

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Michal Ištók, PhD.  
doc. Ing. Veronika Solilová, PhD.  
doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Mgr. Tibor Hlinka, PhD.  
JUDr. Dominik Nagy

JUDr. Jozef Vasilík

JUDr. Tomáš Plžík

Judikát

**Transferové oceňovanie úverov  
v Slovenskej a Českej republike**

**Potenciálne aplikačné problémy spolupráce  
developerov a mesta pri rozvoji územia  
s akcentom na DPH**

**Výpočet vyrubenia dane a jeho vplyv  
na zákonnosť rozhodnutia**

**Pokračujeme v dobre nastavenej stratégii  
vymáhania**

**Preukázanie hmotnoprávných  
podmienok nároku na odpočítanie DPH**



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: 40

**Redakcia:****JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

**Ing. Lucia Cvengrošová** – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť dane z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664, sprava\_databaz@skdp.sk

**Ing. Lucia Mihoková** – koordinátordaňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní  
0905 221 031, metodika@skdp.sk**Tlač:****Objednávky na odber  
tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,  
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,– €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

7. 12. 2023

Dátum vydania: 15. 12. 2023

## Príhovor

**JUDr. Pavol Nad'**

predseda NSS SR

**Vážený čitateľa Bulletinu**Slovenskej komory daňových poradcov,  
dovoľte mi srdečne Vás pozdraviť v zá-  
vere roka 2023 v mene redakčnej radya celého redakčného tímu bulletinu. Sme veľmi  
radi, že snaha o docielenie odborne hodnotného

periodika vo sfére daní, nesúceho v sebe tak vedecký, ako aj praktický obsah, sa naplňa každým novým číslom. Je to nielen naše presvedčenie, ale realita, predovšetkým s prihliadnutím na veľmi pozitívne spätné väzby, ktoré vedenie SKDP i redakčná rada od Vás dostávajú. Ďakujeme Vám za všetky Vaše impulzy.

Celý rok 2023 sa v oblasti daní a aj súdnej kontroly tejto veľmi dôležitej verejnoprávnej agendy niesol v znamení silnej dynamiky, premien či posunov, a to v celej jej právnej rovine. Aj číslo 4/2023 bulletinu je toho dôkazom. Jeho obsahová pestrosť potvrdzuje trend nastolený tvorcami bulletinu požadujúci prinášať čitateľom odbornú kvalitu.

Prvý z autorských článkov trojice autorov – Ing. Michal Ištók, PhD., doc. Ing. Veronika Solilová, PhD. a doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, PhD. na tému Transferové oceňovanie úverov v Slovenskej a Českej republike podrobne reaguje svojim obsahom na stav vysokej právnej neistoty v danej oblasti pri neexistencii metodických pokynov v Slovenskej republike k prevodným cenám v oblasti finančných transakcií.

V článku spoluautorov Mgr. Tibora Hlinku, PhD. a JUDr. Dominika Nagya s názvom Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty rezonujú možné dopady na oboch stranách s ponukou ich riešení.

Zo „súdka“ poznatkov z justičnej praxe je článok JUDr. Jozefa Vasilíka poukazujúci na rozdielne súdne rozhodnutia týkajúce sa výpočtu výrubu dane a jeho vplyvu na zákonnosť rozhodnutia.

Sledujúc potrebu zdravej oponentúry sa vďaka vysoko odbornému postupu recenzentov čitateľovi ponúka vyvážený právny pohľad na všetky horeuvedené témy.

V časti týkajúcej sa judikatúry v oblasti správneho súdnictva Vám už dlhobojšie dávame do pozornosti aj právne pohľady Najvyššieho správneho súdu Českej republiky na dôležité daňové témy. Patrí medzi ne jednoznačne aj problematika dokazovania majúca svoje zákonné hranice strážené aj správnymi súdmi. Uverejnený judikát a hodnotiacia poznámka k nemu predstavuje ďalšiu konkretizáciu spôsobu nazerania najvyššej správnej súdnej inštalácie Českej republiky na tému pochybností správcu dane a ich právnych prejavov i dôsledkov.

Tentokrát sme do periodika netradične zaradili aj článok JUDr. Tomáša Plžíka, generálneho riaditeľa sekcie vymáhania a exekúcie FS SR, ktorý čitateľom približuje prax Finančnej správy SR v oblasti vymáhania daňových nedoplatkov, pričom ponúka aj zhrňujúci pohľad na postavenie daňového dlžníka.

Vážená čitateľka, Vážený čitateľ, ďakujeme Vám za priazeň prejavovanú čítaním bulletinu, jeho premietaním do právnej praxe, či zužitkovaním v rozvíjaní vedecko-právnych diskusií o daniach.

V roku 2024 Vám prajem najmä zdravie, pokoj a trpezlivosť v práci a naplnenie Vašich profesionálnych predsavzatí. ■

Pavol Nad'

## Hlavné témy

4

**Transferové oceňovanie úverov  
v Slovenskej a Českej republike**

Ing. Michal Ištók, PhD.  
doc. Ing. Veronika Solilová, PhD.  
doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

14

**Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov  
a mesta pri rozvoji územia s akcentom na DPH**

Mgr. Tibor Hlinka, PhD.  
JUDr. Dominik Nagy

19

**Výpočet vyrubenia dane a jeho vplyv  
na zákonnosť rozhodnutia**

JUDr. Jozef Vasilík

24

**Pokračujeme v dobre nastavenej  
stratégii vymáhania**

JUDr. Tomáš Plížik

27

**Preukázanie hmotnoprávných  
podmienok nároku na odpočítanie DPH**

Judikát

## Rubriky

**Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP ..... 35**

**Zo života SKDP ..... 36**

### Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu [tajomnik@skdp.sk](mailto:tajomnik@skdp.sk) alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
  2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
  3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
  4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné stylistické, gramatické a technické úpravy.
  5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
  6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
  7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
  8. Nevyžiadaný 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.

# Transferové oceňovanie úverov v Slovenskej a Českej republike



Michal Ištok pôsobí ako odborný asistent na katedre Financí a účtovníctva na Ekonomickej fakulte Univerzity Mateja Bela. Vo svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava na problematiku medzinárodného zdanenia príjmov a umelého presunu ziskov do daňových rajov. V poslednom období sa venuje hlavne problematike transferového oceňovania so zameraním na finančné transakcie.

**Ing. Michal Ištok, PhD.**

Ekonomická fakulta Univerzity Mateja Bela  
v Banskej Bystrici



Veronika Solilová pôsobí ako vedecko-výskumný pracovník v Ústave účtovníctva a daní Mendelovej Univerzity v Brne. Dlhodobo sa zaoberá transferovými cenami, bezpečnými prístavmi, daňovými únikmi a eróziou základov dane z príjmov právnických osôb, skladbou daní rozpočtu EÚ a jeho prípadnými zmenami a harmonizáciou daní na európskej úrovni.

**doc. Ing. Veronika Solilová, PhD.**

Ústav účtovníctva a daní  
Mendelovej univerzity v Brne



Karel Brychta pôsobí ako akademický pracovník Ústavu financií Fakulty podnikateľskej Vysokého učení technického v Brne. Vo svojej pedagogickej a vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava na problematiku medzinárodného zdaňovania príjmov, ako aj na komparáciu daňového práva, vývoja daňovej právnej úpravy a vybraných inštitútov v reflexii judikatúry správnych súdov.

**doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.**

Ústav financií Fakulty podnikateľskej Vysokého učenia technického  
v Brne

**OECD v roku 2020 publikovalo Pokyny k prevodným cenám v oblasti finančných transakcií (tzv. Kapitola X OECD). Vzhľadom na to, že Kapitola X je charakteristická všeobecnosťou uvádzaných pravidiel a Slovenská republika nepatrí do skupiny štátov, ktoré vydali metodické pokyny alebo zaviedli pravidlá bezpečných prístavov na oceňovanie finančných transakcií, je táto oblasť transferového oceňovania stále charakteristická vysokou právnou neistotou. Z tohto dôvodu je pre daňové subjekty dôležité detailne poznať dostupné metódy a ich limity tak, aby stanovené ceny boli v súlade s princípom trhového odstupu.**

## 1. Úvod do problematiky a cieľ príspevku

Transferové oceňovanie v súčasnosti patrí k najaktuálnejším, no zároveň najproblematickejším oblastiam zdaňovania príjmov právnických i fyzických osôb. Medzi najkritickejšie oblasti transferového oceňovania aktuálne patrí oceňovanie finančných tran-

sakcií<sup>1</sup>. Zneužívanie dlhu je významnou oblasťou agresívneho daňového plánovania<sup>2</sup>, napriek tomu je domáca legislatíva pomerne strohá, resp. neurčitá. Posledné uvedené potom pochopiteľne vedie k tomu, že nastavenie transferových cien pri spojených osobách nie je korektné aj bez úmyslu alebo hrubej nedbalosti na

<sup>1</sup> Podľa prieskumu vykonaného spoločnosťou ERNST & YOUNG v roku 2021 (EY Transfer Pricing and International Tax Survey).

<sup>2</sup> ZEW (Centre for European Economic Research), 2016. Pre Slovenskú republiku sú dostupné napr. vedecké štúdiá Ištoka a Kanderovej (2019a a 2019b).

strane daňovníka. Slovenská ani Česká republika nemajú vypracovaný a zverejnený verejne dostupný metodický pokyn, ktorý by sa zaoberal transferovým oceňovaním finančných transakcií<sup>3</sup>. Zároveň žiadny zo zverejnených metodických pokynov neobsahuje špecifické pravidlá pre finančné transakcie.

**V oblasti transferového oceňovania zohrávajú kľúčovú úlohu štandardy OECD, a to i pre rýdzo tuzemské kontrolované transakcie<sup>4</sup>.** V roku 2020 bola vydaná tzv. Kapitola X OECD – Pokyny k prevodným cenám v oblasti finančných transakcií, Inkluzívny rámec BEPS: Akcie 4, 8 – 10 (*Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions, Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8 – 10*). V poslednom vydaní Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) z roku 2022 je ako integrálna súčasť zakomponovaná aj Kapitola X OECD. Publikované štandardy zamerané na oceňovanie finančných transakcií sú charakteristické všeobecnosťou uvádzaných pravidiel a absentujú v nich detailné postupy pre stanovenie transferovej ceny<sup>5</sup>. Napriek všeobecnému a rámcovému charakteru pokynov niektorí autori<sup>6</sup> konštatujú, že vydanie Kapitoly X OECD možno hodnotiť pozitívne a nové štandardy prinášajú cennú pomoc pre daňové subjekty pri usporiadaní svojich vzájomných vzťahov so závislými osobami.

Cieľom tohto článku je posúdiť možnosti stanovenia úrokovej sadzby úverov v podmienkach Slovenskej a Českej republiky pri zohľadnení zverejnených štandardov Kapitoly X OECD so zameraním na malé a stredne veľké podniky (SMEs - *Small and medium-sized enterprises*)<sup>7</sup>. Zámerom tohto článku je tiež poskytnúť odporúčania pri stanovení intervalu úrokovej sadzby pri využití voľne dostupných údajov.

## 2. Metódy stanovenia transferových cien finančných transakcií

Kapitola X OECD sa venuje rôznym prístupom stanovenia trhovej úrokovej sadzby vnútropodnikových úverov. Najmä v časti C.1. 2. Pokyny OECD zdôrazňujú, že výber najvhodnejšej metódy by mal byť v súlade s presným vymedzením konkrétnej transak-

cie, predovšetkým prostredníctvom funkčnej a rizikovej analýzy. Pozornosť je postupne venovaná nasledovným metódam stanovenia trhovej úrokovej sadzby:

- C.1. 2. 1. Metóda CUP (metóda porovnateľnej nezávislej ceny),
- C.1. 2. 3. Náklady na financovanie,
- C.1. 2. 4. Swapy úverového zlyhania,
- C.1. 2. 5. Ekonomické modelovanie,
- C.1. 2. 6. Stanoviská bánk.

S úvermi sú štandardne spojené poplatky<sup>8</sup>. V súvislosti s poplatkami spojenými s úvermi stanovujú OECD štandardy<sup>9</sup>, že ak sú takéto poplatky súčasťou úveru medzi spojenými podnikmi,

mali by byť vyhodnotené rovnakým spôsobom ako akákoľvek vnútro-skupinová transakcia. Poplatky nezávislých veriteľov budú sčasti odrážať náklady spojené so získaním kapitálu a s plnením určitých regulačných požiadaviek, ktoré by spojeným podnikom nemuseli vzniknúť.

Z pohľadu stanovenia transferovej ceny je pri finančných transakciách vhodné poukázať na istý (potenciálne veľmi komplikujúci) faktor, a tým je všeobecne nutnosť hodnotiť transakciu z pohľadu oboch strán<sup>10</sup>: ide o zvažovanie koncepcie reálne dostupných alternatív na oboch stranách<sup>11</sup>. Pre nekontrolované transakcie (t. j. transakcie realizované medzi nespojenými osobami) platí, že veriteľ by nevstupoval do transakcie, ktorá by mu neprinesla odpovedajúci zisk<sup>12</sup>, a naopak, dlžník by nevstupoval

do transakcie, pre ktorú by za rovnakých (alebo skôr podobných) podmienok bola cena (náklady spojené s využitím finančného inštrumentu) vyššia než pri inej alternatíve, ktorá sa mu ponúka.

Nasledovné podkapitoly sa zaoberajú stručným zhrnutím podstaty jednotlivých metód, a zároveň poukazujú na silné a slabé stránky využitia týchto prístupov v podmienkach Slovenskej a Českej republiky.

### 2.1 Metóda CUP

Táto metóda patrí medzi preferované metódy, a to nielen v oblasti transferového oceňovania finančných transakcií (je vhodná predovšetkým na oceňovanie úverov, záruk a cash-poolingových štruktúr)<sup>13</sup>. Podľa metódy CUP by kontrolovaná transakcia medzi



Z pohľadu stanovenia transferovej ceny je pri finančných transakciách vhodné poukázať na istý (potenciálne veľmi komplikujúci) faktor, a tým je všeobecne nutnosť hodnotiť transakciu z pohľadu oboch strán : ide o zvažovanie koncepcie reálne dostupných alternatív na oboch stranách.

