orgány se musí zabývat otázkou soukromoprávního převodu vlastnického práva. Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník došlo na území České republiky poté, co na ni převedl vlastnictví její dodavatel. Domnívá se, že věc je obdobná s rozsudkem Divíšek a rozsudkem NSS z 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, č. 4354/2022 Sb. NSS, *AUTOTRANS PETROL*. Požadavkům plynoucím z těchto rozsudků rozhodnutí stěžovatele nedostojí. Stěžovatelovy argumenty a jím zdůrazňované okolnosti se týkají pouze faktického nakládání se zbožím. Daňové orgány se ale měly zabývat také tím, jaké konkrétní právo a na základě jakého titulu na žalobkyni přešlo.
24. Žalobkyně **tvrdí, že neměla nad zbožím plné právní panství**. Dále uvedla, že je to správce daně, kdo má povinnost uvést racionální důvody pro závěr, že místo plnění mělo být v jiném členském státě. Skutečnosti, které dle stěžovatele dokládají, že oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník mělo přejít na žalobkyni již v jiném členském státě, neosvědčují zákonnost těchto závěrů.
25. Daňové orgány navzdory důkazním návrhům blíže nezkoumaly faktický průběh dodání pohonných hmot žalobkyni, právní vztahy mezi ní a dodavateli, další vztahy v obchodním řetězci, postup zúčastněných osob při zadávání a vyřizování objednávek ani okolnosti spojené s realizací plateb za dodávky zboží. Správci daně navíc žalobkyni neumožnili unést důkazní břemeno, neboť neprovedli relevantní důkazní návrhy.
26. Po více než čtyřech měsících nečinnosti zaslal stěžovatel reakci na vyjádření žalobkyně, ve kterém opakuje svou kasační argumentaci. Zdůraznil, že žalobkyně neprokázala své tvrzení ohledně okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a že je to ona, koho tíží důkazní břemeno. Odkázal na rozsudek NSS z 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021-69.
27. Žalobkyně v odpovědi na vyjádření stěžovatele uvedla, že daňové orgány neprovedly navržené důkazy a neumožnily jí unést důkazní břemeno. Dále neuvedly racionální důvody pro závěr, že místo plnění bylo v jiném členském státě. Trvá na tom, že daňové orgány neposoudily, jaké konkrétní právo a na základě jakého titulu na ni přešlo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

28. Kasační stížnost je důvodná.

Přípustnost kasační stížnosti

29. Nejvyšší správní soud si nejprve položil otázku, zda je projednávaná opakovaná kasační stížnost přípustná. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor závazný pro nižší soud vyslovil, a nižší soud se tímto právním názorem řídil. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil právní názor NSS vyřčený v prvním zrušujícím rozsudku, v této části je tak kasační stížnost přípustná. Námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku je také přípustná. Námitka týkající se právního titulu, na jehož základě mělo přejít na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník, je rovněž přípustná, protože se jí NSS dosud nezabýval.



Podľa žalobkyně daňové orgány sa musia zaoberať otázkou súkromoprávneho prevodu vlastnického práva.

Nepřezkoumatelnost

30. Nejvyšší správní soud se jako první zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. K podstatě této vady lze odkázat na ustálenou judikaturu (např. rozsudky NSS ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; či z 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek soudu namítanou vadou netrpí. Jako celek působí vnitřně konzistentním dojmem, z odůvodnění jsou zřejmé úvahy soudu i to, jak posoudil žalobní námítky. Z rozsudku jsou patrné důvody, dle kterých měl stěžovatel přejít do soukromoprávní roviny a zkoumat otázku nabytí vlastnického práva. Úvahy krajského soudu nejsou ani vnitřně rozporné. V bodě 137 uvedl, že součástí zpochybnění tvrzení žalobkyně o místě plnění musí být kromě popisu skutkových okolností i právní úvaha správce daně. V bodě 138 pak popsal zjištění správce daně i stěžovatele, a uzavřel, že stěžovatel nenaplnil požadavky vyplývající z judikatury. Výčet skutkových zjištění (v bodě 138) nijak nepopírá požadavek na právní úvahu o titulu (v bodě 137).

Rozpor se závazným právním názorem

31. Následně se NSS zaměřil na otázku, zda krajský soud správně vyložil závazný právní názor, a zda se jím řídil. Dle stěžovatele je napadený rozsudek v rozporu s body 37 a 40 prvního rozsudku NSS, ohledně výkladu pojmu dodání zboží. Zároveň tvrdí, že NSS dospěl v prvním rozsudku v bodech 37 a 39 k závěru, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. NSS měl v prvním rozsudku v bodech 38 a 39 potvrdit, že stěžovatel pro své závěry zjistil skutkový stav dostatečně. To krajský soud nerespektuje a požaduje provedení výsledků dodavatelů žalobkyně. Dále namítl, že NSS v původním rozsudku v bodě 41 potvrdil opožděnost námítky týkající se neprovedení výsledků. Krajský soud se jí tedy neměl zabývat.
32. Jak již uvedl NSS ve svém druhém rozsudku v této věci, v bodě 37 prvního rozsudku jen poukázal na zjištění učiněná správcem daně a uvedl jejich výčet. V bodě 39 kasační soud shrnul, že stěžovatel komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti věci. Úvahy daňových orgánů NSS označil za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí stěžovatele za přezkoumatelné. V bodě 40 s odkazem na rozsudky SDEU *AREX CZ* a NSS *AREX* uvedl obecná východiska, která je třeba při posouzení věci zohlednit. NSS v žádném z namítaných bodů sám věc meritorně neposuzoval. V bodě 24 svého druhého rozsudku naopak zdůraznil, že krajský soud nezavazuje v tom, jak má věc samu rozhodnout. Kasační soud tedy v předcházejících řízeních nepodal konkrétní výklad pojmu dodání zboží, ani nedospěl k závěru, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. Jelikož tyto názory nevyjádřil, nemůže s nimi

být rozsudek krajského soudu v rozporu.

33. NSS v bodě 38 svého prvního rozsudku uvedl, že daňové orgány hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků. V bodě 39, jak již bylo uvedeno výše, označil úvahy správce daně za přezkoumatelné. Kasační soud se nezabýval případným procesním pochybením správce daně spočívajícím v neprovedení výslechů svědků. Krajský soud tak nebyl v této otázce zavázán.
34. Možnou opožděností žalobní námitky týkající se neprovedení výslechů svědků se NSS v bodě 41 svého prvního rozsudku nezabýval. Sám stěžovatel uvedl, že námitka byla doplněna až po tomto rozsudku. Ani v tomto ohledu tedy NSS krajský soud nezavázal, a ten proto právní názor kasačního soudu nemohl překročit.

Právo nakládat se zbožím jako vlastník a místo dodání zboží

35. **Ve věci jsou klíčové související otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a místa dodání zboží.**
36. **Dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je místem plnění při dodání zboží uskutečněného bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Dle § 7 odst. 2 citovaného zákona je místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Odstavce třetí a čtvrtý téhož ustanovení upravující přiřazení dopravy v řetězci transakcí byl do zákona doplněn až k 1. 9. 2020.**
37. **Dle čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), se za dodání zboží považuje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Dle čl. 20 téže směrnice se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovatelem odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.**
38. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyně nakupovala pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přepravováno několika subjekty mezi sebou.
39. **Obecně, pokud je dodání zboží v řetězci spojeno s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží**

přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení dalších transakcí (srov. rozsudek EMAG). Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy. Jejich místo plnění je stanoveno podle toho, zda předchází nebo následují po transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.

40. Transakce je spojena s přepravou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k transakci je klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu, či druhému dodání, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU (srov. rozsudek Euro Tyre). V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek SDEU z 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, body 35 a 36, a tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepravováno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (rozsudek *Toridas*, bod 36). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (rozsudky SDEU z 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34; *Euro Tyre*, bod 34). V rámci celkového posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na konečného pořizovatele.
41. Uvedená judikatura vychází z časového kritéria, podle něhož je třeba posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo před přepravou, pro potřeby určení pořízení, kterému má být v řetězci tato jediná přeprava uvnitř Společenství přičtena, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. Použití časového kritéria umožňuje určit, zda má být přeprava pohonných hmot přičtena pořízení, které uskutečnil první subjekt v řetězci nákupů před tím, než došlo k přepravě těchto pohonných hmot uvnitř Společenství. Toto kritérium naopak nebude použitelné, jestliže by ve věci došlo během přepravy k několika po sobě následujícím převodům tohoto práva (rozsudek SDEU z 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*, bod 46). Za těchto okolností je pro potřeby určení pořízení, kterému má být přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, nutné provedení celkového posouzení všech konkrétních okolností věci (rozsudek *Herst*, bod 47).
42. NSS připomíná, že úvaha ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní (rozsudek NSS AREX, bod 130). Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Pro závěr, že místo plnění bylo v jiném



V prejednávanej veci nie je sporné, že žalobkyňa nakupovala pohonné hmoty spôsobom nazývaným „reťazový obchod“.



Najvyšší správny súd pripomína, že úvaha ohľadom miesta zdaniteľného miesta plnenia je otázkou právnou.

členském státe, musí existovať racionálne dôvody. Součástí „racionálních důvodů“ ohledně místa plnění, má být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se obvykle zejména faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní právní úvaha správce daně (rozsudek *AUTOTRANS PETROL*, bod 23). Na uvedených závěrech nic nemění ani rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2021-69, na který stěžovatel odkazuje. V této věci zrušil NSS rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a obecně uvedl, že daňové orgány nemají povinnost prokazovat, že formálně tvrzený skutkový stav je v rozporu s faktickým stavem. Tato premisa platí, a není v rozporu s tím, že úvaha ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní.

- 43. Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se tedy typicky bude zkoumat, kdy bylo na daňový subjekt převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Z logiky věci plyne, že zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastníkem právě jeho vlastníkem. Spíše výjimečně půjde o převod jiných práv.**
44. Mohou ale také nastat případy, a to typicky komplikované, v nichž převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nebude spojen s konkrétně určeným a formálně pojmenovaným právním titulem, na jehož základě právo přechází.
45. Soudní dvůr ustáleně judikuje, že *„dodání zboží“* má objektivní povahu, a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (rozsudky z 21. 11. 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, bod 21; z 15. 5. 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, bod 28). Cílem systému DPH je zatížit konečného spotřebitele zboží nebo služeb (rozsudek z 1. 7. 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, bod 31), pokud toto zboží bylo dodáno nebo byly služby poskytnuty v rámci zdanitelných plnění podle směrnice o DPH. Podle judikatury proto brání zásada daňové neutrality v oblasti výběru DPH obecnému odlišování mezi protiprávními a legálními plněními (rozsudek z 10. 11. 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, bod 45). Soudní dvůr v nedávné době konkrétně uvedl, že dodávka elektřiny provozovatelem distribuční soustavy, byť byla skutečně neúmyslně a v důsledku protiprávního jednání třetí osoby, je dodáním zboží za úplaty, které vede k převodu práva nakládat s hmotným majetkem (rozsudek z 27. 4. 2023, *Fluvius Antwerpen*, C-677/21, bod 39).
46. Soudní dvůr se také zabýval řetězovým obchodováním s pohonnými hmotami při přemístění těchto výrobků z jednoho člen-

ského státu do druhého. Uvedl, že přepravu nelze považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (rozsudek *AREX CZ*, bod 78). Přebod práva nakládat s majetkem jako vlastníkem ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek *Herst*, bod 40). Pouhá organizace dopravy není sama o sobě rozhodujícím kritériem.

47. Soudní dvůr dále uvedl, že pojem *„dodání zboží“* neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (např. rozsudky z 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, bod 7; z 14. 7. 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping*, C-435/03, bod 35; z 21. 2. 2006, *Halifax a další*, C-255/02, bod 51; ze 3. 6. 2010, *De Fruytier*, C-237/09, bod 24; z 18. 7. 2013, *Evita-K*, C-78/12, bod 33; *Vega International Car Transport and Logistic*, bod 27; a z poslední doby *Fluvius Antwerpen*, bod 35). Stejně tak se dle judikatury převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky *De Fruytier*, bod 24; *AREX CZ*, bod 75; a *Herst*, bod 36). Dodání ve smyslu čl. 14 směrnice o DPH nepředpokládá převod vlastnického práva ke zboží v právním smyslu (např. rozsudek z 10. 7. 2019, *Kuršu země*, C-273/18, bod 36; a usnesení z 6. 2. 2014, *Jagiello*, C-33/13, bod 32 a tam citovaná judikatura).
48. **Pojmy *„dodání zboží a nakládání se zbožím jako vlastníkem“* mají objektivní povahu vycházející z faktického stavu věcí, který bude sice ve většině případů odpovídat právní situaci, ale nemusí tomu tak být** vždy. Je možná situace, kdy dojde k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, aniž by byly naplněny formální požadavky vnitrostátních právních předpisů. V těchto případech bude rozhodující vědomí o (existenci a základních vlastnostech) zboží a možnost ovlivnit jeho osud (rozsudek NSS z 9. 12. 2022, č. j. 8 Afs 206/2020-64, *LYNX INVEST II*, bod 27). Implicitně bude i zde často přítomen právní titul. Ten bude typicky nepojmenovaný a konkludentní, a bude se tedy projevovat jen ve faktickém nakládání se zbožím. Přihlédnout je též třeba k praxi stran (rozsudek *LYNX INVEST II*, bod 30).
49. Není-li ve věci určen a formálně pojmenován právní titul pro nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, je potřeba na



Môžu nastať prípady, v ktorých prevod práva nakládať s tovarom ako vlastníkom nebude spojený s konkrétno určeným a pomenovaným právnym titulom, na základe ktorého právo prechádza.

správce daně klást zvýšené požadavky. Za prvé musí správce daně podrobně popsat zjištěné skutkové okolnosti věci. Na tom ale nesmí ustát. Za druhé musí provést alespoň základní právní úvahu, ze které bude zřejmé proč došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (rozsudek *AUTOTRANS PETROL*, bod 23). Nelze se tedy spokojit s komplexním popisem skutkových okolností, který není doprovázen celkovým posouzením a hodnocením všech konkrétních okolností věci.

50. V každém jednotlivém případě není nutné po správci daně vyžadovat označení konkrétního právního titulu, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím fakticky nakládat jako vlastníkem. Správce daně nemusí zkoumat, zda jsou naplněny podstatné náležitosti specifického právního jednání podle vnitrostátního práva. Postačí, pokud vedle skutkových zjištění a při posouzení všech konkrétních okolností provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt fakticky mohl ovlivnit právní osud zboží, např. dle demonstrativně uvedených kritérií rozsudku *Herst* bodů 48 a 49.
51. Možnost vycházet při posouzení toho, zda došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem, i z faktického stavu věci potvrzuje rovněž zahraniční judikatura aplikující harmonizovanou unijní úpravu DPH. Například Spolkový finanční dvůr popisuje proces dodání zboží jako převod podstaty, hodnoty a příjmů. Rozhodující jsou celkové okolnosti jednotlivého případu, tj. konkrétní smluvní ujednání a jejich skutečné provádění s přihlédnutím k zájmům zúčastněných stran (rozsudek z 25. 2. 2015, sp. zn. XI R 15/14). Dle rakouského Správního soudního dvora existuje způsobilost nakládat s majetkem jako vlastníkem, pokud je subjekt oprávněn nakládat s tímto majetkem de facto, jako by byl jeho vlastníkem (rozsudek z 3. 4. 2019, sp. zn. Ra 2018/15/0125). Nejvyšší správní soud Slovenské republiky uvedl, že se pojem dodání zboží (tj. převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) neomezuje na převod způsoby upravenými použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku jednou stranou, který druhou stranu opravňuje fakticky s ním nakládat, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví nedošlo. Převod práva nakládat s majetkem jako vlastníkem znamená, možnost přijímat rozhodnutí způsobilá ovlivnit právní status dotčeného majetku, včetně rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek z 14. 2. 2022, sp. zn. 10 Sfzk/74/2020).
52. Názor NSS lze shrnout následovně. Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. **Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu, a v takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat formálně pojmenovaný právní titul, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl vlastníkem tohoto zboží.** Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.

Aplikace na projednávanou věc

53. **Daňové orgány v projednávané věci neurčily právní titul, na jehož základě měla žalobkyně se zbožím právně nakládat.**



V každom jednotlivom prípade nie je nutné od správcu dane vyžadovať označenie konkrétneho právneho titulu, na základe ktorého môže daňový subjekt s tovarom fakticky nakladať ako vlastníak.

A právě o tuto chybějící úvahu opřel krajský soud své zrušující rozhodnutí. Ve světle výše uvedených úvah je ale tento názor nesprávný. Ve věci je nutné posoudit, zda její okolnosti, zejména ty, které krajský soud rekapituloval v bodě 138 svého třetího rozsudku, a úvaha správce daně o nich, jsou dostatečné pro závěr, že právo nakládat se zbožím jako vlastníak přešlo na žalobkyni v jiných členských státech.