3 Zoznam štátov, ktoré majú aktuálne vypracované metodické pokyny k transferovému oceňovaniu finančných transakcií alebo umožňujú využiť bezpečné prístavy poskytujú napr. Ištok a kol. (2022).

4 Dané je zrejme dôsledkom toho, že štandardy OECD sú i napriek svojej všeobecnosti komplexné a v súčasnosti neexistuje lepší verejne dostupný materiál.

5 V prípade absentujúcich detailnejších pravidiel zohráva o to významnejšiu rolu judikatúra správnych súdov (k niektorým aspektom viď napr. Brychta a kol. (2020)).

6 Napr. Kocíš (2020) alebo Ökten a Drenth In Bakker a Kale (2021).

7 Článok sa zaoberá situáciami, keď nedochádza k preklasifikácii domnelého úveru na vlastné imanie (equity) – bližšie OECD (2022), kap. X, časť B.1. (Určenie, či by domnelý úver mal byť považovaný za úver).

8 Bližšie OECD (2022), kap. X, časť C.1. 2. 2. (Poplatky spojené s úvermi).

9 Bližšie OECD (2022), kap. X, bod 10. 96.

10 Two-sided perspective.

11 Napr. Solilová a Ištok (2022), detailnejšie viď napr. Amici (2021).

12 Korešpondujúcu neseným rizikám.

13 Napr. Moura In Lang a Petruzzi (2022).

závislými osobami mala byť vykonávaná (pri dodržiavaní princípu trhového odstupu) za cenu transakcie uskutočňovanej medzi nezávislými osobami<sup>14</sup>. Za jej najsilnejšiu stránku možno považovať, že ide o najpriamejšiu metódu na stanovenie transferových cien. Ak je konkrétna transakcia presne vymedzená, tak sa dajú zistiť trhové úrokové sadzby na základe úverového ratingu dlžníka alebo ratingu konkrétnej emisie s prihliadnutím na všetky podmienky úveru a na jednotlivé porovnávacie faktory. Kapitola X OECD poskytuje príklady okolností, ktoré majú obvykle tendenciu zvyšovať (napr. dlhé termíny splatnosti, absencia zaistenia alebo podriadenosť) alebo znižovať úrokovú sadzbu (napr. existencia zaistenia a záruk alebo obmedzenie budúceho konania dlžníka)<sup>15</sup>.

Metóda CUP sa delí na internú a externú. V prípade internej metódy je možné identifikovať potenciálne porovnateľné úvery v rámci financovania dlžníka alebo skupiny nadnárodných spoločností od nezávislého veriteľa ako protistrany<sup>16</sup>. V praxi ide o najodporúčanejšiu metódu, ktorá je však často neuskutočniteľná z dôvodu neexistencie porovnateľných interných dát. Využitie externej metódy je založené buď na základe úrokovej sadzby, ktorá sa vzťahuje na podobné transakcie za porovnateľných podmienok medzi neprepojenými stranami, alebo na základe použitia úrokových sadzieb z dostupných databáz (napr. Bloomberg, Loan connector alebo Thompson and Reuters). Kľúčovým problémom (obmedzením) využitia metódy CUP je častá absencia údajov a potreba úpravy porovnateľnosti (napr. väzba na úverový rating, mena úveru alebo doba splatnosti úveru).

Jednou zo silných stránok metódy CUP je všeobecne možnosť úpravy ceny v závislosti od sledovaných parametrov<sup>17</sup>. Cena finančnej transakcie je tiež potenciálne determinovaná radom parametrov. Tie sú presne kvantifikovateľné len s veľkými ťažkosťami, a to o to viac, že množstvo dohôd medzi dotknutými stranami nie je verejne dostupných. Subjekty sa potom dostávajú do pozície, keď sa snažia o relatívne presný výpočet vychádzajúci z nepresných (odhadovaných/predpokladaných) východísk<sup>18</sup>. To

tým skôr platí pre transakcie realizované medzi menšími subjektmi. Ďalšou veľkou slabinou použitia metódy CUP v podmienkach Slovenskej a Českej republiky je absencia stanovených ratingov spoločností – tie sú stanovené pre jednotky subjektov, ktoré sú navyše subjekty veľké alebo extra veľké<sup>19</sup>. Úveruschopnosť (úverová schopnosť) vyjadrená práve ratingom je pritom jedným z kľúčových faktorov, ktorý determinuje cenu úveru vyjadrenú úrokovou sadzbou. Použitie metódy CUP je, rovnako ako pri iných typoch transakcií, podmienené dostatočnou úrovňou porovnateľnosti<sup>20</sup> a schopnosťou spoľahlivo a vierohodne upraviť zistené ceny v závislosti od konkrétnych parametrov úveru.

## 2.2 Náklady na financovanie

Prístup založený na nákladoch spojených s financovaním je jednou z alternatív oceňovania vnútro-skupinových úverov. Náklady na financovanie odrážajú výpožičné náklady, ktoré veriteľovi vzniknú pri získavaní finančných prostriedkov za účelom poskytnutia úveru. K týmto nákladom sa ďalej pripočítavajú výdavky na zjednanie úveru a príslušné náklady na obsluhu úveru, riziková prémie odrážajúca rôzne ekonomické faktory spojené so zamýšľaným úverom a ziskové rozpätie, ktoré vo všeobecnosti zahŕňa veriteľove prírastkové náklady na vlastný kapitál potrebný na podporu úveru<sup>21</sup>. Veriteľ vo všeobecnosti vždy nemôže požadovať úhradu nákladov automaticky na úrovni svojich nákladov na financovanie, pretože tieto náklady musia byť posudzované s ohľadom na ostatných veriteľov na trhu, najmä pokiaľ existuje

potenciálny konkurent, ktorý môže získavať finančné prostriedky lacnejšie<sup>22</sup>.

Kapitola X OECD upozorňuje na fakt, že pri použití metódy náklady na financovanie je potrebné zvážiť možnosti, ktoré má dlžník reálne k dispozícii. Nadnárodná spoločnosť by tak napr. nevstúpila do transakcie oceňovanej na základe nákladov, pokiaľ by mohla získať finančné prostriedky za lepších podmienok uzatvorením alternatívnej transakcie<sup>23</sup>.

Táto metóda je okrem úverov vhodná aj na oceňovanie záruk<sup>24</sup>. Aplikovanie metódy nákladov na financovanie je v praxi skôr



Veľkou slabinou použitia metódy CUP v podmienkach Slovenskej a Českej republiky je absencia stanovených ratingov spoločností – tie sú stanovené pre jednotky subjektov, ktoré sú navyše subjekty veľké alebo extra veľké. Úveruschopnosť (úverová schopnosť) vyjadrená práve ratingom je pritom jedným z kľúčových faktorov, ktorý determinuje cenu úveru vyjadrenú úrokovou sadzbou.

14 Napr. Cséfalvay a Zářecký (2013).

15 OECD (2022), kap. X, body 10. 89.–10. 90.

16 OECD (2022), kap. X, bod 10. 95.

17 Štandardne ide o štyri typy základných úprav: a) menová konverzia, napr. z EUR na CZK, b) konverzia na základe rôznych dôb splatnosti, c) konverzia vo vzťahu na zainteresované štáty (dáta často nie sú dostupné pre slovenský a český trh) a d) úpravy vo väzbe na rating (pri väčšine dostupných transakcií ide o väzbu na investičný rating).

18 Čo nie je problém len pri použití metódy CUP.

19 Detailnejšie k argumentácii vid'. napr. Ištók (2023).

20 Treidler (2020).

21 OECD (2022), kap. X, bod 10. 97.

22 OECD (2022), kap. X, bod 10. 98.

23 OECD (2022), kap. X, bod 10. 99.

24 Moerer a kol. In Bakker a Kale (2021).



výnimočné<sup>25</sup>. Dôvodom je zrejme komplikovanosť stanovenia ceny za použitia tejto metódy, a tiež absencia verejne dostupných využiteľných dát. Významným faktorom je aj skutočnosť, že len veľmi málo spoločností je schopných kvalifikovane určiť náklady vlastného kapitálu. Tomu tiež neprispieva nízka rozvinutosť kapitálového trhu v oboch krajinách<sup>26</sup>.

### 2.3 Swapy úverového zlyhania

Swapy úverového zlyhania<sup>27</sup> môžu byť daňovníkmi a daňovými správami využité pri výpočte rizikovej prémie pri neexistencii informácií o podkladovom aktíve, ktoré by mohlo byť použité ako porovnateľná transakcia<sup>28</sup>. Ide o metódu, ktorú viacerí autori považujú za vhodnú hlavne pri oceňovaní vnútro-podnikových záruk<sup>29</sup>. Tieto finančné nástroje obchodované na trhu môžu podliehať vysokej miere volatility, ktorá môže ovplyvniť spoľahlivosť swapov úverového zlyhania ako pomôcky na meranie úverového rizika spojeného s určitou investíciou. K uvedenému dochádza najmä z dôvodu, že rozpätia úverového zlyhania môžu odrážať nielen riziko zlyhania, ale i ďalšie nesúvisiace faktory (napr. likvidita alebo objem takýchto kontraktov). Výsledkom môžu byť situácie, v ktorých môže mať rovnaký nástroj rôzne rozpätia swapov úverového zlyhania<sup>30</sup>. Využitie tohto prístupu na oceňovanie vnútro-skupinových úverov si vyžaduje starostlivé zváženie všetkých okolností tak, aby sa dospelo k úrokovej sadzbe zodpovedajúcej princípu trhového odstupu<sup>31</sup>. Za hlavnú výhodu využitia swapov úverového zlyhania sa považuje relatívna jednoduchosť a dostupnosť dát, to však neplatí pre podmienky Slovenskej a Českej republiky.

### 2.4 Ekonomické modelovanie

Niektoré odvetvia sa spoliehajú na ekonomické modely pri oceňovaní vnútro-skupinových úverov stanovením úrokovej sadzby ako náhrady úrokovej sadzby

zodpovedajúcej princípu trhového odstupu<sup>32</sup>. Ekonomické modelovanie je užitočný nástroj najmä v prípadoch, v ktorých nie je možné identifikovať spoľahlivé porovnateľné nezávislé transakcie<sup>33</sup>. Najčastejšie varianty ekonomických modelov stanovujú úrokovú sadzbu ako súčet bezrizikovej úrokovej sadzby a rizikových prirážok. Stanovenie rizikových prirážok sa najčastejšie odvíja od rizika zlyhania dlžníka (úverový rating), likvidity, očakávanej inflácie alebo doby splatnosti úveru. Niektoré ekonomické modely berú do úvahy aj faktory, ktoré kompenzujú prevádzkové náklady veriteľa<sup>34</sup>. Kapitola X OECD zdôrazňuje, že spoľahlivosť výsledkov ekonomických modelov závisí od parametrov zohľadnených v konkrétnych

modeloch a od prijatých predpokladov. Výsledky ekonomických modelov nepredstavujú konkrétne transakcie<sup>35</sup> medzi nezávislými stranami, a preto je pravdepodobne nevyhnutné vykonať úpravy z hľadiska porovnateľnosti. Pri ekonomických modeloch sa najčastejšie využíva tzv. stavebnicový model<sup>36</sup> (štandardne viac založený na finančnej analýze podniku) a model oceňovania kapitálových aktív (Capital Asset Pricing Model (CAPM), ktorý je viac založený na odvetvových dátach<sup>37</sup>. Hlavnou výhodou niektorých ekonomických modelov je to, že výpočty vychádzajú z dostupných interných dát spoločností (napr. pri stavebnicovom modeli sa vychádza predovšetkým z účtovných závierok) a tržných makroekonomických dát (napr. CAPM). Medzi hlavné nevýhody patrí zložitosť zohľadnenia všetkých parametrov a potreba vykonať nutné úpravy z dôvodu porovnateľnosti<sup>38</sup>. V podmienkach Slovenskej a Českej republiky je potom významnou prekážkou použitia CAPM modelu absencia dostatočného počtu dát z dôvodu malého primárneho kapitálového trhu<sup>39</sup>.

modeloch a od prijatých predpokladov. Výsledky ekonomických modelov nepredstavujú konkrétne transakcie<sup>35</sup> medzi nezávislými stranami, a preto je pravdepodobne nevyhnutné vykonať úpravy z hľadiska porovnateľnosti. Pri ekonomických modeloch sa najčastejšie využíva tzv. stavebnicový model<sup>36</sup> (štandardne viac založený na finančnej analýze podniku) a model oceňovania kapitálových aktív (Capital Asset Pricing Model (CAPM), ktorý je viac založený na odvetvových dátach<sup>37</sup>. Hlavnou výhodou niektorých ekonomických modelov je to, že výpočty vychádzajú z dostupných interných dát spoločností (napr. pri stavebnicovom modeli sa vychádza predovšetkým z účtovných závierok) a tržných makroekonomických dát (napr. CAPM). Medzi hlavné nevýhody patrí zložitosť zohľadnenia všetkých parametrov a potreba vykonať nutné úpravy z dôvodu porovnateľnosti<sup>38</sup>. V podmienkach Slovenskej a Českej republiky je potom významnou prekážkou použitia CAPM modelu absencia dostatočného počtu dát z dôvodu malého primárneho kapitálového trhu<sup>39</sup>.

### 2.5 Bankové stanoviská

Kapitola X OECD považuje použitie písomných stanovísk nezávislých bánk za odklon od princípu trhového odstupu založeného



Za hlavnú výhodu využitia swapov úverového zlyhania sa považuje relatívna jednoduchosť a dostupnosť dát, to však neplatí pre podmienky Slovenskej a Českej republiky.