54. **Správce daně postavil svou úvahu na následujících skutkových okolnostech. Žalobkyně nakládala zbožím do pronajatých cisteren, a zároveň zajišťovala a organizovala dopravu. V rámci jednotlivých dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava. Zboží bylo na dopravní prostředky nakládáno v jiných členských státech (Rakousku, Německu a Slovinsku) a pohonné hmoty byly přeprodávány v krátkém časovém úseku v řetězci několika společností. Samotná přeprava probíhala pouze z místa uskladnění pohonných hmot přímo na čerpací stanice odběratelů žalobkyně a ta předem věděla, že se jedná o zboží skladované v jiných členských státech. Žalobkyně nemá skladovací prostory pro pohonné hmoty. Dopravu svým dodavatelům nefakturovala. Žalobkyně jela do jiných států vždy pro pohonné hmoty, které si sama od svého dodavatele objednala a sama si určovala, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat.**
55. V napadeném rozhodnutí uvedl stěžovatel východiska své úvahy v bodech 13–26, která následně aplikoval zejména v bodech 29, 31–33, 46–51, 59 a 82–85. Zpráva o daňové kontrole obsahuje úvahy správce daně na stranách 9–13. Ve zprávě se správce daně zabýval dopravou pohonných hmot, přičemž z přepravních dokladů dovodil, že přepravu fakticky provedla žalobkyně. Následně z posuzování vyjmul ty transakce, u kterých žalobkyně prokázala fakturaci dopravy. U ostatních transakcí ze skutkového stavu nevyplývalo, že by doprava byla účtována jiné osobě. K právu nakládat se zbožím jako vlastníkem správce daně uvedl, že se neomezuje na převod vlastnického práva dle tuzemských soukromoprávních předpisů. Zabýval se tedy otázkou, kdy mohla žalobkyně s majetkem skutečně nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Zohlednil při tom rovněž rámcové smlouvy mezi žalobkyní a jejími dodavateli (které obsahují výhradu vlastnictví). Dospěl k závěru, že žalobkyně nejen organizovala a provedla dopravu, ale nesla rovněž její náklady a měla jako jediná právo disponovat se zbožím po jeho nakládce v jiných členských státech. Mohla také ovlivnit, zda k přepravě skutečně dojde. S ohledem na objem přepravovaných pohonných hmot a neexistenci vlastních skladů musela mít téměř současně s nákupem zajištěn jejich prodej. Při sjednávání odbytu pohonných hmot se chovala jako jejich vlastníak.

56. **Stěžovatel v napadeném rozhodnutí k výše uvedenému dodal, že obchodní transakce fakticky probíhaly již na území jiných členských států. Předání zboží nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do obchodních řetězců. Žalobkyně vystupovala od okamžiku převzetí zboží v pozici osoby oprávněné nakládat se zbožím jako vlastník. Zároveň byla příjemcem pohonných hmot. Stěžovatel potvrdil úvahu správce daně obsaženou ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně podle něj nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech.**
57. **NSS považuje tuto úvahu za dostatečnou a správnou. Zejména je podstatné, že žalobkyně dopravu zboží nikomu nefakturovala, zajistila jeho přepravu pronajatými vozidly a celou transakci uskutečnila pro svoji vlastní ekonomickou činnost, tj. za účelem prodeje nakoupených pohonných hmot svým odběratelům (srov. obdobně rozsudek *Herst*, body 48 a 49). Zboží přepravila pro svou vlastní potřebu, protože byla (po řetězci transakcí) jeho konečným příjemcem. Nebyla tedy pouhým dopravcem pro jiného. I přes formálně právně sjednanou výhradu vlastnického práva fakticky nakládala s pohonnými hmotami jako jejich vlastník již na území členských států (Rakousko, Německo a Slovinsko), ve kterých byly pohonné hmoty skladovány. Jádrem žalobní argumentace týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník není důvodné. Právo nakládat se zbožím jako vlastník se neprevádí pouze konkrétně pojmenovaným vnitrostátním právním titulem. Jeho existenci lze dovodit na základě skutkových okolností věci a s ohledem na faktickou dispozici se zbožím. Jak uváděla shora citovaná judikatura Spolkového finančního dvora, kromě smluvních ujednání je třeba přihlídnout i ke skutečnému provádění smlouvy s přihlídnutím k zájmům zúčastněných stran. To totiž svědčí faktické změně původně sjednané smlouvy. Tak tomu bylo právě v projednávané věci. Na výsledku nic nemění ani to, že zboží podléhá spotřební dani a bylo přepravováno v režimu podmiňovaného osvobození (rozsudek *SDEU AREX CZ*, body 69–79).**

Neprovedení výsledků

58. Ohledně námitky neprovedení výsledků svědků krajský soud správně připomněl, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti (rozsudek NSS č. j. 7 Afs

399/2019-73). Zároveň je nutné uvést, že dle ustálené judikatury NSS není správce daně povinen vyslechnout svědka vždy, požaduje-li to daňový subjekt (např. rozsudek NSS z 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74). Musí ovšem zdůvodnit proč (rozsudek NSS z 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48).

59. Ze správního spisu kasační soud ověřil, že žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění obecně konstatovala, že měly být provedeny výsledky zástupců subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiných členských států. Nebylo ale jasné, co konkrétně měly tyto výsledky prokázat. To ostatně uvedl správce daně na str. 21 zprávy o daňové kontrole. V odvolání proti platebním výměrům žalobkyně výsledky nenavrhl. V žalobě z 27. 12. 2016 v bodě 11 v části týkající se neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele uvedla, že stěžovatel se některé pro ni svědčící „důkazy (...) ani nepokusil získat např. výsledky subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiného členského státu a další.“ V bodě 14 shrnula, že chtěla po stěžovateli, aby on sám předložil konkrétní důkazy. Tuto formulaci nelze považovat za žalobní bod namítající neprovedení konkrétních důkazních návrhů, kterými chtěla žalobkyně prokázat konkrétní skutečnost. Naopak uvedená žalobní argumentace mívá na neunesení důkazního břemene ze strany správců daně resp., na jejich nečinnost, neboť dle přesvědčení žalobkyně si daňové orgány důkazní prostředky měly samy iniciativně opatřit. Námitka týkající se neprovedení konkrétních důkazních návrhů žalobkyně byla vznesena až po změně jejího právního zastoupení ve vyjádření z 5. 10. 2021. Se stěžovatelem lze proto souhlasit v tom, že se jedná o námitku opožděnou.

IV. Závěr a náklady řízení

60. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto i v předcházejících zrušujících rozsudcích (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je vázán tímto rozsudkem, zejména částí Aplikace na projednávanou věc.
61. V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). ■

JUDr. Barbara Pořízková
předsdkyně senátu



POZNÁMKA:

Ako to vyplýva z obsahu a priebehu konania v preskúmanej právnej veci, ide o pomerne právne náročnú problematiku súvisiacu s intrakomunitárnym dodaním tovaru pri reťazových obchodoch. Kľúčovými východiskovými právnymi závermi je posúdenie miesta dodania tovaru a práva daňového subjektu nakladať s tovarom ako vlastníka.

Dotknutými ustanoveniami slovenského daňového práva hmotného sú ustanovenia § 49 ods.1 a § 51 ods. 1, 2 zákona o DPH.

Predmetná právna vec predstavuje obsahovú podobnosť s konaniami pred SD EÚ vo veciach C-414/17 (AREX CZ a.s.) a C-401/18 (Herst, s.r.o.). Je predovšetkým možné poukázať aj na bod 78 Rozsudku SD EÚ C-414/17 z 19. 12. 2018, z obsahu ktorého vyplýva okrem ďalších záverov aj právny význam posúdenia práva nakladať s tovarom v súvislosti s jeho nakládkou v zahraničí.

Na dôvažok treba k veci poznamenať, že aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vydal v podobnej právnej veci rozsudek č.k. 6 Sžfk/15/2021 z 26. apríla

2023, ktorým zrušil rozsudek Krajského súdu v Košiciach č.k. 8 S/111/2019 -60 z 15. 10. 2020 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch zrušujúceho rozsudku z 26. apríla 2023 formuloval kasačný súd takmer identické závery ako NSS ČR. Krajský súd v Košiciach je v súlade s ustanovením § 469 SSP názorom kasačného súdu viazaný.

Pre ďalší vývoj judikatury NSS ČR a NSS SR vo vzťahu k preskúmanej právnej problematike majú dané rozhodnutia zásadný právny význam.

JUDr. Pavol Nad'

Najvyšší správní soud České republiky

Reklama ako plnenie propagujúce daňový subjekt na športových podujatiach



Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky
č. k. 1 Afs 212/2022 -79 zo 16. augusta 2023



Aplikované právo EÚ:
§ 29, ods. 1 písm. f) zák. č. 235/2004 Sb, 72, 73 zák. č. 235/2004 Sb.



Prejudikatura NSS ČR:
• rozsudky č.k. 8 Afs 92/2022-239 a č. k. 8 Afs/111/2022-36

Obsah rozhodnutia

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseinho a Michala Bobka v právní věci žalobce: **MELICHAR CZ s.r.o.**, se sídlem Dr. Teuchmanna 241, Úpice, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27786/21/530022441712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 7. 2022, č. j. 31 Af 29/202191,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 7. 2022, č.j. 31 Af 29/2021-91, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27786/21/530022441712084, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **51 860,65 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro **Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“)** doměřil žalobci **doměřeními platebními výměry z 20. 11. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2016 až prosinec 2016 a červenec a srpen 2017 (v každém z uvedených zdaňovacích období ve výši 42 000 Kč)**, přičemž s doměřením daně stanovil žalobci za jednotlivá dotčená zdaňovací období zákonnou povinnost uhradit penále (8 400 Kč za každé posuzované zdaňovací období).
2. Žalovaný napadeným rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobce a jednotlivá rozhodnutí správce daně potvrdil. Podle žalovaného žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění (daňových dokladů) od dodavatele Spencer life Media, s. r. o. (dále jen „SLM“). **Dle žalovaného nebylo možné ověřit, zda se deklarovaná reklamní plnění, byť některá proběhla, uskutečnila v deklarovaném rozsahu, což souviselo s obecností smluv uzavřených se SLM a obecností vystavených faktur.** Reklamní služby sice nemohly být s ohledem na zranění jezdce, který měl při motokrosových závodech a v souvislosti s nimi propagovat žalobce, poskytnuty v původně sjednaném rozsahu, přesto byly vyfakturovány v plné výši a takto si z nich také žalobce uplatnil nárok na odpočet daně.
3. Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného u **Krajského soudu** v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). **Ten jeho žalobu zamítl shora nadepsaným rozsudkem. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného. Podle krajského soudu je jednou z okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně dle judikatury správních soudů také rozsah zdanitelných plnění.** Neprokázání rozsahu plnění je samo o sobě důvodem k odepření nároku na odpočet. Rozsah plnění přitom byl ve smlouvách se SLM i v přijatých fakturách vymezen velmi obecně. Po zranění jezdce P. M. se žalobce spokojil pouze s omezenou formou propagace, aniž by na to reagoval z hlediska ceny plnění. Nadto poskytnutá plnění, byť se v určitém rozsahu nepopíratelně uskutečnila, neodpovídají zcela formám, specifikovaným ve smlouvách mezi žalobcem a SLM. **Podle krajského soudu pak nebyla relevantní žalobcova argumentace týkající se problematiky podvodu na DPH ani případného (ne) narušení neutrality DPH s přihlédnutím k tomu, jak plnila své daňové povinnosti společnost SLM.**
- II. **Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného**
 4. Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

5. Stěžovatel se v první řadě vyslovil k pochybnostem o rozsahu plnění. Namítl, že mezi zákonnými podmínkami nároku na odpočet daně není rozsah plnění, tudíž stěžovatele ohledně této podmínky netížilo důkazní břemeno, a nemohl jej tudíž neúnést. Podmínkou nároku na odpočet daně je mj. prokázat, že se uvedené plnění uskutečnilo a že doklady nejsou fiktivní, což nemá za sporné ani žalovaný. Dle stěžovatele je otázka, zda přijal dané služby ve sjednaném rozsahu, pouze úvahou o přiměřenosti úplaty, která však není z hlediska nároku na odpočet relevantní, jak uvedl Krajský soud v Praze v rozsudku z 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 48, ve věci *KemWater Prochemie*, který byl následně potvrzen Nejvyšším správním soudem. Odkaz krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 4 02/2020 63, a z 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 76, považuje stěžovatel za nepřiléhavé, neboť v uvedených věcech byla sporná samotná fakticita plnění. Rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) z 25. 11. 2021, C334/20, *Amper Metal Kft*, považuje stěžovatel naopak za přílehavý, a to právě s ohledem na výše zmíněné závěry Krajského soudu v Praze v rozsudku č. j. 48 Af 14/2015 48.
6. Stěžovatel se dále vyslovil k úvaze krajského soudu o tom, že problematika neutrality DPH je relevantní pouze tehdy, pokud je případ kvalifikován jako podvod na DPH. Tuto úvahu považuje za mylnou. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 74. Podle stěžovatele tak nebyl skutkový stav dostatečně zjištěn, neboť správce daně neověřoval, zda dodavatel SLM splnil svou daňovou povinnost. V takovém případě by totiž odepření nároku na odpočet daně stěžovateli znamenalo porušení neutrality systému DPH. Stěžovatel taktéž nesouhlasí, že by rozsudek SDEU z 27. 6. 2018 ve spojených věcech C459/17 a C460/17, *SGL a Valérieane*, nebyl ve vztahu k nyní posuzovanému případu relevantní.
7. **V souvislosti se zraněním závodního jezdce M. stěžovatel namítá, že pokud se smluvní strany dohodly, že reklamní prezentace bude probíhat jinak, nelze z toho dovozovat, že se rozsah plnění zmenšil, nebo že nebyl prokázán.** V tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 78, kde byly pochybnosti správce daně ohledně rozsahu plnění shledány nedůvodnými. Stěžovatel též nesouhlasí, že by uzavře-



Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný (Odvoločie finančné riaditeľstvo) znovu odkázal na všeobecnú povahu zmlúv uzatvorených s dodávateľom SLM, v ktorých nebol rozsah plnení dostatočne špecifikovaný.

né smlouvy byly obecné, neboť obsahují veškeré podstatné náležitosti pro daný typ smlouvy. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by náhradní formou prezentace nešlo plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem plnění. V tomto směru je dle stěžovatele nutno respektovat svobodnou vůli smluvních stran. Krajský soud sice tvrdí, že stěžovatel neprokázal, že se s protistranou po zranění jezdce domluvil na odlišném plnění, nicméně v tomto ohledu přehlíží, že žalovaný odmítl provést důkaz, který za tímto účelem navrhl stěžovatel, tj. výslech jezdce M. Podle stěžovatele tak správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

8. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého v případě, že měl stěžovatel za to, že opakovaný výslech závodního jezdce P. M. může přinést relevantní skutečnosti, měl žalovanému v reakci na jeho sdělení o neprovedení navrhovaného výslechu tyto skutečnosti sdělit. Dle stěžovatele je evidentní, že pokud jezdec propagaci uskutečnil, měl povědomí i o rozsahu této propagace. Tudíž nebylo nutné, aby stěžovatel svůj důkazní návrh dále jakkoli blíže rozebíral. První výslech svědka byl navíc dle stěžovatele proveden v době, kdy mu nebyly sděleny pochybnosti ohledně rozsahu plnění. Stěžovateli tak bylo upřeno právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu.
9. **Podle stěžovatele krajský soud i žalovaný popírají základní cíl správy daní, kterým je správné stanovení daně, pokud odmítají uznat alikvotní část daňových odpočtů za měsíce, ve kterých jezdec M. aktivně závodil. Tomu nemůže být na překážku skutečnost, že ve smlouvě nebyla cena plnění rozdělena na jednotlivé závody, neboť správce daně disponuje nástroji, jak cenu takto určit. V tomto ohledu stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu z 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, podle kterého skutečnost, že správce daně neví, jak rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, správci daně neumožňuje zadržovat celou částku nadměrného odpočtu.**
10. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný stěžovatelovy námítky odmítl jako nedůvodné, popř. je označil za nepřipustné.
11. Znovu odkázal na obecnou povahu smluv uzavřených s dodávatelem SLM, v nichž nebyl rozsah plnění dostatečně specifikován. Navíc se jezdec M., ať již aktivně nebo pasivně, zúčastnil pouze několika závodů z šampionátů zmíněných ve smlouvách, a dalších smluvených akcí se neúčastnil vůbec, resp. další související plnění nebyla nijak uskutečněna či prokázána (propagace na blíže nespecifikovaných zahraničních závodech, na charitativních a společenských akcích a pod.). Žalovaný trvá na tom, že rozsah plnění bylo třeba jasně prokázat a selhání daňového subjektu v tomto smyslu vede k odepření nároku na odpočet daně. Nebyly relevantní ani stěžovatelovy odkazy na rozhodnutí českých správních soudů nebo SDEU.
12. Problematiku neutrality DPH řešilo dostatečně napadené rozhodnutí, stejně jako rozsudek krajského soudu. Rozhod-

né prítom je, že stěžovatel nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, protože otázka porušení neutrality DPH nebyla rozhodná. K tomu přistupuje, že námitku týkající se toho, zda společnost SLM uhradila daň, je nepřijatelná, neboť ji stěžovatel nezmínil v žalobě. I kdyby ale snad byla přijatelná, byla by bezpředmětná, neboť nárok na odpočet DPH byl odmítnut nikoli pro účast na podvodu na DPH, nýbrž, jak již bylo řečeno, pro nesplnění hmotněprávních podmínek.