Pri ekonomických modeloch sa najčastejšie využíva tzv. stavebnicový model. Hlavnou výhodou je to, že výpočty vychádzajú z dostupných interných dát spoločností

25 Cséfalvai a Zářecký (2013).

26 V zmysle absencie dostupných využiteľných dát.

27 Odrážajú úverové riziko spojené s podkladovým finančným aktívom.

28 OECD (2022), kap. X, bod 10.101.

29 Napr. Higinbotham a Harshbarger (2008) alebo Moerer a kol. In Bakker a Kale (2021).

30 OECD (2022), kap. X, bod 10.102.

31 OECD (2022), kap. X, bod 10.103.

32 OECD (2022), kap. X, bod 10.104.

33 Solilová a Ištók (2022) a OECD (2022), kap. X, bod 10.106.

34 OECD (2022), kap. X, bod 10.105.

35 To je napokon „vada“ aj mnohých iných metód a zjednodušení, ku ktorým s ohľadom na absenciu dát musí zákonite dochádzať.

36 Stavba bezrizikovej sadzby a rizikovej prirážky.

37 Ištók (2023).

38 Ekonomické úpravy vykonávané pri použití metódy CUP sa realizujú podobným spôsobom ako sú ekonomické riziká oceňované prostredníctvom prístupu ekonomického modelovania. Bližšie napr. Moerer a kol. In Bakker a Kale (2021).

39 K popisu a zhodnoteniu detailnejšie viď Solilová a kol. (2022).

na porovnateľnosti, pretože podstatou tohto prístupu nie je porovnanie konkrétnych transakcií. Zároveň nové štandardy zdôrazňujú, že takéto písomnosti nepredstavujú skutočnú ponuku úveru<sup>40</sup>. Využitie bankových stanovísk je však v praxi pomerne bežné, a to nielen daňovými poradcami, ale aj samotnými daňovými správami. Existuje rozšírený názor a interpretácia, že nové štandardy do veľkej miery reagujú na zverejňované základné bankové ponuky úverových produktov (napr. úverové sadzby pre špecifické typy podnikov), ktoré sú nezáväznú<sup>41</sup>. Z uvedeného vyplýva, že stanovenie úrokových sadzieb len na základe bankových ponúk môže byť vyhodnotené ako problematické, avšak bankové stanoviská môžu byť využité ako významný podklad, resp. podporný nástroj pri stanovení intervalu úrokovej sadzby.

Za určitý problematický aspekt vo vzťahu k bankovým ponukám možno považovať fakt, že na druhej strane stojí banka ako silne špecifický subjekt (čo do ekonomickej sily, poskytovaných služieb, rizikového a funkčného profilu, pravidiel, ktorými sa musí riadiť (eventuálne odvetvie, v ktorom sa pohybuje). Vo vzťahu k bankovým zárukám je nutné odmietnuť ako nepríhodné použitie všeobecných bankových ponúk. Na druhej strane však nemožno úplne ignorovať konkrétne špecifické bankové ponuky<sup>42</sup>, ktoré možno chápať ako určitý vstupný údaj pre súvisiace analýzy a hodnotenia<sup>43</sup>.

### 3. Ekonomické modelovanie ako vhodný nástroj pre SMEs

V súvislosti s aplikovaním jednotlivých metód je kľúčovým predpokladom dostupnosť vybraných informácií a dát. Predovšetkým malé a stredne veľké podniky v Slovenskej republike musia čeliť niektorým významným obmedzeniam, ako je napr. slabá rozvítnosť kapitálového trhu alebo pomerne nákladné prístupy do finančných databáz. To vo svojich dôsledkoch môže viesť k paradoxnej situácii, keď vynaložené náklady prevyšujú dosiahnutý benefit<sup>44</sup>.

Je mimo akúkoľvek pochybnosť, že práve dostupnosť a kvalita informácií a dát teda jednoznačne určuje možnosti, limity a presnosť využitia jednotlivých prístupov. Na základe stručného zhodnotenia jednotlivých metód vyplýva, že pre malé a stredne veľké

spoločnosti sa javí ako vhodná metóda ekonomického modelovania, a to aj napriek jej slabým stránkam. Ako už bolo uvedené, najčastejšie ekonomické modely sú založené na odhade intervalu úrokovej sadzby, ktorá pozostáva z bezrizikovej úrokovej sadzby a rizikovej prirážky, t. j. s využitím stavebnicového modelu.

#### 3.1 Bezriziková úroková sadzba

Stanovenie bezrizikovej úrokovej sadzby<sup>45</sup> má významný vplyv na stanovenie výsledného intervalu úrokovej sadzby, najmä v prípadoch, keď ekonomické modely pracujú s úverovým ratingom dlžníka a toto hodnotenie sa nachádza v tzv. investičnom pásme<sup>46</sup>. Definíciu bezrizikovej úrokovej sadzby poskytujú viacerí autori. Najčastejšie sa však bezriziková úroková sadzba (*risk-free rate*) definuje ako pozícia, v ktorej sa skutočný výnos držaného aktíva vždy rovná očakávanému (investícia bez rizika je taká, keď neexistuje rozptyl okolo očakávaného výnosu)<sup>47</sup>. Podľa Kapitoly X OECD je bezriziková miera návratnosti hypotetická návratnosť, ktorá by sa očakávala pri investícii bez rizika straty<sup>48</sup>. V odbornej a vedeckej literatúre existujú tri základné názorové

skupiny na bezrizikovú úrokovú sadzbu<sup>49</sup>:

- Autori v prvej názorovej skupine odkazujú na využitie štátnych dlhopisov s príslušnou dobou splatnosti (pre dlhodobé úvery) a na medzibankové referenčné sadzby (pre krátkodobé úvery). Pozitívom využitia týchto údajov je hlavne ich dostupnosť pre rôzne splatnosti dlhopisov (napr. údaje o emisiách) a v ich prospech svedčí aj fakt, že ide o reálne dostupné nástroje a verejne dostupné informácie o nich.
- V druhej názorovej skupine autori vychádzajú z výnosnosti štátnych dlhopisov, avšak zdôrazňujú, že musí byť zohľadnená (odpočítaná) riziková prémie štátu<sup>50</sup>.
- Tretia názorová skupina je najmenej rozšírená, a pri štátnych dlhopisoch zároveň zdôrazňuje potrebu zohľadniť výšku aktuálnej inflácie. Stanovenie bezrizikovej sadzby týmto prístupom je problematické najmä v časoch vysokej inflácie. Jedným zo spôsobov zachytenia inflácie môže byť napr. využitie maximálnej výnosnosti pri štátnej emisii dlhopisov.

Kapitola X OECD<sup>51</sup> upozorňuje, že pri stanovení bezrizikovej úrokovej sadzby musia byť zohľadnené predovšetkým mena úveru a doba splatnosti. V podmienkach Slovenskej



Na druhej strane však nemožno úplne ignorovať konkrétne špecifické bankové ponuky, ktoré možno chápať ako určitý vstupný údaj pre súvisiace analýzy a hodnotenia.

40 OECD (2022), kap. X, body 10.107. a 10.108.

41 Bližšie napr. Ištók (2023).

42 Cielené a špecifické napr. na financovanie určitých potrieb podniku.

43 Bližšie napr. Rozsudek NSS 5 Afs 141/2021-37 ze dne 27. 10. 2022.

44 OECD (2022), body 3.80 a 3. 83.

45 Kapitola X OECD (2022) sa zaoberá bezrizikovou sadzbou hlavne v časti F. Bezriziková miera návratnosti a miera návratnosti upravená o riziko.

46 Na ratingovej škále Aaa – Baa3 podľa ratingovej agentúry Moody's.

47 Damodaran (2008).

48 OECD (2022), kap. X, bod 1.109. V konečnom dôsledku neexistuje žiadna investícia s nulovým rizikom a spoľahlivosť dostupných údajov pre stanovenie bezrizikovej miery návratnosti závisí od prevládajúcich skutočností a okolností.

49 Brychta a kol. (2023).

50 To môže byť problematické najmä u niektorých štátov.

51 V časti F.1. Stanovenie bezrizikovej miery návratnosti.



a Českej republiky sa ponúka využitie dát a informácií o emisii štátnych dlhopisov<sup>52</sup> v prípade dlhodobých úverov. V prípade krátkodobých úverov<sup>53</sup> je možné využiť medzibankovú referenčnú sadzbu EURIBOR pre úvery v eurách<sup>54</sup>.

### 3.2 Riziková prirážka

Riziková prémia odráža riziká, ktoré prevzal poskytovateľ financovania (veriteľ). Nezávislý veriteľ štandardne vykonáva úverové hodnotenie dlžníka, ktoré mu umožní identifikovať a ohodnotiť súvisiace riziká a zvážiť metódy sledovania a riadenia týchto rizík. Takéto úverové hodnotenie zahŕňa pochopenie samotného podnikania, ako i účel úveru, jeho štruktúrovanie a zdroj jeho splácania, ktorý môže zahŕňať aj analýzu prognóz peňažných tokov a robustnosť dlžníkových finančných výkazov<sup>55</sup>.

Veľká časť ekonomických modelov stanovuje rizikovú prirážku na základe stanovenia/odhadu úverového ratingu dlžníka. K stanovenému ratingu je následne priradená riziková prirážka. Kým niektoré ekonomické modely pri stanovení rizikovej prirážky berú do úvahy dobu splatnosti podľa odporúčanií Kapitoly X OECD, iné dostupné metodiky (napr. Damodaran<sup>56</sup>) poskytujú rizikové prirážky len vo väzbe na úverový rating<sup>57</sup>. V oblasti transferového oceňovania je stanovenie úverového ratingu kľúčové najmä pri oceňovaní vnútro-skupinových úverov, cash-poolingových štruktúr alebo záruk, a to nielen pri využívaní metódy ekonomického modelovania.

#### 3.2.1 Úverový rating dlžníka

Úverová schopnosť (bonita) dlžníka je jedným z hlavných faktorov, ktoré berú do úvahy nezávislí investori pri určovaní výšky úverovej sadzby. Úverové ratingy slúžia aj k identifikácii potenciálnych porovnateľných transakcií. Stanovenie úverového ratingu vyžaduje zváženie kvantitatívnych a kvalitatívnych faktorov<sup>58</sup>.

V súvislosti s odhadom úverových ratingov sa v praxi často využívajú i predikčné finančné modely, ktoré sa členia na modely predikcie bankrotu podnikov (Altmanov model, Tafflerov model a Beaverov model) a modely predikcie podnikového ratingu (Tamariho model a Rýchly (Quick) test)<sup>59</sup>. Využitie len samotného predikčného finančného modelu na stanovenie úverového ratingu dlžníka môže byť v praxi diskutabilné<sup>60</sup>.

Úverové ratingy stanovené ratingovými agentúrami sa štandardne považujú za dostatočný dôkaz o bonite dlžníka na účely oceňovania finančných transakcií<sup>61</sup>. Väčšina ratingových agentúr zverejňuje na svojich webových stránkach metodiky na stanovenie dlhodobých a krátkodobých ratingov<sup>62</sup>. Vzhľadom na charakter zverejňovaných metodík a náročnosť procesu stanovenia ratingových hodnotení nie je možné takéto metodiky využiť na presné stanovenie úverového ratingu, je ale možné ich využiť v procese odhadovania/rekonštrukcie. Z pohľadu replikovania je totiž problematické posúdenie kvalitatívnych faktorov a ďalej stanovenie váhy príslušným faktorom. Avšak, stále podľa názorov autorov ide o možný prístup, a to tým skôr, že daňovník berie do úvahy ďalšie dostupné súvisiace faktory a skutočnosti.

V procese stanovenia úverových ratingov je dôležité poznať kľúčové ukazovatele, ktoré majú významný vplyv na stanovenie dlhodobého ratingového hodnotenia. Medzi kľúčové ukazovatele ratingové agentúry zaraďujú napr. rentabilitu tržieb<sup>63</sup>, mieru solventnosti<sup>64</sup> a mieru pracovného kapitálu<sup>65</sup>. Najčastejšie je najväčšia váha pripisovaná ukazovateľu úrokové krytie<sup>66</sup>, ktorý poskytuje pohľad na schopnosť dlžníka platiť úroky zo zisku<sup>67</sup>. Nasledujúce grafy zobrazujú priemerné a mediánové hodnoty zmiených ukazovateľov naprieč jednotlivými ratingovými skupinami pre európske spoločnosti<sup>68</sup>.

52 Dostupné na webovej stránke Národnej Banky Slovenska, resp. na webovej stránke ARDAL-u (Agentúra pre riadenie dlhu a likvidity); v podmienkach Českej republiky je možné nájsť informácie napr. na stránkach Ministerstva financií ČR (Ministerstvo financií ČR, 2023), alebo cez webové stránky Českej národnej banky (Česká národní banka, 2023).

53 V podmienkach Slovenskej republiky je doba splatnosti maximálne 12 mesiacov – vychádzajúc z členenia záväzkov podľa § 12 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva, Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, zhodne pre podmienky Českej republiky (viď. § 17 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ktorou sa provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví).

54 Pre úvery v eurách je možné využiť aj jednoduchovú sadzbu ESTER. Pre úvery v amerických dolároch je možné využiť jednoduchovú sadzbu SOFR, pre úvery vo švajčiarskych frankoch sadzbu SARON alebo pre úvery v českých korunách sadzbu PRIBOR, resp. CZEONIA.

55 OECD (2022), kap. X, bod 10. 54.

56 Metodika dostupná na webovej stránke <https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>.

57 Bližšie informácie poskytuje napr. Ištók (2023).

58 OECD (2022), kap. X, body 10. 62. a 10. 63.

59 Dluhošová a kol. (2014).

60 Napr. Altmanov model môže slúžiť ako doplnková metodika. Bližšie informácie poskytuje Ištók (2023).

61 Tomu nasvedčuje napokon aj fakt, že to uvádzajú aj niektoré metodické pokyny zahraničných finančných správ, ktoré odkazujú priamo na metodiky ratingových agentúr.

62 Okrem troch najväčších ratingových agentúr (Moody's, Fitch a Standard & Poor's) ďalej napr. Egan-Jones Rating Company alebo AJPES.BON Model.