- 13.** Stěžovatel dále neprokázal, že se strany po zranění jezdce M. dohodly na změně závazku sjednaného ve smlouvách. V této souvislosti je pak námitka týkající se opětovného výsledku tohoto svědka nepřijatelná, neboť ji stěžovatel neuvedl v žalobě. Nadto skutečnost, že reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce poskytovány v plném rozsahu, plyne z výsledku jiného svědka, pana L. E., zplnomocněného zástupce SLM. Žalovaný také znovu uvádí, že bez ohledu na zranění jezdce nebyly uskutečněny (resp. to nebylo prokázáno) všechny formy propagace předvídané smlouvami. Případná propagace jezdce M. po jeho zranění nemohla být z hlediska jejího zásahu plnohodnotná ve srovnání s propagací dle smluv. K tomu se ostatně vyjádřil již i jiný rozsudek krajského soudu v obdobné věci. Námitka neunesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je pak opět nepřijatelná.
- 14.** Stěžovatel se také domnívá, že návrh na opakovaný výslech svědka M. v řízení správně odmítl pro nadbytečnost. Námitka stěžovatele, že mu odmítnutím návrhu na opakování svědecké výpovědi bylo upřeno právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, je znovu nepřijatelná dle § 104 odst. 4 s. ř. s.
- 15.** Za důvodnou pak žalovaný nepovažuje s ohledem na příslušnou judikaturu ani námitku neuznání alikvotní částky odpočtů.
- 16.** K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku z 1. 3. 2023. V ní setrval na svém dosavadním stanovisku. Naopak argumentaci žalovaného považoval nadále za nesprávnou a také vyjádřil názor, že jeho kasační námitky nebyly nepřijatelné. Dále stěžovatel kasační stížnost doplnil podáním ze 17. 7. 2023. V něm upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022 36, *BENECHM*. V tomto rozsudku kasační soud posuzoval skutkově velmi



Podľa žalovaného nemá žalobca právo na odpočet DPH, ktorý si nárokoval, pretože nepreukázal rozsah, v ktorom prijal zdaniteľné plnenia spočívajúce v zaistení propagácie prostredníctvom motoristického športu od svojho dodávateľa.

obdobnou situaci (rovněž reklamní plnění poskytované jezdce P. M. v příslušném zdaňovacím období, a to i ve vazbě na jeho zranění a neabsolvování všech původně předpokládaných závodů). Nejvyšší správní soud přitom argumentaci obdobnou té, kterou nyní uplatňuje žalovaný, považoval za nesprávnou a dovodil, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno, neboť doložil důkazní prostředky prokazující uskutečnění reklamního plnění, přičemž okolnost, že z důvodu zranění jezdce nedošlo k propagaci u některých závodů přímo na závodní trati, nemůže být určující.

- 17.** K doplnění kasační stížnosti se žalovaný vyjádřil dne 4. 8. 2023. Stále považoval kasační stížnost za nedůvodnou, neboť věc *BENECHM* byla skutkově i právně odlišná od případu stěžovatele. Nadto z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 239, vyplývá, že je nepřijatelná stěžovatelova argumentace judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

- 18.** Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).
- 19.** Kasační stížnost je důvodná.
- 20.** Otázkou, která představuje jádro sporu, je, zda měl být stěžovateli přiznán odpočet DPH, který si nárokoval. Podle žalovaného nikoli, neboť dle něj stěžovatel neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu od dodávatele SLM.

III.1 Skutkové okolnosti a právní východiska žalovaného a krajského soudu

- 21.** Stěžovatel uzavřel se společností SLM smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solution team (ve smlouvě pro rok 2017 se hovoří o Spencer Media team, byť příslušný tým byl pod tímto názvem registrován v roce 2015). V článku III. smluv bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresech jezdce týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že Edifio Solution team je povinen vyhradit pro prezentaci

loga druhe smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo stěžovatele bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedená plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.

22. Stěžovatel dále předložil správci daně zálohové faktury a daňové doklady, podle nichž mu společnost SLM fakturovala „zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“. Na fakturách (daňových dokladech) je uveden odkaz na zálohové faktury. Stěžovatel předložil také fotoknihy, fotografie z motokrosových závodů, polepku na soutěžní stroj a kalendář na rok 2016.
23. Žalovaný k tomu **konstatoval, že uzavřená smlouva pro rok 2016 byla velice obecná a nekonkrétní z hlediska rozsahu plnění a počtu sportovních soutěží, na kterých měla být propagace zajišťována. Ve smlouvě nebyl vůbec uveden popis propagace (počet log, umístění, velikost atd.)**. Na základě této smlouvy bylo fakticky možné provést cokoli, neboť nelze určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal. Ve smlouvě pro rok 2017 sice bylo blíže specifikováno umístění loga stěžovatele, ale ani z této smlouvy nebylo zřejmé, na jakých konkrétních závodech měla být propagace uskutečněna. Rozsah plnění není zřejmý ani ze zálohových faktur a z daňových dokladů, které v podstatě pouze odkazují na uzavřenou smlouvu. Žalovaný upozornil, že rozsah plnění je dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) povinnou náležitostí daňového dokladu. Žalovaný také zmínil, že na zálohových fakturách byl uveden způsob úhrady převodem, ale dle předložených pokladních dokladů docházelo k úhradám v hotovosti. Tento způsob úhrad je dle žalovaného neprůkazný.
24. Mezi stranami nebylo sporné, že jediný jezdec Edifio Solution team, pan P. M., se při závodech konaných dne 12. 6. 2016 v Chorvatsku zranil a do konce roku 2016 již na žádných závodech nestartoval. Obdobná situace nastala v následujícím roce, v němž se znovu na závodech v Chorvatsku zranil již dne 21. 5. 2017. Podle žalovaného přesto nedošlo ke změně smluvního ujednání týkajícího se ceny za plnění. Stěžovatel se spokojil s plněním v omezené formě (účast jezdce na některých závodech pouze v podobě statika a vystavení soutěžního stroje v paddocku, rehabilitace ve fitcentru a návštěva plaveckého bazénu) a hradil stále stejnou výši sjednané ceny. V roce 2016 (v měsících duben až prosinec) tak uhradil celkem 1 800 000 Kč + DPH a v roce 2017 (v měsících červenec a srpen) celkem 400 000 Kč + DPH. Jak konstatoval žalovaný a po něm i krajský soud, podle uzavřených smluv navíc měla být reklama poskytována i na společenských akcích, při charitativní činnosti a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Vedle propagace obchodního jména pak měla být prováděna také propagace povolených předmětů podnikání stěžovatele. K naplnění těchto smluvních ujednání ale stěžovatel dle žalovaného nepředložil žádné důkazy. Určité nesrovnalosti žalovaný ze svého pohledu konstatoval také v případě závodů konaných ve dnech 15. a 16. 4. 2017 v Koldingu, v Dánsku, a dne 1. 5. 2015 v Myjavě,

na Slovensku. V rozporu se smlouvou o reklamě zde logo stěžovatele nebylo uvedeno na reklamním poutači u zázemí týmu jezdce.