63 (EBIT/prevádzkové výnosy) x 100 (%).

64 (Vlastné imanie/majetok) x 100 (%).

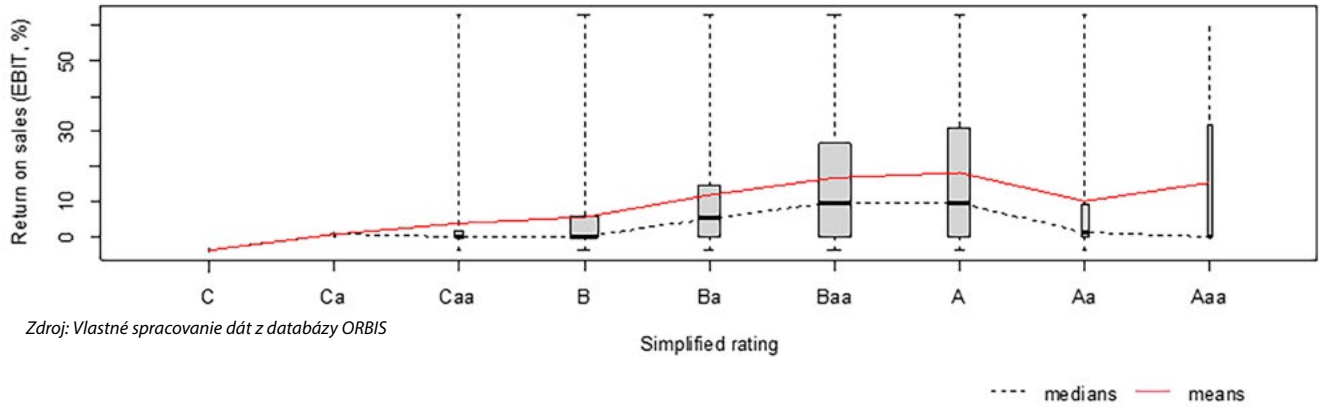
65 (Pracovný kapitál/majetok) x 100 (%).

66 (EBIT/zaplatené úroky). Úrokové krytie je ukazovateľ, na ktorom je založený odhad úverového ratingu podľa metodiky Damodarana (2023).

67 Ide o ukazovateľ, na ktorom je postavená metodika vyvinutá Damodaranom (2008), relevanciu daného faktora potvrdila aj štúdia Ištóka (2023).

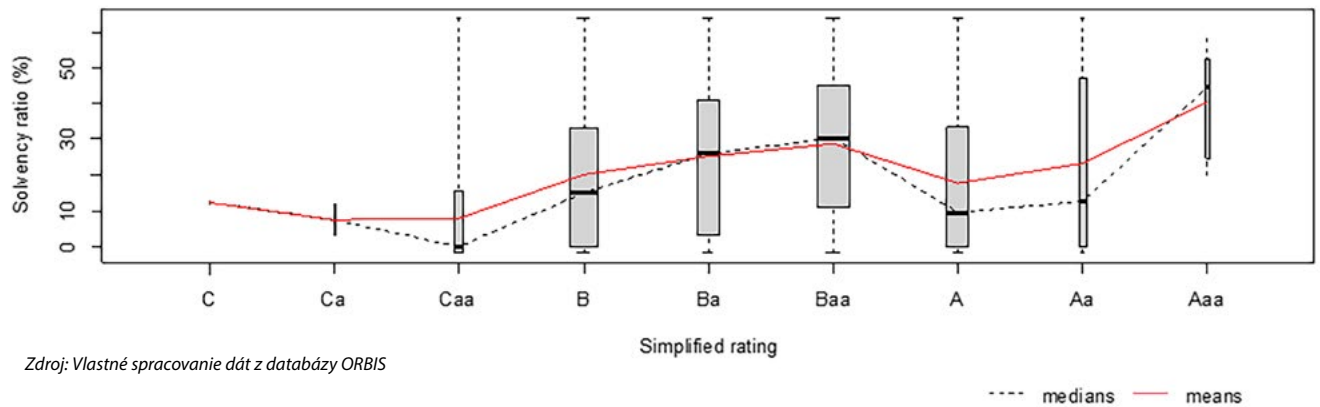
68 Výskum uskutočnený na európskych spoločnostiach s prideleným dlhodobým ratingovým hodnotením od ratingovej agentúry Moody's. Bližšie informácie poskytuje Ištók (2023). Výsledky aktualizovaného ratingového modelu preukazujú, že v európskych podmienkach medzi kľúčové ukazovatele ďalej patrí napr. štruktúra aktív (zameranie na dlhodobý hmotný majetok), podiel prevádzkových výnosov na zásobách, efektívna úroková sadzba alebo podiel mzdových nákladov na prevádzkových výnosoch.

Graf 1: Rentabilita tržieb naprieč zjednodušenými ratingovými kategóriami



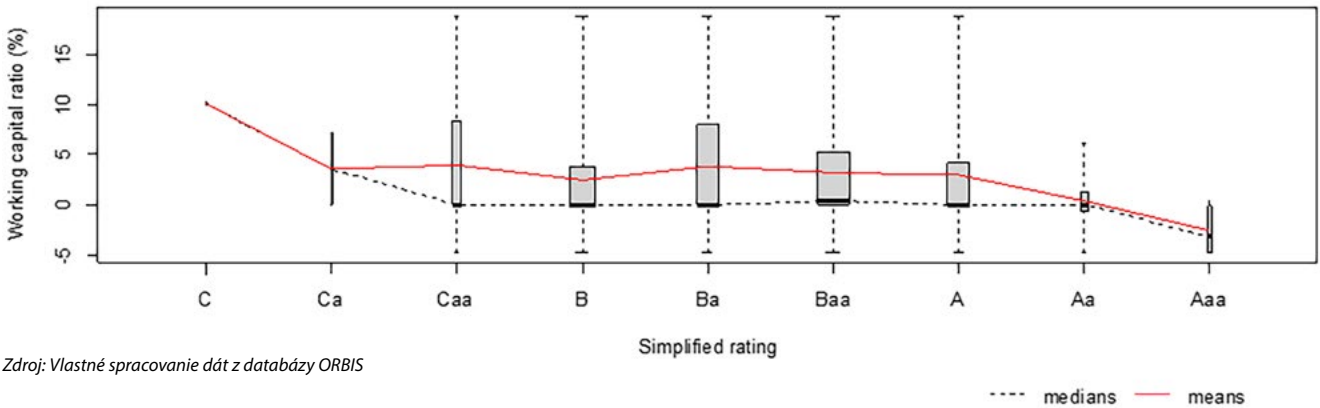
Zdroj: Vlastné spracovanie dát z databázy ORBIS

Graf 2: Miera solventnosti naprieč zjednodušenými ratingovými kategóriami



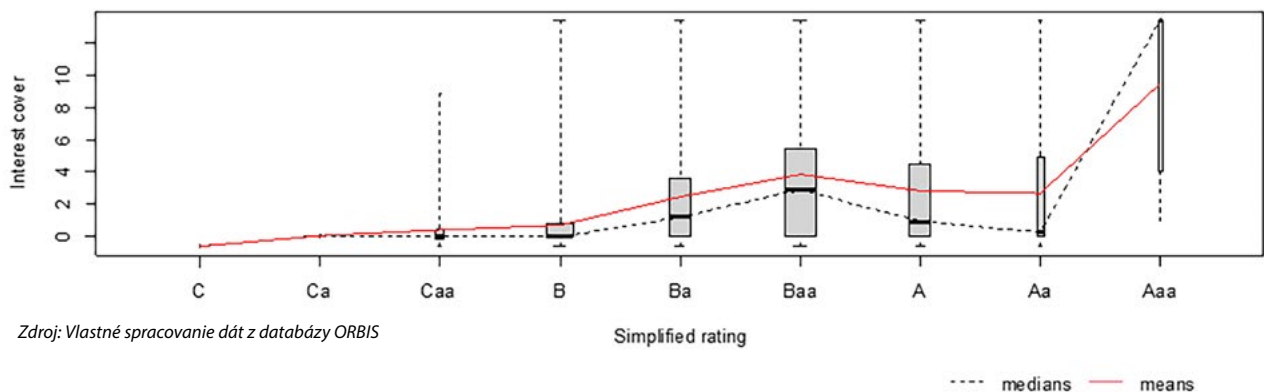
Zdroj: Vlastné spracovanie dát z databázy ORBIS

Graf 3: Miera pracovného kapitálu naprieč zjednodušenými ratingovými kategóriami



Zdroj: Vlastné spracovanie dát z databázy ORBIS

Graf 4: Úrokové krytie naprieč zjednodušenými ratingovými kategóriami



Zdroj: Vlastné spracovanie dát z databázy ORBIS

Z uvedených grafov vyplýva, že dosiahnuté hodnoty vybraných ukazovateľov majú vplyv na zaradenie spoločností do jednotlivých ratingových skupín<sup>69</sup>. Dôležité je však opätovne upozorniť na to, že ratingové agentúry využívajú aj ďalšie kvantitatívne a kvalitatívne ukazovatele, ktorých váha sa môže meniť pre vybrané odvetvia alebo špecifické situácie<sup>70</sup>. Typické hodnoty vybraných ukazovateľov pre jednotlivé ratingové hodnotenia je možné nájsť aj vo finančných databázach (napr. Bloomberg)<sup>71</sup>, takéto údaje však často absentujú pre región Európy.

Pri stanovení/odhade úverového ratingu by mal byť zohľadnený aj rating štátu sídla dlžníka<sup>72</sup>.

### 3.2.2 Riziko zlyhania dlžníka a stanovenie rizikovej prirážky (ratingové agentúry)

V nadväznosti na stanovený/odhadovaný rating dlžníka a dobu splatnosti úveru je následne možné stanoviť rizikovú prirážku. Jeden z možných prístupov stanovenia rizikovej prirážky je založený na pravdepodobnosti zlyhania dlžní-

ka a na zohľadnení priemernej miery uspokojenia pohľadávok (tzv. miera návratnosti) v konkurznom konaní. Riziková prirážka sa môže stanoviť využitím nasledovného vzťahu:

$$\text{Riziková prirážka} = \text{zlyhanie dlžníka} \times (1 - \text{miera vyťaženia})$$

Informácie a dáta o pravdepodobnosti zlyhania vo väzbe na úverový rating je možné čerpať z dostupných materiálov ratingových agentúr. Pri výbere vhodnej štatistiky o pravdepodobnosti zlyhania je potrebné reflektovať metodiku stanovenia úverového ratingu a sídlo spoločnosti. Ak je napr. odhadovaný rating na úrovni ratingových skupín, tak je potrebné využiť priemerné kumulatívne pravdepodobnosti zlyhania pre ratingové skupiny, v prípade Slovenskej republiky je vhodné využiť dáta pre Európu. Tabuľka 1 prezentuje údaje o priemerných kumulatívnych mierach zlyhaní pre ratingové skupiny od ratingovej agentúry Standard & Poor's<sup>73</sup> v časovom horizonte 1 – 10 rokov.

Tabuľka 1: Priemerné kumulatívne miery pravdepodobnosti zlyhania za obdobie 1981 – 2022 (v %)

Rating	ČASOVÝ HORIZONT V ROKOCH									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
AAA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AA	0,00	0,02	0,05	0,10	0,15	0,20	0,23	0,26	0,29	0,29
A	0,03	0,06	0,09	0,14	0,21	0,27	0,34	0,37	0,38	0,40
BBB	0,05	0,15	0,27	0,37	0,48	0,67	0,85	1,00	1,16	1,30
BB	0,37	1,21	1,99	2,73	3,57	4,28	4,92	5,42	5,82	6,21
B	1,85	4,88	7,76	10,17	12,17	13,57	14,60	15,28	16,01	16,59
CCC/ C	24,39	34,20	38,73	42,23	44,10	44,80	45,23	45,73	45,73	46,48
INP	0,03	0,08	0,14	0,20	0,27	0,37	0,46	0,52	0,58	0,63
ŠPP	2,71	5,26	7,36	9,11	10,60	11,65	12,47	13,05	13,58	14,06

Zdroj: Vlastné spracovanie dát podľa štúdie Standard & Poor's (2023)

Z uvedenej tabuľky vyplýva, že je veľmi nepravdepodobné, že spoločnosti v investičnom pásme<sup>74</sup> nesplatia svoje záväzky v časovom horizonte 10 rokov<sup>75</sup>. Informácie o miere uspokojenia pohľadávok v slovenských podmienkach je možné čerpať z Registra úpadcov<sup>76</sup>.

### 3.2.3 Zmluvné podmienky úveru a makroekonomické dáta

Kapitola X OECD v časti B.3. uvádza výpočet ekonomicky rele-

vantných charakteristík, ktoré by mali byť súčasťou presného vymedzenia finančných transakcií. Medzi tieto charakteristiky patria zmluvné podmienky, funkčná analýza, charakteristika finančných nástrojov, ekonomické okolnosti a obchodné stratégie.

Zmluvné podmienky a vlastnosti úveru majú významný vplyv na stanovenie úrokovej sadzby. Tabuľka 2 prezentuje vybrané vlastnosti úveru, ktoré majú vplyv na zvýšenie alebo zníženie úrokovej sadzby.

69 Napr. vyššia hodnota úrokového krytia a rentability tržieb zvyšuje pravdepodobnosť zaradenia spoločnosti do lepšej ratingovej skupiny.

70 Napr. rozhodovanie medzi vybranými ratingovými známkami. Kým napr. medzi ratingovými hodnoteniami B+ vs. B môžu mať vysokú dôležitosť podnikateľský plán, stratégia a cash-flow, tak medzi stupňami B- vs. CCC+ vysokú dôležitosť preberá hlavne riziko refinancovania, likvidity, finančná páka/zadlženosť a pomery krytia. Bližšie napr. Fitch (2022).

71 Výhodou je dostupnosť hodnôt kľúčových ukazovateľov pre jednotlivé ratingové hodnotenia aj podľa odvetví – najčastejšie pre región Severná Amerika.

72 V praxi môžu existovať spoločnosti, ktoré majú v určitom období lepší rating ako je rating štátu sídla. Dôvodom vzniku takýchto situácií je hlavne fakt, že ratingy štátov sa prehodnocujú častejšie ako ratingy spoločností. Pri prehodnocovaní ratingu spoločností by mal byť braný do úvahy aktuálny rating štátu sídla. Rating spoločnosti by tak nemal byť v období stanovenia lepší ako je aktuálny rating štátu sídla. Kľúčový úlohu pri tomto predpoklade zohráva väzba na legislatívu, napr. v oblasti vymáhania pohľadávok.

73 Standard & Poor's (2023) – Default, Transition, and Recovery: 2022 Annual Global Corporate Default And Rating Transition Study.

74 INP: ratingy AAA – BBB.

75 Priemerné kumulatívne miery zlyhania v časovom horizonte až 20 rokov poskytuje ratingová agentúra Moody's (2023) – Annual default study: Corporate default rate will rise in 2023 and peak in early 2024.

76 Ministerstvo spravodlivosti SR (2023).

Tabuľka 2: Vplyv vlastností úveru na výšku úrokovej sadzby

VLASTNOSTI ÚVERU	VPLYV NA ÚROKOVÚ SADZBU	
	ZVÝŠENIE	ZNÍŽENIE
Prevoditeľnosť	Neprevoditeľný	Prevoditeľný
Mena	Vysoko riziková mena	Nízkoriziková mena
Záruka	Bez záruky	So zárukou
Platba úroku	Pri splatnosti istiny	Pravidelne
Opcie	Možnosť splatiť skôr	Splatenie na vyžiadanie
Zaistenie	Nezaistený	Zaistený
Seniorita/Podriadenosť	Prevod na vlastný kapitál (mezanínový)	Seniorný
Splatnosť	Dlhodobý	Krátkodobý
Splátka	<b>Úrok (bullet)</b>	Istina plus úrok

Zdroj: Petruzzi (2016)

Z uvedenej tabuľky vyplýva, že nastavenie zmluvných podmienok môže mať výrazný vplyv na riziko, ktoré podstupuje veriteľ pri finančnej (úverovej) transakcii – riziko nesplatenia úveru nezávisí len od samotného úverového ratingu dlžníka.

Ako už bolo prezentované, ekonomické modely často využívajú makroekonomické dáta napr. pri určení bezrizikovej úrokovej sadzby<sup>77</sup>. Pri stanovení rizikovej prirážky môže dôležitú úlohu zohrávať aj odvetvie dlžníka, keď sa napr. dajú využiť prehľady o distribúcii bankrotov<sup>78</sup>.

Využitie bankových úrokových štatistík má však obmedzenú váhu, pretože publikované prehľady sú štandardne vykazované ako agregované dáta. Takéto prehľady môžu poskytovať určité referenčné hodnoty, ktoré odzrkadľujú aktuálnu situáciu pri nových úveroch na trhu<sup>79</sup>. Národná banka Slovenska<sup>80</sup> pravidelne poskytuje bankovú úverovú štatistiku v rôznom členení (typ úveru, výška istiny, doba splatnosti alebo doba fixácie).

## Záver

Transferové oceňovanie nie je exaktná veda a dvojnásobne to platí pre oceňovanie finančných transakcií. Kým na jednej strane publikovanie Kapitoly X OECD v roku 2020 prinieslo posun, problematcky je vnímaná najmä strohosť jednotlivých ustanovení. Využitie odporúčaných metód oceňovania úverov je do veľkej miery limitované pre-



Nastavenie zmluvných podmienok môže mať výrazný vplyv na riziko, ktoré podstupuje veriteľ pri finančnej (úverovej) transakcii – riziko nesplatenia úveru nezávisí len od samotného úverového ratingu dlžníka.



Z pohľadu malých a stredne veľkých podnikov v podmienkach Slovenskej republiky sa javí ako vhodný prístup využitie metódy ekonomického modelovania. Väčšina ekonomických modelov stanovuje úrokovú sadzbu ako súčet bezrizikovej úrokovej sadzby a rizikovej prirážky.

dovšetkým dostupnosťou údajov, resp. drahými prístupmi do finančných databáz. Z pohľadu malých a stredne veľkých podnikov v podmienkach Slovenskej republiky sa javí ako vhodný prístup využitie metódy ekonomického modelovania. Väčšina ekonomických modelov stanovuje úrokovú sadzbu ako súčet bezrizikovej úrokovej sadzby a rizikovej prirážky. Kapitola X OECD poskytuje pre ekonomické modelovanie len základné východiská. Z toho vyplýva, že konkrétne využitie dát, resp. ekonomických modelov je na zvážení podnikov. Z tohto dôvodu sa javí ako vhodné využitie viacerých ekonomických modelov, a následné zváženie kľúčových zmluvných podmienok úveru. V prostredí pomerne veľkej právnej neistoty môže mať pri obhájení zvolených postupov významnú úlohu konzistentnosť postupov a šírka využitých relevantných zdrojov. ■

## Podakovanie

Článok vznikol v rámci a za podpory TAČR ako výstup riešenia projektu Stanovení obvyklé ceny u finančných transakcií náhľadom princípu tržního odstupu č. TL05000328 a projektu VEGA:1/0579/21Výskum determinantov a paradigiem finančného manažmentu v kontexte pandémie COVID-19.

77 Napr. výnos štátnych dlhopisov je odrazom viacerých parametrov – mena, rating štátu alebo aktuálna výška inflácie.

78 Bližšie napr. Elexa a kol. (2019). Viac ako 22 percent všetkých bankrotov v Slovenskej republike za obdobie rokov 2009 – 2019 pripadá na odvetvie stavebníctvo.

79 A zároveň vývoj jednotlivých zložiek úrokovej sadzby. Napr. v období boja proti vysokej inflácii narastajú aj medzibankové referenčné sadzby.

80 Národná Banka Slovenska (2023).

## Použitá literatúra

1. AMICI, D. In-Depth Analysis of the Concept of Options Realistically Available in Transfer Pricing. *International Transfer Pricing Journal*, 2020, March/April 2020, s. 112 – 122.
2. BRYCHTA, K., KALOVÁ, D., IŠTOK, M. a SOLILOVÁ, V. Economic modelling – a Method for Determining the Transfer Price of Loan Interest. 14th International Scientific Conference on Financial Management of Firms and Financial Institutions. Ostrava, 2023, s. 28 – 36. ISBN 978-80-248-4693-4.
3. BRYCHTA, K.; POREISZ, V.; SULIK-GÓRECKA, A.; IŠTOK, M. Transfer Pricing in V4 Countries. [online]. Brno: VUTIUUM – Brno University of Technology, Czech Republic, 2020. 293 s. ISBN: 978-80-214-5873-4. Dostupné z: <https://dspace.vutbr.cz/handle/11012/188101>
4. CSÉFALVAY, F. a ZÁŘECKÝ, D. Transferové oceňovanie finančných transakcií. [online]. Daňové centrum. 2013. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Transferove-ocenovanie-financnych-transakcii.htm>
5. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Finanční trhy. Trh státních dluhopisů. [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/trh-statnich-dluhopisu/>
6. DAMODARAN, A. What is the risk-free rate? A Search for the Basic Building Block. [online]. 2008. Dostupné z: <https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/pdfiles/papers/riskfreerate.pdf>
7. DAMODARAN, A. Inputs for synthetic rating estimation. [online]. 2013. Dostupné z: <https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>
8. DLUHOŠOVÁ, D. a kol. Financial Management and Decision-making of a Company. Analysis, Investing, Valuation, Sensitivity, Risk, Flexibility, SAEI. Ostrava : VSB-TU Ostrava, 2014, vyd. 28, s. 259. ISBN 978-80-248-3619-5.
9. ELEXA, L., HVOLKOVÁ, L. a KNAPKOVÁ, M. Anticrisis Management: Warning Signals Before Failure. *Marketing and Management of Innovations*, 2019, č. 3/2019, s. 98 – 111. <https://doi.org/10.21272/mmi.2019.3-08>
10. ERNST & YOUNG. 2021 EY Transfer Pricing and International Tax Survey. [online]. 2021. Dostupné z: [https://www.ey.com/en\\_be/tax/tax-alerts/2021-ey-international-tax-and-transfer-pricing-survey-now-available](https://www.ey.com/en_be/tax/tax-alerts/2021-ey-international-tax-and-transfer-pricing-survey-now-available)
11. FITCH. Corporate rating Criteria. [online]. 2022. Dostupné z: <https://www.fitchratings.com/research/corporate-finance/corporate-rating-criteria-28-10-2022>
12. HIGINBOTHAM, H. N. a HARSHBARGER, S. L. Using Credit Default Swaps to Price Intercompany Loan Guarantees. *Economics and Transfer Pricing: North American Update*. [online]. 2008. Dostupné z: [https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/NL\\_TP\\_Update\\_Fall2008.pdf](https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/NL_TP_Update_Fall2008.pdf)
13. IŠTOK, M., SOLILOVÁ, V. a BRYCHTA, K. Challenges in Transfer Pricing: A Concept of Safe Harbours for Financial Transactions. *Financial Internet Quarterly*, 2022, roč. 18, č. 4, 23 – 34. <https://doi.org/10.2478/fiqf-2022-0025>
14. IŠTOK, M. a KANDEROVÁ, M. Debt/asset Ratio as evidence of profit-shifting behaviour in the Slovak Republic. *Technological and Economic Development of Economy*, 2019a, roč. 25, č. 6, s. 1293 – 1308. <https://doi.org/10.3846/tede.2019.11338>
15. IŠTOK, M. a KANDEROVÁ, M. Interest expenses as a technique of profit-shifting used by Slovak companies. In *Proceedings (part I.) of the International Scientific Conference Hradec Economic Days 2019*. 2019b. University of Hradec Králové, Faculty of Informatics and Management, s. 292 – 304. doi: 10.36689/uhk/hed/2019-01-029
16. IŠTOK, M. Transferové oceňovanie úverov a pôžičiek v Českej a Slovenskej republike. Brno: Nakladateľstvi VUTIUUM, 2023, 1. vyd., s. 238. ISBN 978-80-214-6147-5.
17. KOČIŠ, M. Transferové oceňovanie finančných transakcií. [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/transferove-ocenovanie-financnych-transakcii-dau-08-2020.htm>
18. MINISTERSTVO SPRAVODLIVOSTI SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Register úpadcov. [online]. 2023. Dostupné z: <https://ru.justice.sk/ru-verejnost-web/>
19. MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Emise státních dluhopisů. [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/rozpocetova-politika/rizeni-statniho-dluhu/emise-statnich-dluhopisu>
20. MOERER, O., MAVRODIEV, G. a KALE, S. Common Types of Intra-group Financing Arrangements. In: BAKKER, A. a KALE, S. (eds.). *Transfer Pricing and Intra-Group Financing. The Entangled Worlds of Financial Markets and Transfer Pricing*. 2. vyd. Amsterdam: IBFD, 2021. 896 s. ISBN 978-90-8722-6.
21. MOODY'S. Rating Methodology: Business and Consumer Services. [online]. 2021. Dostupné z: [https://www.moody.com/research/Moodys-updates-its-methodology-for-rating-business-and-consumer-service--PBC\\_1288068](https://www.moody.com/research/Moodys-updates-its-methodology-for-rating-business-and-consumer-service--PBC_1288068)
22. MOODY'S. Annual default study: Corporate default rate will rise in 2023 and peak in early 2024. [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.moody.com/credit-ratings-tab/IndustryResearch/771500?orgname=UI-Inc-&rrgid=004002&rdtid=Default%20Report>
23. MOURA, M. H. B. Introduction to financial transactions. In: LANG, M. a PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing and Financial Transactions. Current Developments, Relevant Issues and Possible Solutions*. Viedeň: LINDE. 2022. 159 s. ISBN 978-3-7073-4452-3.
24. NÁRODNÁ BANKA SLOVENSKA. Banková úroková štatistika – úvery. [online]. 2023. Dostupné z: <https://nbs.sk/statisticke-udaje/financne-institucie/banky/statisticke-a-analyticke-prehlady/urokova-statistika/bankova-urokova-statistika-uvery/>
25. NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS 5 Afs 141/2021-37 ze dne 27. 10. 2022. [online]. 2022. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentDetail/In-dex/705058>
26. OECD. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8 – 10. [online]. Paríž: OECD, 2020. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>
27. OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. [online]. Paríž: OECD, 2022. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
28. Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
29. ÖKTEN, R. a DRENTH, M. The Treasury functions. In: BAKKER, A. a KALE, S. (eds.). *Transfer Pricing and Intra-Group Financing. The Entangled Worlds of Financial Markets and Transfer Pricing*. 2. vyd. Amsterdam: IBFD, 2021. 896 s. ISBN 978-90-8722-6.
30. PETRUZZI, R. Transfer Pricing Issues Related to Intra-group Financing. In: PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing Aspects of Intra-Group Financing*. Wolters Kluwer. 2016. 304 s. ISBN 9041167323.
31. STANDARD & POORS. Default, Transition, and Recovery: 2022 Annual Global Corporate Default And Rating Transition Study. [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.spglobal.com/ratings/en/research/articles/230425-default-transition-and-recovery-2022-annual-global-corporate-default-and-rating-transition-study-12702145>
32. SOLILOVÁ, V. a IŠTOK, M. Stanovení převodní ceny u finančních transakcí, část III. E-bulletin Komory daňových poradců, 2022, roč. 12, č. 3/2022, s. 40 – 47. ISSN 1211-9946.
33. SOLILOVÁ, V., REŽŇÁKOVÁ, M., KARAS, M. a IŠTOK, M. Prístupy stanovení převodních cen u finančních transakcí a jejich využití v podmínkách České republiky. *Bulletin KDP ČR*, 2022, 4/2022, s. 29 – 40. Praha: Komora daňových poradců ČR. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2022>
34. Vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znení pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
35. TREIDLER, O. (2020). *Transfer Pricing in One Lesson. A Practical Guide to Applying the Arm's Length Principle in Intercompany Transactions*. Cham: Springer, 2020.
36. ZEW (Centre for European Economic Research). The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates, *Taxation Papers*. No 64 – 2016. [online]. 2016. Dostupné z: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/taxation\\_paper\\_64.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/taxation_paper_64.pdf)



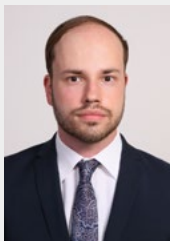
# Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty



Mgr. Tibor Hlinka, PhD. aktuálne pôsobí na katedre finančného práva právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave, v rámci ktorej sa venuje primárne otázkam daňového práva, ako aj otázkam týkajúcim sa rozpočtu. Tak tiež vedie oddelenie právnej podpory a legislatívy na Úrade pre územné plánovanie a výstavbu Slovenskej republiky.