25. **Zjednodušeně řečeno tak za popsané situace žalovaný uzavřel, že stěžovatel neprokázal rozsah plnění, což je důvod pro odeprání nároku na odpočet DPH. V tom se s ním krajský soud ztotožnil.** Krajský soud v daném směru konstatoval, že ze stěžovatelem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci jezdce P. M. v posuzovaných obdobích skutečně došlo. Podle fotografií založených v daňovém spise je dle krajského soudu zřejmé, že na dresu a motocyklu uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo stěžovatele (přínejmenším v případě některých závodů, kterých se jezdec aktivně zúčastnil). Rozsah deklarovaných plnění tím ale dle krajského soudu prokázán nebyl. Krajský soud zdůraznil, že na předložených daňových dokladech je rozsah zdanitelných plnění uveden zcela obecně. Předmět a rozsah plnění sice nemusí být na daňovém dokladu uveden vyčerpávajícím způsobem, ale je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována. Z toho krajský soud v návaznosti na žalovaného dovodil, že jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátcé daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Dle krajského soudu stěžovatelem uzavřené smlouvy o zajištění reklamy jsou však také nekonkrétní – smlouva pro rok 2017 z hlediska počtu sportovních soutěží, na kterých bude propagace zajišťována, smlouva pro rok 2016 rovněž z hlediska rozsahu plnění. Zároveň nebylo dle krajského soudu možné pominout, že jediný jezdec týmu Edifio Solution team z důvodu zranění závodil v průběhu roku 2016 jen necelé tři měsíce (zranil se dne 12. 6. 2016) a v průběhu roku 2017 ještě kratší dobu (ke zranění došlo dne 21. 5. 2017). Propagace žalobce se tak podle krajského soudu zjevně nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu (jakkoliv zároveň platí, že rozsah plnění nebyl dostatečně specifikován). Smlouvy o zajištění reklamy uzavřené žalobcem odkazují (kromě jiného) na závody konané v rámci Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR. Například v roce 2016 se ale v rámci těchto soutěží konalo celkem 17 závodů, přičemž jezdec P. M. se aktivně zúčastnil pouze 9 z nich. V době, kdy byl zraněný, sice propagoval žalobce a další subjekty jiným způsobem (například nosil závodní dres při rehabilitaci v posilovně, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografy, byť nemohl závodit). Tímto způsobem však dle krajského soudu zjevně nelze plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem zdanitelných plnění.

III.2 Zhodnocení skutkového stavu a závěrů krajského soudu a žalovaného

26. **K výše uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že co se týká prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátcé daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zá-**



Najvyšší správny súd zdôrazňuje, že platca dane má povinnosť preukázať, v akom rozsahu bolo plnenie uskutočnené, pričom určenie konkrétneho rozsahu prijatia zdaniteľných plnení je pre nárok na odpočet DPH nevyhnutné.

kona o DPH, dle ktorého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou kasačního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neníli zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek NSS z 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 103).

27. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že „plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“ (rozsudek NSS z 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 133), přičemž „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“ (rozsudky NSS z 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 42, z 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 48, či z 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 63, bod 32, a ze 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 31, bod 15).
28. Kasační soud s odkazem na výše uvedené konstatuje, že se účastníci řízení ve skutkových zjištěních shodují. Vyvozuji z nich však odlišné závěry ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelem. Nejvyšší správní soud tudíž připomíná, že stěžovatel uzavřel smlouvy o zajištění reklamy se společností SLM. Ze smluv vyplývá, že tato společnost měla poskytovat propagaci stěžovatele prostřednictvím závodního týmu Edifio Solution team na některých vybraných sportovních podnikcích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespécifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, dresech jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Takto měla být obstarána vhodná reklama obchodního jména stěžovatele, jakož i jeho povolených předmětů podnikání. Jezdec P. M. se ovšem v průběhu roku 2016 i 2017 zranil a závodil v těchto letech pouhé necelé cca 3 či 2 měsíce. Z důkazů předložených stěžovatelem vyplývá,

že na dresu i motocyklu uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo stěžovatele. Závodník navíc prezentoval logo stěžovatele i na závodech, na kterých z důvodu zranění nezávodil.

29. Stejně jako ve skutkové podobné věci *BENECEM* (obdobná smlouva, a tedy i obdobná plnění smlouva, tentýž jezdec a jeho zranění, rok 2016, angažmá pana E., atp.) Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel rozsah plnění dostatečně prokázal. Z fotografií předložených stěžovatelem je zřejmé, že závodník stěžovatele propagoval na vybraných závodech Mistrovství Evropy a Mezinárodním mistrovství ČR v konkrétních měsících roku 2016 i 2017. Stěžovatel předložil množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání. Je také zřejmé, že žalovaný nikdy nezpochybňoval výpovědi svědků (pana E. a pana M.), že závodník propagoval stěžovatele (popř. další smluvní partnery) i mimo jednotlivé závody, resp. v období zotavování po zranění (viz také fotografie z posilovny, které byly svědku M. předloženy v rámci jiného daňového řízení dle protokolu o výsledku svědka z 14. 11. 2018, č. j. 1924411/18/270960561608272). Vzhledem ke konzistenci předložených důkazních prostředků, navíc podpořené svědeckými výpověďmi, z nich neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti.
30. Rovněž jako v rozsudku *BENECEM* i zde Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v nyní posuzované věci je nutné přihlídnout i ke specifické povaze formy reklamního plnění a dlouhodobosti spolupráce stěžovatele s panem E., zmocněncem společnosti SLM, a také zaměstnavatelem a trenérem jezdce P. M. Stěžovatel uzavřel smlouvy o zajištění reklamy počátkem let 2016 a 2017, resp. před zahájením aktivní závodní sezóny v jednotlivých letech, tedy ve chvíli, kdy nemohl vědět, jak bude jezdec úspěšný (a s jeho úspěchem bude spojen potencionální dosah reklamy), či zda se zraní a propagace nebude moci probíhat přímo účastí na závodech. Přitom je třeba zohlednit, že dosah reklamy je v zásadě značně ovlivněn výkony jezdce během sezóny, a proto je pochopitelná i obecněji formulovaná smlouva. Kasační soud dále přihlédl k tomu, že stěžovatel smlouvy uzavřel na převážnou část let 2016 a 2017 (od 1. 4. do 31. 12. toho kterého roku). Z povahy věci je zřejmé, že se způsob propagace v jednotlivých měsících musí lišit, např. v závislosti na počtu závodů, ale i ročním obdobím atd. Přestože se jezdec v průběhu obou sezón zranil, z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k propagaci stěžovatele nadále docházelo způsoby předpokládanými smlouvou, byť ne přímo na trati během závodů (žalovaný to alespoň nezpochybňuje). Tvrzení stěžovatele ohledně rozsahu poskytovaného plnění jsou navíc konzistentní během daňového i soudního řízení a nezavádají tak pochybnosti o rozsahu



Najvyšší správny súd konštatuje, že sťažovateľ rozsah plnení dostatočne preukázal.

skutečně poskytnutého plnění. Co se týče dlouhodobosti spolupráce, lze jen dodat, že L. E. dle protokolu o výsledku svědka z 11. 12. 2018, č. j. 1992936/18/270960561609369, vypověděl, že stěžovatele velice dobře zná a v dané oblasti spolupracují více než dvě desetiletí. Z jeho výpovědi plyne, že jednatel (a v rozhodnou dobu jediný společník) stěžovatele podporuje motosport dlouhodobě; v tomto smyslu se konstantně vyslovoval i stěžovatel, který uváděl, že jeho jednatel je bývalý motokrosový závodník, o tento sport se stále zajímá a podporuje jej, jakož i důvěrně zná okolnosti a podmínky jeho provozování. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v kontextu veškerých zjištění je pochopitelné, že stěžovatel neodstoupil od smluv (popř. je zásadně nemodifikoval) v případě zranění jezdce za situace, že spolupráce mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem (resp. panem E.) probíhala dlouhodobě, a i přes zranění jezdce byla zajištěna jiným způsobem, který byl v souladu s uzavřenými smlouvami (k tomu viz dále).

- 31. Stěžejním argumentem žalovaného i krajského soudu v jejich závěru o tom, že stěžovatel neprokázal rozsah plnění je ten, že z důvodu zranění závodníka propagace nemohla proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě, resp. že nebyly naplněny všechny formy propagace dle smlouvy (při charitativních akcích, jiných typech závodů apod.). Rozsah plnění byl ovšem ve smlouvě vymezen obecně a k takto sjednaným způsobům propagace jednoznačně došlo. Z výtek žalovaného i krajského soudu tak není zřejmé, co tedy měl stěžovatel více prokázat, jelikož prokázal, že mu dodavatel poskytl propagaci při sportovních akcích (a z fotografií je i zřejmé na kterém místě a v jaký den), na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním pouťáči u zázemí týmu [k propagaci např. při návštěvě sportovního zařízení (posilovny) viz bod [29] shora]. Zranění jezdce přitom v posuzovaném případě nevedlo k nemožnosti plnění, nýbrž pouze k využití jiných forem propagace, nevymykajících se ze smluv. Z výše uvedených důvodů proto závěry krajského soudu, a tedy i žalovaného, neobstojí. Proto není případný ani odkaz žalovaného v řízení o kasační stížnosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 239. Ten se sice vyslovil tak, že neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, zároveň je však třeba vzít v potaz, že v daném případě byly pochybnosti daňových orgánů podstatně závažnější, neboť i s ohledem na dodavatelské subjekty nebylo možno prokázat rozsah plnění deklarovaných na daňových dokladech, přičemž dotčený daňový subjekt dále neunesl své důkazní břemeno (nepředložil žádné podklady k části deklarovaných plnění).**
- 32.** S ohledem na shora popsané tak kasační soud považuje za bezpředmětné zabývat se některými dalšími námitkami, jako např. otázkou přenesení důkazního břemene, nevyslechnutí (opětovného) svědka M. či neuznání poměrné části odpočtů.
- 33.** Zároveň Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní důvody, pro které se dle žalovaného věc *BENECEM* liší od případu stěžovatele. V odkazovaném rozsudku se sice v bodě 20 hovoří o tom, že závodník prezentoval logo i na závodech, kterých se z důvodů zranění nezúčastnil, zatímco u stěžovatele se v roce 2016 jezdce M. účastnil pouze 12 závodů ze 17 (9 aktivně jako jezdce, 3 pasivně jako statik); smlouvy ve věci *BENECEM* i u stěžovatele však shodně uvádějí propagaci na „vybraných sportovních podnikcích“, nikoli na všech. S ohledem na okolnosti daných případů pak lze také s největší pravděpo-

dobností dovozovat, že se jmenovaný jezdce v obou situacích pro oba daňové subjekty na propagaci podílel shodným způsobem. Není také relevantní, že smlouva ve věci *BENECEM* obsahovala klauzuli o zásahu vyšší moci, zatímco v případě stěžovatele nikoli. Jde totiž spíše o podružný aspekt případu, který se netýká prokázání rozsahu plnění. Podobně se týče i toho, že v případě *BENECEM* daňový subjekt konzistentně trval na tom, že mu plnění bylo poskytnuto v plném rozsahu, zatímco stěžovatel uváděl, že si je vědom možnosti zranění jezdce, a proto mu postačovalo plnění v omezené formě. Jde totiž zjevně toliko o specifickou formulaci a reakci stěžovatele na průběh daňového řízení, kdy si uvědomoval, že bylo plnění poskytnuto v menší než ideální míře (avšak stále v souladu se smlouvami – srov. bod [31] shora), přičemž je zřejmé, že bez ohledu na jinou procesní taktiku daňového subjektu ve věci *BENECEM* musela být plnění tomuto subjektu i stěžovateli poskytnuta zcela analogickým způsobem. V tomto směru také neobstojí tvrzení žalovaného, že v důsledku zranění jezdce nemohla plnění proběhnout v rozsahu předvídaném smlouvami, jakož i jeho úvahy o tom, zda se spíše nejednalo o sponzorování jezdce. Pakliže deklarovaná plnění nebyla dostatečně specifikována v dokladech ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, mohl stěžovatel jejich fakticitu, jak již bylo naznačeno výše, prokázat jinak, dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (příslušnými důkazními prostředky); k tomu lze odkázat např. na už zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 44/2011 103, body 41 až 44.

IV. Závěr a náklady řízení

- 34.** Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou v tom smyslu, že stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž uplatnil nárok na odpočet DPH. Jelikož by krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, mohl pouze žalobě proti rozhodnutí žalovaného vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).
- 35. Kasační soud doplňuje, že za jinak nezměněných nezměněných podmínek, a s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, by žalovaný mohl setrvat na závěru o neuznání nárokových odpočtů, pokud by prokázal, že**



Najvyšší správny súd posúdil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú v tom zmysle, že sťažovateľ preukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení, u ktorých uplatnil nárok na odpočet DPH.

se stěžovatel účastnil transakce zasažené podvodem na DPH a o **této skutečnosti věděl či mohl vědět** (to také **bylo původní východisko správce daně, které žalovaný v odvolacím řízení změnil na závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu**). **Pak by bylo třeba se zabývat tou linií stěžovatelovy argumentace, která nyní nebyla relevantní, a to sice dodržením principu neutrality DPH, odvedení daně dodavatelem a pod.** Jinak řečeno, **není to správce daně, kdo by měl určovat ekonomickou úměru uhrazených peněz ve vztahu k deklarovanému plnění (službě nebo zboží), pakliže se nejedná o podvod.**

36. V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

37. V řízení před krajským soudem uhradil stěžovatel soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby. Také uhradil soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. V řízení o žalobě byl zastoupen obchodní korporací oprávněnou poskytovat daňové poradenství a v řízení o kasační stížnosti byl zastoupen advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Stěžovatelovi zástupci učinili deset úkonů právní služby, kterými bylo dvakrát převzetí a příprava zastoupení (v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti), sepsání žaloby a pět dalších podání ve věci samé (tři v řízení před krajským soudem a dvě v řízení před kasačním soudem; soud přitom považoval podání z 20. 4. 2022 a 22. 4. 2022, učiněná v řízení před krajským soudem, za toliko jeden účelný úkon právní služby, neboť vzhledem k úzké věcné a časové souvislosti těchto podání mohla být učiněna jako jediný úkon, a nebylo třeba je členit do dvou samostatných podání), účast na jednání před krajským soudem a sepsání kasační stížnosti (§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu). Soud mu tedy přiznal odměnu za deset úkonů právní služby ve výši 31 000 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 000 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 34 000 Kč.

38. Zástupci stěžovatele v řízení o žalobě dále náleží náhrada výdajů spojených s cestou na jednání soudu (§ 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu) na trase Praha – Hradec Králové a zpět. Cestu v délce 215 km dne 13. 7. 2022 uskutečnil vozidlem Audi A7, reg. zn. 4AZ5744 (kombinovaná spotřeba dle technického průkazu 6,3/100 km). Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb., ve znění účinném do 19. 8. 2022 (tj. v době uskutečnění cesty; srov. rozsudek NSS z 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 105/2022 95, bod 68) činila sazba náhrady za 1 km jízdy u osobních silničních motorových vozidel 4,70 Kč. Pro uvedenou vzdálenost je celková výše této náhrady 1 010,50 Kč. Vzhledem k uvedené spotřebě pohonných hmot a uvedené vzdálenosti byl celkový objem spotřebovaných pohonných hmot 13,545 l. Podle § 4 písm. c) vyhlášky výše průměrné ceny za 1 litr motorové nafty činila 47,10 Kč. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty tedy činila (po zaokrouhlení na dvě desetinná místa) 637,97 Kč. Celková výše náhrady cestovních výdajů zástupce stěžovatele za cestu na jednání činila 1 648,47 Kč.

39. Soud také přiznal zástupci stěžovatele náhradu za proměřený čas strávený cestou ve výši 600 Kč, neboť cesta ze sídla zástupce stěžovatele (v řízení před krajským soudem) na Krajský soud v Hradci Králové trvá podle internetových stránek www.mapy.cz v ideálních podmínkách těsně pod 1,5 h, tj. při každé ze dvou cest se jedná o tři započaté půlhodiny, celkem tedy šest půlhodin. Výše náhrady činí 100 Kč za každou započatou půlhodinu (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu), tedy celkem 600 Kč.

40. Zástupci stěžovatele jsou současně plátcí DPH, a proto se v souladu s § 35 odst. 10 s. ř. s. zvyšuje odměna ve výši 36 248,47 Kč (34 000 + 1 648,47 + 600) o tuto daň ve výši 21 % a činí tak 43 860,65 Kč. K tomu je třeba připočíst částky 8 000 Kč za zaplacené soudní poplatky za žalobu a kasační stížnost (3 000 + 5 000). Celkem tak jde o 51 860,65 Kč. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. ■

Ivo Pospíšil
předseda senátu



POZNÁMKA:

Vycházejúc z obsahu rozsudku NSS ČR v danej právnej veci a s prihliadnutím aj na uvádzanú prejudikaturu (rozsudky NSS ČR č.k. 8 Afs 92/2022-239 z 20. januára 2023 a č. k. 8 Afs 111/2022-36 z 26. júna 2023) možno konštatovať, že došlo k názorovej zhode medzi prvým a ôsmym senátom NSS ČR vo všetkých zásadných otázkach týkajúcich sa poskytnutej reklamy vo sfére motoristického športu ako zdaniteľného plnenia pre účely odpočítania DPH. Vzhľadom na časovú postupnosť

vydaných rozhodnutí je evidentné, že NSS ČR v rozsudku č. k. 1 Afs 212/2022-79 zo 16. augusta 2023 potvrdil všetky východiskové právne stanoviská k reklamným službám z pohľadu DPH. Ide najmä o preukázanie rozsahu prijatých plnení daňovým subjektom a spôsob nazerania na cenu reklamy, ktorá je predmetom dohody medzi obchodnými partnermi.