**Mgr. Tibor Hlinka, PhD.**

Právnická fakulta Univerzity Komenského  
v Bratislave



JUDr. Dominik Nagy je externým doktorandom na právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave v odbore obchodné a finančné právo. Vo svojej praxi pôsobí ako asistent daňového poradcu v spoločnosti EY, pričom sa primárne venuje oblasti medzinárodného zdaňovania a dane z pridanej hodnoty.

**JUDr. Dominik Nagy**

Právnická fakulta Univerzity  
Komenského v Bratislave  
asistent daňového poradcu

**Predmetom článku je rozbor dopadov z hľadiska DPH na aktivity vyplývajúce zo spolupráce developerov a mesta pri rozvoji určitého územia. Autori s pomocou analýzy základných princípov spoločného systému DPH a aktuálnej judikatúry ponúkajú riešenia problémov, ktoré by potenciálne mohli vystať.**

## 1. ÚVOD

Predmetom tohto článku sú vybrané otázky spolupráce mesta a developera pri rozvoji určitého územia (či už greenfield alebo brownfield). S ohľadom na suboptimálne rozpočtové zdroje jednotiek územnej samosprávy sa zdá, že v najbližšom období tieto nebudú mať dostatočné kapacity na významnejší rozvoj ich infraštruktúry. Jedným z potenciálne životaschopných modelov sa tu zdá byť spolupráca medzi jednotkou územnej samosprávy a súkromným sektorom, konkrétne developerom. Zdieľaným záujmom je vybudovanie určitej komplexnej infraštruktúry, kde developer by túto sám vybudoval a následne by ju odovzdal do správy jednotky územnej samosprávy. Predmetom tohto článku je posúdenie vybraných aspektov takéhoto modelu na podklade

nedávnej iniciatívy Hlavného mesta Slovenskej republiky Bratislava, ktorá bude použitá ako prípadová štúdia.

## 2. KU OBSAHU VZŤAHU MEDZI MESTOM A DEVELOPEROM

Za účelom okrem iného aj lepšieho nastavenia spolupráce medzi obcou a investorom, resp. verejným a súkromným sektorom, bola zo strany Hlavného mesta Slovenskej republiky Bratislava (ďalej len „**Bratislava**“) prijatá Konceptia mestskej bytovej politiky 2020 – 2023 (ďalej len „**Koncepcia**“), ktorá sa vo svojej piatej časti venuje práve typu spolupráce načrtnutému v úvode tohto článku. Na základe analytickej časti s využitím záverov SWOT analýzy identifikujúcich aktuálny stav a mieru

predmetnej spolupráce boli Konceptiou vyhodnotenú nasledovné priority:

- (i) zvýšenie dostupnosti bývania vďaka spolupráci mesta so súkromným sektorom,
- (ii) realizácia spoločných projektov s developermi a finančnými inštitúciami formou spoločných projektov, verejno-súkromných partnerstiev, či inou formou a
- (iii) zlepšenie komunikácie mesta a súkromného sektora.<sup>1</sup>

Samotná Konceptia vidí príležitosti najmä, nie však výlučne, v/vo:

- (i) vytvorení transparentných pravidiel pre rokovanie oboch aktérov spolu s existenciou platformy pravidelnej komunikácie,
- (ii) zmene funkčného využitia niektorých lokalít, s čím súvisí územnoplánovacia činnosť mesta,
- (iii) navýšení počtu bytov vo vlastníctve obce, a to na základe spolupráce so súkromným sektorom,
- (iv) vytvorení partnerstiev s finančnými inštitúciami majúcej záujem investovať do dostupného bývania, a
- (v) využitií architektonických súťaží.

Na druhej strane Konceptia popisala aj riziká spočívajúce predovšetkým v:

- (i) nedostatočnom právnom rámci projektov public private partnership, z čoho vyplýva, že táto téma by mala byť témou nie len komunálnej politiky, ale politiky vo všeobecnosti, keďže zmena príslušných všeobecne záväzných právnych predpisov sa javí ako nevyhnutná súčasť nastavenia spolupráce,
- (ii) neochote súkromného sektora zmeniť prístup k verejnému sektoru<sup>2</sup> – uvedené je determinované predovšetkým cieľom každého podnikateľského subjektu dosiahnuť zisk, a teda je potrebné nájsť takú formu spolupráce, ktorú budú ochotní akceptovať obaja aktéri. Imanentnou súčasťou takéhoto hľadania bude preto korektné pomenovanie všetkých výhod, nevýhod toho-ktorého aktéra, pretože tak iniciatíva obce, ako aj iniciatíva podnikateľského subjektu pramení v dosahovaní primeraného zisku za protihodnotu, ktorej exaktné pomenovanie je v tomto prípade žiaduce<sup>3</sup>, pričom aktuálne prezentovaná podoba primeraného zisku obce spočíva napríklad vo zvyšovaní percenta občianskej vybavenosti, v požadovaní špecifických prvkov občianskej vybavenosti, v uskutočnení investičných aktivít vo verejnom záujme, v nadobudnutí samotných bytov obcou či vo zvyšovaní množstva cenovo dostupných bytov pre obyvateľov.<sup>4</sup>

Zaujímavým prvkom Konceptie je, že predpokladá *de facto* výmenu plnení medzi Bratislavou, kde

- (i) Bratislava ako suverén v oblasti územného plánovania sa „zaviaže“<sup>5</sup>, že zabezpečí zmeny územného plánu v nadväznosti na závery zo spoločných rokovaní s developermi; a
- (ii) developer ako protihodnotu (a) prevedie byty zadarmo alebo so zľavou do vlastníctva Bratislavy, (b) priamo poskytne peňažné plnenie Bratislave, ktoré bude účelovo viazané na vybudovanie konkrétnej infraštruktúry v predmetnom území, alebo (c) vybuduje určitú konkrétne určenú infraštruktúru v predmetnom území a následne ho odovzdá do správy Bratislave.<sup>6</sup>

Predmetom tohto článku budú nateraz len aspekty vybudovania infraštruktúry, keďže prevod bytov zahŕňa hneď niekoľko scenárov, ktorým by mal byť venovaný samostatný priestor. V rámci neho by bolo vhodné rozpracovať aj implikácie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo vzťahu k nájomnému bývaní vo všeobecnosti.

Otázka vybudovania infraštruktúry už bola v slovenskej literatúre čiastočne riešená vo vzťahu k tzv. vyvolaným investíciám<sup>7</sup>, našou ambíciou je hlavné koncepčné východiská rozpracovať a ponúknuť záver, ktorý obstoje v svetle základných princípov spoločného systému DPH.

### 3. SÚVISLOSTI Z HĽADISKA DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

V rámci našej analýzy sa budeme zameriavať na jednotlivé súvislosti tejto problematiky z hľadiska DPH. Otázkou určenia DPH režimu a nároku na odpočet DPH na vstupe sa budeme zaoberať zvlášť z pohľadu dopadov na strane mesta a zvlášť na strane developera. Následne budú odpovede a závery determinovať, aké bude finálne daňové zaťaženie, ktoré zapojené strany v súvislosti s ich dohodou budú znášať.

V prvom rade budeme vychádzať zo základného výstavbového princípu DPH, v zmysle ktorého daňou má byť zaťažená výlučne konečná spotreba a naopak, medzispotreba (resp. spotreba na účely ekonomickej aktivity) má byť v celom rozsahu daňovej záťaže zbavená (tzv. princíp neutrality).<sup>8</sup> Z toho je potom možné jednoducho postulovať, že rozhodným kritériom by malo byť, či určité plnenie je možné kvalifikovať ako dodanie na konečnú spotrebu, alebo ide stále o medzispotrebu.

Súčasne sa domnievame, že posúdenie správneho DPH režimu a nároku na odpočet závisí od ekonomickej alebo

1 Konceptia mestskej bytovej politiky 2020 – 2023. Dostupné na: [https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky\\_2021.pdf](https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky_2021.pdf).

2 Ibid.

3 Vzhľadom na to, že táto problematika je prierezová, domnievame sa, že bez legislatívnej zmeny bude otázka spolupráce skôr prejavom dobrej vôle zo strany súkromného sektora než prejavom vyváženého a zdravého partnerstva.

4 Konceptia mestskej bytovej politiky 2020 – 2023, citované d.

5 Zámerne dané do úvodzoviek s ohľadom na to, že nejde o záväzok stricto sensu. Ide skôr o formu politického záväzku, kde v konečnom dôsledku bude rozhodovať zastupiteľstvo Bratislavy bez akýchkoľvek foriem donútenia, či sankcií v prípade negatívneho rozhodnutia. Legitímnosť takéhoto postupu bola v minulosti posudzovaná aj Právnickou fakultou Univerzity Komenského v Bratislave v jej stanovisku vypracovanom na žiadosť Bratislavy. Dostupné na: [Pravne stanovisko ku zme-  
ne uzemneho planu\\_52ace2bfb0.pdf \(bratislava.sk\)](https://www.pravnice.sk/uzemneho-planu-52ace2bfb0.pdf)

6 Tieto plnenia už je v zásade možné konštruovať ako „tvrdé“ a vynútiteľné záväzky, ktoré vzniknú okamihom splnenia odkladacej podmienky, t. j. schválenia dohodnutých zmien do územného plánu.

7 KAČALJAK, M. Vyvolané investície a daň z pridanej hodnoty. DPH v praxi č. 7-8/2021. Dostupné na: <https://seminare.sfera.sk/sk/clanky/vyvolane-investicie-a-dan-z-pridanej-hodnoty/>

8 KAJUS, Julie; TERRA, Ben. A guide to the European VAT directives 2020. Volume 1. Amsterdam: IBFD, s. 1207. V slovenskom kontexte tiež viď BEŇO, M. Názor odborníka k určitým aspektom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal. Bulletin SKDP 2/2022, s. 24-27

hospodárskej reality transakcie. Ide o koncept, po ktorom Súdny dvor často siaha vo svojich rozhodnutiach a považuje ho za základné kritérium pre aplikáciu spoločného režimu DPH.<sup>9</sup> Zároveň evidujeme rozsudky, pri ktorých Súdny dvor tento koncept *expressis verbis* nepomenoval, avšak z jeho argumentácie jednoznačne vyplýva, že ho na daný prípad aplikoval.<sup>10</sup> Súdny dvor zatiaľ neposkytol žiadnu ustálenú definíciu ekonomickej reality, no je zrejme, že ju v zásade používa v dvoch konkrétnych prípadoch: (i) ako kritérium „reality DPH“ na účelnú aplikáciu noriem a (ii) ako kritérium normálnosti, ktoré je vlastné doktríne zneužitia práva. Ekonomická realita *per se* nie je limitovaná iba konaním zúčastnených strán v rámci transakcie, ale zahŕňa všetky okolnosti, ktoré danú transakciu sprevádzajú. Do tejto rovnice vstupuje napríklad bežná obchodná prax, zámery strán a ich dojednania vo forme zmlúv a ďalších dohôd.<sup>11</sup>

#### A. Dopady na strane mesta

Zmena územného plánu mesta v danej situácii jednoznačne prinesie nezanebateľnú ekonomickú hodnotu v podobe možnosti výstavby rezidenčných objektov za účelom ich následného predaja alebo prenájmu. Súčasne je možné identifikovať aj príjemcu takéhoto „plnenia“. Je ním samotný developer, ktorý s mestom uzavrel dohodu, resp. memorandum. Na druhej strane bude mesto príjemcom určitých plnení, ktoré môžeme považovať za protihodnotu vo svetle vyššie vymedzenej bytovej politiky. V nadväznosti na to je potrebné určiť, či vydaním takéhoto rozhodnutia (na zmenu územného plánu) mestom nedôjde k transakcii, ktorá podlieha DPH v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Mesto ako orgán verejnej správy (v postavení obci ako subjektu územnej samosprávy) je právnickou osobou<sup>12</sup> a môže byť považované za zdaniteľnú osobu podľa zákona o DPH. Na druhej strane je potrebné zohľadniť, že územné plánovanie spadá do pôvodnej kompetencie mesta<sup>13</sup> v rozsahu definovanom v zákone č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom

poriadku (Stavebný zákon) v znení neskorších predpisov a vydanie rozhodnutia o zmene územného plánu mesta, per se je činnosť, pri ktorej mesto vystupuje ako orgán verejnej moci. Zákon o DPH v § 3 ods. 4 ustanovuje, že pokiaľ obec plní úlohy v rozsahu svojej hlavnej činnosti, tak nevystupuje v kapacite zdaniteľnej osoby, až na niektoré výnimky vymedzených zákonom.<sup>14</sup>

Na základe uvedeného je možné konštatovať, že pri vyššie načrtnutom „plnení“ v koncepte novej bytovej politiky mesta nedochádza k takému dodaniu, ktoré by malo byť predmetom dane.<sup>15</sup> Na tomto závere nič nemení ani skutočnosť, že za vydanie územného rozhodnutia dostalo mesto určitú protihodnotu, či už v podobe finančného alebo nefinančného (apartmány, byty, verejná infraštruktúra) plnenia.