Zároveň však treba poukázať na to, že v bode 35 rozsudku zo 16. augusta 2023 sa NSS ČR dotkol aj možného argumentačného a dôkazného stretu a nesúlady medzi

preukazovaním hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie DPH na jednej strane (povinnosť daňového subjektu) a konštatovaním podvodu a jeho preukázanie správcom dane na strane druhej, ak by k tomu mal nevyhnutné zistenia. Zhrnutím týchto úvah kasačného súdu je jeho tvrdenie, že „...není to správca dane, kto by měl určovat ekonomickou úměru uhrazených peněz ve vztahu k deklarovanému plnění (služeb nebo zboží), pakliže se nejedná o podvod.“

JUDr. Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

MLK pre DPPO zasadala naposledy v apríli 2023. Členovia komisie pre DPPO sa aktívne podieľali na vzdelávacích podujatiach SKDP a to Slovensko-česká konferencia 2023, ktorá sa konala v máji 2023 v Bratislave a Metodické dni k správe daní, DzP a účtovníctvu 2023, ktoré sa uskutočnili v júni 2023 v Trenčíne. Členovia komisie sa aktívne zúčastnili verejných konzultácií v súvislosti s implementáciou smernice Rady (EÚ) 2022/2523 z 15. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii. K zverejnenému návrhu zákona o dorovnávačnej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných sku-

pín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín členovia komisie pripravili pripomienky v rámci medzirezortného pripomienkového konania, ktoré prebehlo v auguste 2023. V priebehu júla 2023 sa zástupcovia komisie zúčastnili konzultácie k predbežnej informácii k návrhu zákona o dani z príjmov, ktorého cieľom je reagovať na požiadavky z praxe spočívajúce v nemožnosti uplatnenia služieb priamo spojených s výskumom a vývojom do tohto odpočtu a úprava zdanenia premien obchodných spoločností, tzv. podnikových kombinácií (zlúčenie, splynutie, rozdelenie, nepeňažný vklad a pod.).

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO sa v máji 2023 zaoberali podnetom súvisiacim s predpredajnou stratégiou predaja obchodného podielu spoločníka FO. V rámci širšej diskusie sa členovia komisie zaoberali aj otázkou znovu obnovenia dane z prevodu a prechodu nehnuteľnosti ako aj diskusiou k problematike zverejňovania indexov daňovej spoľahlivosti. Na júnovom zasadnutí členovia komisie pre

DP FO diskutovali podnety z praxe a to v súvislosti s odmeňovaním likvidátora; v súvislosti s preklasifikovaním príjmov konateľa; a v súvislosti so zdaňovaním výhry v zamestnaneckej súťaži vo forme možnosti využitia vozidla – elektromobilu zamestnancom na súkromné účely počas víkendů.

Vedúca: **PhDr. Lubica Dumitrescu**

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie zasadali v máji. Na zasadnutí sa venovali podnetom z aplikačnej praxe týkajúce sa oslobodenia vývozu tovaru od DPH a odvodu DPH pri dotáciách za ubytovanie odídencov z Ukrajiny. Komisia oslovila Ministerstvo financií SR s podnetom k uplatneniu DPH v rôznych špecifických situáciách pri spätných lízingoch po 1. januári 2024. Na žiadosť Ministerstva hospodárstva SR sa členovia komisie vyjadrili k opodstatnenosti goldplatingu a transpozícií smernice DPH v súvislosti s medzirezortným pripomienkovým konaním

k novele zákona o DPH. Komisia pripomienkovala vládny návrh novely zákona o DPH v rámci medzirezortného pripomienkového konania, ktoré sa uskutočnilo v júli. Vznesené zásadné pripomienky a návrhy boli diskutované na rozporovom konaní s ministerstvom financií v auguste. Na najbližšom plánovanom zasadnutí komisie v septembri sa členovia chcú venovať plánovaniu odborných tém na zimné metodické dni a novým metodickým podnetom z aplikačnej praxe.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

V dňoch 5. a 6. júna sa v Trenčíne prezenčnou formou konali metodické dni, na ktorých členovia komisie prezentovali a diskutovali aj so zástupcami ministerstva financií, finančnej správy a Najvyššieho správneho súdu SR vybrané témy z oblasti správy daní, ktoré sa týkali inštitútu mimoriadnych opravných prostriedkov a možnosti jeho využitia, rozloženia dôkazného bremena a prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, inštitútu záložného práva v zmysle § 81 Daňového poriadku, zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane pri jeho zriadení na budúcu

daňovú pohľadávku, a vybraných aspektov a právnej úpravy daňovej kontroly s poukázaním na odlišnosti od vyrubovacieho konania. Koncom júla sa zástupcovia metodicko-legislatívnej komisie zúčastnili konzultácie k pripravovanému legislatívnemu procesu k vládnej novele Daňového poriadku. Najbližšie zasadnutie komisie je plánované na mesiac september. Diskutovať sa majú závery tém prezentovaných za oblasť správy daní na metodických dňoch a metodické podnety členov.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na poslednom zasadnutí členovia MLK pre účtovníctvo diskutovali o témach, ktoré boli predmetom diskusie na Metodických dňoch v Trenčíne, ktoré sa uskutočnilo 5. a 6. júna 2023. Mária Sameková na toto podujatie navrhla tému Problematika účtovania v súvislosti s opravou odpočítanej DPH v zmysle § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Róber Kalmár sa na tomto podujatí zaoberal Daňovými a účtovnými aspektami

pri premiestnení sídla spoločnosti do zahraničia. Členovia komisie prediskutovali na zasadnutí komisie aj niekoľko problémov z aplikačnej praxe, napr.: v súvislosti s vertikálnym zlúčením dcérskej spoločnosti do materskej spoločnosti. V rámci legislatívy sa členovia komisie zaoberali návrhom opatrenia MF SR o správe s informáciami o dani z príjmov.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**



Metodické dni SKDP

Letné Metodické dni sme tento rok venovali problematike správy daní a účtovníctva. Prvým dňom nás ako moderátor previedol JUDr. Jozef Vasilík a dozvedeli sme sa zaujímavosti: o mimoriadnych opravných prostriedkoch podľa Daňového poriadku, o prenose dôkazného bremena, o práve na rešpektovanie súkromného a rodinného života podľa čl. 8 Európskeho dohovoru o ľudských právach a jeho uplatňovaní pri správe daní. Nevynechali sme ani novinky v podobe nového prístupu k sankciám. Odbornú časť prvého dňa uzatvárala téma záložného práva v zmysle § 81 Daňového poriadku.

Aby sme večer trochu uvoľnili atmosféru, účastníci mali možnosť získať aj poznatky na tému ako komunikovať s klientom vo vypätej situácii, vybrali sme sa na plavbu loďou po Váhu a večer sme zakončili spoločnou večerou a diskotékou. Zopár odvážlivcov sa zúčastnilo aj na skupinovom stretnutí – konšteláciách. Veľmi pútavé.



Druhý deň sme ešte venovali niektorým otázkam daňovej kontroly a potom sme sa už venovali účtovníctvu. Zaujala nás netradičná téma DCA zmluva – právo daňových subjektov na oslobodenie od všetkých daní. Rovnako si poslucháčov našli aj ďalšie témy dňa: vlastné imanie v kontexte hrozby krízy spoločnosti, účtovanie v súvislosti s opravou odpočítanej DPH, účtovná závierka pri premiestnení sídla spoločnosti do zahraničia podľa súčasne platnej legislatívy a podľa návrhu zákona o premenách obchodných spoločností a družstiev.



Skúšky daňových poradcov



Letný termín skúšok máme úspešne za sebou. Veľmi sa preto tešíme, že z celkového počtu 25 účastníkov môžeme v radoch daňových poradcov privítať 10 nových členov, ktorým sa podarilo skúšky úspešne absolvovať:

- JUDr. Ing. **Júlia Brehovská**
- Ing. **Jana Ftorková**
- JUDr. **Naďa Kašníková**,
- Ing. **Dana Kavorová**,
- Mgr. **Hana Klasovitá**,
- Ing. **Želmíra Kralčáková**,
- Ing. **Alexandra Maľová**,
- Ing. **Veronika Moľová**,
- Ing. **Róbert Oravský, PhD.**
- Ing. **Daniel Petro.**



VŠETkým SRDEČNE GRATULUJEME A TEŠÍME SA NA SPOLUPRÁCU V RADOCH SKDP.

Pozrite si aj krátke video na FB alebo LinkedIn

Tešíme sa na spoluprácu



skdp.sk

Vydavateľ:

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

ISSN 2644-688X



9 772644 688012