#### B. Dopady na strane developera

Na strane potenciálneho developera následky v oblasti DPH už na prvý pohľad nie sú až také zrejme ako v prípade mesta. Vzhľadom na jednotlivé možnosti, ktorými developer môže dosiahnuť *ad hoc* zmenu určeného využitia daného územia v územnom pláne mesta, máme za to, že v tomto prípade je potrebné posudzovať tieto alternatívy osobitne.

Z pohľadu možných DPH následkov ich v zásade môžeme rozdeliť do dvoch kategórií, a to na jednorazové finančné plnenie a nefinančné plnenia (či už bez nejakej protihodnoty alebo za symbolickú protihodnotu).<sup>16</sup>

##### i) Jednorazové finančné plnenie

Zdaniteľné obchody, ktoré spadajú do rámca DPH systému, sú vymedzené v smernici Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), ktorému je prispôsobovaná naša platná právna úprava v zákone o DPH.<sup>17</sup> Takýmito obchodmi sú dodanie tovaru za protihodnotu, dodanie služby za protihodnotu, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v rámci Spoločenstva (v slovenskej legislatíve nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu) a dovoz tovaru.



Vydanie rozhodnutia o zmene územného plánu mesta, per se je činnosť, pri ktorej mesto vystupuje ako orgán verejnej moci.

9 C53/09 a C55/09, Loyalty Management UK Ltd a Baxi Group Ltd, ECLI:EU:C:2010:590, bod 39; ale napr. aj C-260/95 DFDS A/S, ECLI:EU:C:1997:77, bod 23; Case C-71/18, KPC Herning, ECLI:EU:C:2019:660, bod 21 alebo Rozsudok Súdneho dvora C-333/20 Berlin Chemie, ECLI:EU:C:2022:291, ods. 38. V konštantnej judikatúre sa môžeme stretnúť aj s pojmom hospodárska realita, pre účely tohto článku používame spojenie „ekonomická realita“.

10 Pozri napr. C-185/01 Auto Lease Holland BV, ECLI:EU:C:2003:73. alebo C-270/09 Macdonald Resorts Ltd, ECLI:EU:C:2010:780.

11 van DOESUM, Ad and NELLEN, Frank, Economic Reality in EU VAT (July 17, 2020). EC Tax Review 2020/5, Dostupné na: <https://ssrn.com/abstract=3654135> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3654135>

12 § 18 ods. 2 písm. c) zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.

13 Z hľadiska správneho práva obce vykonávajú verejnú moc buď v rámci ich originálnych kompetencií alebo v rozsahu preneseného výkonu štátnej správy.

14 „Štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, s výnimkou, ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž, a s výnimkou, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. Správa štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky) je zdaniteľnou osobou v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv.“

15 Predmetom právnej úpravy je DPH, pričom pre vymedzenie predmetu takejto dane pozri § 2 ods. 1 zákona o DPH.

16 V koncepcii tieto možné plnenia sú definované ako tzv. „nadhodnota“. Koncepcia mestskej bytovej politiky. Dostupné na: [https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky\\_2021.pdf](https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky_2021.pdf), s. 38-40

17 V smernici o DPH v článku 2 ods. 1 a v zákone o DPH v § 8 až 12.

Na tomto mieste poznamenávame, že samotná platba (protihodnota), pri ktorej chýba transakcia (dodanie), nepatrí do rámca DPH.<sup>18</sup> Z tohto dôvodu máme za to, že v danom prípade developer nerealizuje žiadne dodania a poskytnutie finančného plnenia mestu nepodlieha DPH, čím nevzniká povinnosť odvieť daň.

## ii) Nefinančné plnenia

### Odovzdanie verejnej infraštruktúry alebo bytov<sup>19</sup> nepochybne predstavuje isté plnenie zo strany developera smerom k mestu.

Napriek tomu, že charakter takéhoto plnenia je v realite bližšie k poskytovaniu služieb v podobe vykonaných stavebných prác, v zmysle slovenskej DPH legislatívy je takáto dodávka považovaná za dodanie tovaru.<sup>20</sup> Otázkou je, či sa režim dodania tovaru, v zmysle DPH pravidiel, vzťahuje aj na danú situáciu. V tejto súvislosti je potrebné spomenúť, že podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora medzi dodaním a prijatou protihodnotou musí existovať právny vzťah,<sup>21</sup> v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena poskytnutá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Je tomu tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutým plnením a prijatou protihodnotou.<sup>22</sup>

Práve vo vzťahu k vybudovaniu infraštruktúry sa však zdá byť otázka protihodnoty mimoriadne zaujímavá. Je totiž nutné skúmať, kto v konečnom dôsledku poberá benefit z vybudovanej infraštruktúry. Ak pracujeme s predpokladom, že táto slúži primárne územiu, v ktorom developer realizuje svoju investičnú činnosť, je možné dospieť k racionálnemu záveru, že táto infraštruktúra bude primárne slúžiť jeho ekonomickým záujmom. Naopak, mesto prevzatím do správy v zásade preberie len zodpovednosť za jej udržiavanie a obnovovanie.

Ešte inak povedané, vybudovaná infraštruktúra v území, kde developer stavia svoje byty a komerčné nehnuteľnosti, zvyšuje ich trhovú hodnotu a teda je do istej miery možné dokonca predpokladať, že developer by ju vybudoval aj sám, pričom jej náklady by preniesol do predajnej ceny budovaných nehnuteľností (napr. bytov). Naopak, mesto v zásade nezískava novú univerzálnu hodnotu, ktorú môže voľne spotrebovať, získava skôr záväzok do budúcnosti danú infraštruktúru udržiavať.

Samotné odovzdanie infraštruktúry do správy mesta nemusí bez ďalšieho nevyhnutne aktivovať dodanie podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH.

Za inšpiratívny v tomto kontexte vidíme rozsudok Súdneho dvora *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG proti Finanzamt Y*<sup>23</sup>. *Mutatis mutandis* z neho v prvom rade vyplýva, že ak developer vybuduje a prevedie infraštruktúru do správy mesta, nie je možné takéto plnenie považovať za plnenie za protihodnotu spočívajúcu vo vydaní verejnoprávneho rozhodnutia (zmeny územného plánu).<sup>24</sup> V druhom rade z neho vyplýva, že samotné

odovzdanie infraštruktúry do správy mesta nemusí bez ďalšieho nevyhnutne aktivovať dodanie podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ktoré ustanovenie transponuje článok 16 smernice o DPH, ktoré zakladá fikciu dodania za protihodnotu (kde protihodnota je vo výške nákladov na nadobudnutie dodaného tovaru, čím by v praxi malo dôjsť k neutralizácii dane odpočítanej na vstupe). Dané ustanovenie totiž podľa Súdneho dvora vo svojej podstate predstavuje osobitné pravidlo, ktoré má zabrániť nezdanenej konečnej spotrebe. V tej súvislosti Súdny dvor podotkol, že:

- na jednej strane „z prác spočívajúcich v rozšírení tejto cesty má prospech žalobkyňa vo veci samej a tieto práce majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej celkovou hospodárskou činnosťou, v rámci ktorej dochádza k zdaniteľným plneniam“<sup>25</sup>; a
- na druhej strane „náklady na plnenia získané na vstupe v súvislosti s prácami spočívajúcimi v rozšírení uvedenej cesty sú súčasťou nákladov na plnenia uskutočnené na výstupe žalobkyňou vo veci samej.“<sup>26</sup>

Z uvedených skutočností potom Súdny dvor vyvodil záver, že v danej situácii «nemôže viesť k nezdanenej konečnej spotrebe ani k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania [a teda] nepredstavujú takéto práce plnenia, ktoré musia byť považované za dodávku tovarov za protihodnotu v zmysle článku 5 ods. 6 šiestej smernice [pozn. tj. § 8 ods. 3 zákona o DPH].»<sup>27</sup>

Vyššie uvedené predpoklady v našej prípadovej štúdii považujeme za naplnené, keďže budovaná infraštruktúra bude primárne slúžiť potrebám developera (a bude sa premietiť do zvýšenej hodnoty ním ponúkaných nehnuteľností) a súčasne je rozumný predpoklad, že náklady na jej vybudovanie tento v celej výške premietne do ponukových cien budovaných nehnuteľností (v rámci trhových limitov). Pre úplnosť je tu však nutné podotknúť, že vyššie uvedený záver predpokladá *bona fide* plnenie cieľov

18 Vid' bližšie KAJUS, Julie; TERRA, Ben. A guide to the European VAT directives 2020. Volume 1. Amsterdam: IBFD, s. 322.

19 Ako sme uviedli vyššie, otázka bytov nebudeme venovať bližší priestor v tomto článku. Nateraz je však nutné konštatovať, že nižšie uvedené závery nie je možné bez ďalšieho aplikovať na odovzdanie bytov a táto otázka si zaslúži samostatnú komplexnú analýzu potenciálne zahrňajúcu aj návrhy de lege ferenda.

20 V zmysle § 8 ods. 1 písm. b) „dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy“ je dodaním tovaru, ide o možnosť subsumovania takejto činnosti pod dodanie tovaru, ktorú členským štátom ponechá smernica o DPH v článku 14 ods. 3.

21 Chceme dodať, že podľa nášho názoru je tento pojem potrebné vnímať autonómne v kontexte práva EÚ a v nadväznosti na harmonizovanú právnu úpravu DPH.

22 Pozri napr. BEŇO, M. – ZÚZIKOVÁ, A. Zákon o dani z pridanej hodnoty a vybraná judikatúra Súdneho dvora EÚ. Bratislava: Wolters Kluwer, 2019, str. 32 (rozsudok Tol-sma), bod 14, alebo ďalšie rozsudky Súdneho dvora C-246/08, Komisia/Finisco, EU:C:2009:671, bod 44; C-93/10, GFKL Financial Services, EU:C:2011:700, bod 18.

23 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-528/19. ECLI:EU:C:2020:712.

24 Ibid, ods. 40-54

25 Ibid, ods. 67

26 Ibid

27 Ibid, ods. 68



Koncepcie. Nie je možné úplne vylúčiť situácie, kde sa developer zaviaže vybudovať infraštruktúru (či dokonca inú nehnuteľnosť) absolútne nesúvisiacu s územím, kde vyvíja investičnú činnosť. Tam by bolo samozrejme problematické konštatovať naplnenie vyššie uvedených podmienok. Otázkou DPH by sme však v takom prípade považovali popri všetkých ostatných súvislostiach (vrátane trestnoprávných) za úplne podružnú.

S vyššie uvedeným je nevyhnutne spojená aj problematika odpočtu DPH na vstupe.<sup>28</sup> Odpočet DPH na vstupe je inherentným mechanizmom celého DPH systému, ktorý je manifestáciou zásady neutrality.<sup>29</sup> Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora cieľom systému odpočítania DPH je úplne zbaviť obchodníka bremena dane splatnej alebo zaplatenej v priebehu všetkých jeho ekonomických činností. Hoci by sa právo na odpočet malo *a priori* uplatňovať v každom prípade, aby sa dosiahol neutrálny dopad na zdanenie, sú potrebné určité obmedzenia tohto práva.<sup>30</sup> Prvý pododsek článku 176 smernice o DPH vyslovene vylučuje určitú kategóriu nákladov súvisiacich so súkromnou spotrebou, pri ktorých nie je možné uplatniť právo na odpočet.<sup>31</sup> Smernica o DPH pod túto kategóriu subsumuje výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu. V tomto smere je potrebné dodať, že tento článok je transponovaný do zákona o DPH v užšej podobe do § 49 ods. 7, pričom obmedzenie odpočtu sa uplatňuje na prípady pohostení, zábav a tzv. prechodných položiek.

V kontexte Koncepcie je podľa nás inšpiratívnym rozhodnutím Súdneho dvora *Vos Aannemingen BVBA*.<sup>32</sup> Ten sa dotýka práve otázky, či podnikateľovi prináleží právo na odpočítanie dane na vstupe vo vzťahu k plneniam, z ktorých mala prospech aj tretia osoba. Súd-

ny dvor v takom kontexte ustálil, že „okolnosť, že z nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi v prípade, že tieto náklady nepatria medzi prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, ale predstavujú náklady pripísateľné konkrétnym plneniam na výstupe, pokiaľ majú uvedené náklady priamu a bezprostrednú súvislosť so zdaniteľnými plneniami zdaniteľnej osoby“.

To potom implikuje, že aj náklady vynaložené developerom na infraštruktúru neskôr odovzdanú do správy mesta by v zásade mali založiť právo na odpočítanie dane v celom rozsahu. Podmienkou je, že tieto náklady majú priamu a bezprostrednú spojitosť s plneniami developera na výstupe (čo, ako už bolo uvedené vyššie, by nemalo byť sporné v prípade Koncepcie).

Ešte inak povedané, aj vo vyššie uvedenom závere je možné vnímať, že podstatnou okolnosťou je, aby nedochádzalo k nezdanenej konečnej spotrebe na jednej strane, ale súčasne aby nedošlo k narušeniu neutrality dane v tom, že časť bremena dane by znášal podnikateľský subjekt (developer).

Už len ako filozofický dovetok k vyššie uvedenému je možné uviesť, že samotný problém s určovaním, či takýto druh plnení predstavuje konečnú spotrebu zo strany mesta spočíva v tom, že orgány verejnej správy sú vyňaté spod definície zdaniteľných osôb (a sú teda považované skôr za konečných spotrebiteľov). V literatúre bol tento koncept kritizovaný ako spôsobujúci distorzie.<sup>33</sup> To však skôr spadá do roviny otázok de lege ferenda, ktoré nemáme ambíciu v tomto článku pokrývať. ■

Článok je výstupom z grantu APVV-22-0482

*Financovanie územnej samosprávy - potenciál funkčných mikroregiónov.*

Spolupráca developerov a mesta v zmysle predstavenej Koncepcie Hlavného mesta Slovenskej republiky Bratislava môže predstavovať zaujímavý koncept pri riešení otázky financovania náročnejších infraštruktúrnych projektov v intraviláne miest (osobitne vo vzťahu k tzv. brownfieldom). Pri zohľadnení základných princípov spoločného systému DPH, t. j. princípu neutrality a konceptu ekonomickej reality v kontexte aktuálnej judikatúry Súdneho dvora by ani potenciálne implikácie z hľadiska DPH nemali predstavovať prekážku tejto spolupráce.

#### Použitá literatúra:

1. Bratislava. Koncepcia mestskej bytovej politiky 2020 – 2023. Dostupné na: [https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky\\_2021.pdf](https://mib.sk/wp-content/uploads/2021/03/Koncepcia-bytovej-politiky_2021.pdf).
2. BEŇO, M. – ZÚŽIKOVÁ, A. Zákon o dani z pridanej hodnoty a vybraná judikatúra Súdneho dvora EÚ. Bratislava : Wolters Kluwer, 2019
3. BEŇO, M. Názor odborníka k určitým aspektom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal. Bulletin SKDP 2/2022, s. 24-27.
4. BURDA, E. – ŠKROBÁK, J. Právne stanovisko vo veci právnej povahy územného plánu, jeho doplnku či aktualizácie, ich právnej nárokovateľnosti a možnosti obstarávateľa podmieniť aktualizáciu územného plánu plnením v prospech obstarávateľa vo verejnom záujme. 2020. Dostupné na: [Pravne\\_stanovisko\\_ku\\_zmene\\_uzemneho\\_planu\\_52ace2bfb0.pdf](https://www.pravneporadca.sk/bratislava/sk/bratislava/52ace2bfb0.pdf) (bratislava.sk)
5. van DOESUM, Ad and NELLEN, Frank, Economic Reality in EU VAT (July 17, 2020). EC Tax Review 2020/5, Dostupné na: <https://ssrn.com/abstract=3654135> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3654135>
6. KAČALJAK, M. Vyvolané investície a daň z pridanej hodnoty. DPH v praxi č. 7-8/2021. Dostupné na: <https://seminare.sfera.sk/sk/clanky/vyvolane-investicie-a-dan-z-pridanej-hodnoty/>
7. KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. Bulletin SKDP 1/2020, s. 30-35
8. KAJUS, Julie; TERRA, Ben. A guide to the European VAT directives 2020. Volume 1. Amsterdam: IBFD, s. 410.
9. RAKOVSKÝ, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní Právne následky. Bratislava : C.H. Beck, 2021.

28 Pre účely tejto analýzy nepracujeme s premisou, že by na konci išlo o oslobodené dodania nehnuteľností v zmysle § 38 zákona o DPH. Predpokladáme, že developer bude na výstupe realizovať dodávky podliehajúce DPH.

29 Zásada neutrality sa však prejavuje aj na iných rovinách, ako napr. rovnosť zaobchádzania medzi subjektmi. Pre viac informácií pozri KAJUS, Julie; TERRA, Ben. A guide to the European VAT directives 2020. Volume 1. Amsterdam: IBFD, s. 234 a nasl.

30 Pre účely tejto analýzy sa nebudeme zaoberať prípadmi daňového podvodu alebo zneužitia práva. Pre viac informácií pozri KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. Bulletin SKDP 1/2020, s. 30-35 a RAKOVSKÝ, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní Právne následky. Bratislava : C.H. Beck, 2021.

31 BEŇO, M. Názor odborníka k určitým aspektom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal. Bulletin SKDP 2/2022, s. 24-27.

32 C-405/19. ECLI:EU:C:2020:785.

33 Viď bližšie KAJUS, Julie; TERRA, Ben. A guide to the European VAT directives 2020. Volume 1. Amsterdam: IBFD, s. 410.



# Výpočet vyrubenia dane a jeho vplyv na zákonnosť rozhodnutia



**JUDr. Jozef Vasilík**  
Daňový poradca

Autor je daňovým poradcom, členom Prezídia Slovenskej komory daňových poradcov a vedúcim Metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a miestne dane. Vo svojej praxi sa venuje zastupovaniu daňových subjektov pri daňových kontrolách a v nasledujúcom súdnom konaní.

Autor sa vo svojej praxi opakovane stretáva s nesprávnym výpočtom výšky daňovej povinnosti zo strany správcu dane. Na konkrétnom prípade daňového subjektu N., s.r.o. chce poukázať na doslova flagrantné porušenie príslušných právnych predpisov zo strany daňových orgánov ako aj orgánov súdnej moci. Autor disponuje písomným vyhlásením daňového subjektu N., s.r.o. o svojom oslobodení od povinnosti zachovávať mlčanlivosť o všetkých skutočnostiach, o ktorých sa dozvedel v súvislosti s poskytovaním daňového poradenstva tejto spoločnosti.

Správca dane vykonal v spoločnosti N, s.r.o. (ďalej len „N“) daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2011. Spoločnosť N si v daňovom priznaní za toto zdaňovacie obdobie uplatnila nadmerný odpočet dane v sume 404 702,63 EUR, ktorý bol výsledkom odpočítania dane pri nákupe tovaru v tuzemsku v sume 406 247,83 EUR a nadobudnutia tovaru a služieb podľa § 69 ods. 2 a ods. 9 až 12 ZDPH v sume 1 545,20 EUR. Zároveň si daňový subjekt v tomto daňovom priznaní uplatnil aj oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu (Maďarsko) v zmysle § 43 ZDPH v celkovej sume 2 141 049 EUR. Správca dane po skončení daňovej kontroly vydal rozhodnutie, v ktorom akceptoval ako preukázané dodanie tovaru odberateľom v inom členskom štáte v sume 38 880 EUR, pričom pri deklarovaných dodaniach tovaru v zostávajúcej výške 2 102 169 EUR tvrdil, že sa nepreukázalo jeho dodanie odberateľom v inom členskom štáte, čo malo podľa správcu dane za následok, že spoločnosti N nevzniklo právo oslobodiť dodanie tovaru v tejto výške. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane výslovne uviedol: „Platiteľ dane zrealizoval dodávku tovaru s miestom dodania v tuzemsku, v nadväznosti na § 13 ods. 1 písm. a), resp. § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, pričom neboli splnené podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, pri dodaní tovaru

vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH z dodania tovaru (§ 8) a platiteľ dane bol v zmysle § 69 ods. 1 cit. zákona povinný správcovi dane platiť daň zo základu dane v sume 2 102 169,- EUR v sadzbe 20%, t.j. 420 433,80 EUR. Nadmerný odpočet, uplatnený v daňovom priznaní za október 2011 v sume 404 702,63 správca dane zníži na 0,- EUR, výsledkom daňovej kontroly je vlastná daňová povinnosť v sume 15 731,17 EUR.“

Vo svojom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane spoločnosť N namietala len procesné pochybenia správcu dane v priebehu daňovej kontroly, ktoré podľa jej názoru boli tak závažné, že mali za následok nezákonnosť predmetného rozhodnutia. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán neuznalo odvolacie námietky procesného charakteru a svojím rozhodnutím potvrdilo rozhodnutie prvostupňového orgánu.

Spoločnosť N nesúhlasila s právnymi závermi oboch daňových orgánov a prostredníctvom advokátskej kancelárie podala správnu žalobu<sup>1</sup> na krajský súd. Pri koncipovaní žalobných námietok advokát v spolupráci s daňovým poradcom zastupujúcim spoločnosť N pri daňovej kontrole opätovne preskúmali odôvodnenia rozhodnutí oboch daňových orgánov a zistili, že správca dane celkovú sumu neuznaného oslobodenia od dane vo výške 2 102 169 EUR považuje za základ dane, z ktorého vyrubil daň v sadzbe 20%.

1 § 6 ods. 2 písm. a) Správneho súdneho poriadku (zákon č. 162/2015 Z. z.)

## Čo je základom dane podľa ZDPH<sup>2</sup>?

Podľa § 22 ods. 1 ZDPH<sup>2</sup> **základom dane** pri dodaní tovaru alebo služby **je všetko, čo tvorí protihodnotu**, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, **zniženú o daň**.

Ako som už vyššie uviedol, celková neuznaná protihodnota oslobodenia o dane, ktorú daňový subjekt prijal alebo mal prijať od svojich maďarských odberateľov, bola vo výške 2 102 169 EUR. Povinnosťou správcu dane pri výpočte základu dane, z ktorého chcel vyrubiť daň, teda bolo túto protihodnotu znížiť o daň v sadzbe 20%, a to jednoduchým matematickým prepočtom  $2\,102\,169 \times 20 : 120 = 350\,361,50$  (suma dane). Tento spôsob výpočtu dane bol výslovne uvedený v zákone o DPH účinnom do 30. apríla 2004<sup>3</sup> a časť daňových subjektov ho používa dodnes. Keďže v aktuálnom znení ZDPH sa už tento matematický prepočet nenachádza, druhá časť daňových subjektov pri výpočte nie dane, ale jeho základu, používa matematický prepočet zlomku<sup>4</sup>, kde v čitateli je celková cena vrátane dane a v menovateli číslica 1, za ktorou nasleduje desatinná čiarka a za ňou výška sadzby dane. V našom konkrétnom prípade by tento **výpočet základu dane** v sadzbe 20% vyzeral nasledovne:  $2\,102\,169 : 1,20 = 1\,751\,807,50$ . Daň z tohto základu by bola vo výške **350 361,50 EUR** ( $1\,751\,807,50 \times 20 : 100$ ).

Z oboch vyššie uvedených prípadov matematického výpočtu, či už dane alebo jeho základu, vyplývala pre správcu dane možnosť pri neuznaní oslobodenia od dane pri deklarovanom dodaní tovaru do iného členského štátu podľa § 43 ZDPH v sume 2 102 169 EUR vyrubiť daň maximálne sume 350 361,50 EUR. Správca dane však **v rozpore s týmto zákonným výpočtom** vyrubil daň v sume **420 433,80 EUR**. Rozdiel medzi zákonným výpočtom možného vyrubenia dane a daňou skutočne vyrubenou správcom dane predstavuje sumu **70 072,30 EUR**.

## Žalobná námietka o porušení § 74 ods. 2 Daňového poriadku<sup>5</sup>

Spoločnosť N v zastúpení advokátskou kanceláriou<sup>6</sup> v písomnom vyhotovení žaloby namietala okrem iného aj porušenie § 74 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku<sup>5</sup> zo strany odvolacieho orgánu. Toto zákonné ustanovenie výslovne uvádza: „**Ak vyjdú pri preskúvaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech.**“

Účelom tohto zákonného ustanovenia je prioritizovanie zásady zákonnosti pri správe daní<sup>7</sup> a explicitne vyjadruje, že v daňovom konaní, na rozdiel od konania súdneho, sa neuplatňuje zásada koncentrácie konania. To znamená, že v zmysle vyššie citovaného zákonného ustanovenia je povinnosťou odvolacieho orgánu nielen preskúmať napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, ale odvolací orgán je povinný preskúmať, či napadnuté rozhodnutie netrpí vadou nezákonnosti, ktorá má podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, a to bez ohľadu na to, či na túto vadu nezákonnosti daňový subjekt vo svojom odvolaní poukazoval.

Keďže Daňový poriadok výslovne nedefinuje skutkové či právne okolnosti, ktoré majú vplyv na výrok rozhodnutia, prikláňam sa vzhľadom na prioritizáciu súdneho výkladu právnych noriem k názoru, že odvolací orgán by mal ex offo preskúmať tie okolnosti, ktoré podľa judikatúry všeobecných súdov majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. A práve výšku vyrubenej dane považuje Najvyšší správny súd SR za takú skutočnosť, ktorej zákonnosť by mala byť preverená odvolacím orgánom ex offo, a to

bez ohľadu na to, či túto skutočnosť daňový subjekt v odvolaní namietal alebo nie.

V písomnom vyhotovení žaloby spoločnosť N argumentovala okrem iného aj tým, že pri ukladaní a vymáhaní daní dochádza de facto k odnímaniu časti nadobudnutého vlastníctva, čo je zásahom do jedného zo základných práv a slobôd – práva vlastníť majetok a pokojne ho užívať<sup>8</sup>. **Všetky zásahy do tohto práva smerujúce k odňatiu časti nadobudnutého majetku prostredníctvom vyrubenia či určenia daní sa musia vykonať výlučne zákonom alebo na jeho základe, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd**, pričom medze základných práv a slobôd možno upraviť za podmienok ustanovených ústavou len zákonom a pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel<sup>9</sup>. Zároveň vo svojej žalobe daňový subjekt výslovne zdôraznil, že „**správca dane pri výpočte rozdielu dane konal v rozpore s ustanovením vyššie citovaného § 22 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**, pretože správcom dane neuznaná protihodnota na oslobodenie od dane, ktorú požadoval žalobca od svojich odberateľov, bola v sume 2 102 169 EUR. Správca dane bol teda povinný pri výpočte základu dane túto protihodnotu znížiť o daň. Výpočet správcu dane mal byť nasledovný:  $2\,102\,169 \times 20 : 120 =$  daň vo výške **350 361,50 EUR**. Základ dane je v tomto prípade v sume 1 751 807,50 EUR. Správca dane tým, že nesprávne, t.j. v rozpore so zákonom vypočítal rozdiel dane, zasiahol hrubým spôsobom do práva žalobcu nerušene užívať

2 zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

3 § 11 ods. 3 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

4 [https://sk.wikipedia.org/wiki/Zlomok\\_\(matematika\)](https://sk.wikipedia.org/wiki/Zlomok_(matematika))

5 zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

6 § 49 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (zákon č. 162/2015 Z. z.)

7 § 3 ods. 1 Daňového poriadku

8 článok 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd z 20. 3. 1952 a čl. 11 Listiny základných práv a slobôd

9 článok 13 Ústavy SR

nadobudnutý majetok. Odhladiac od vyššie uvedeného nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, už tento **nesprávny** (vykonaný v rozpore so zákonom) **výpočet rozdielu dane spôsobuje nezákonnosť rozhodnutí** oboch daňových orgánov.“

### Právne posúdenie veci správnym súdom

Správny súd sa s touto žalobnou námietkou vo svojom rozsudku vysporiadal nasledovným spôsobom: „Námietke žalobcu, že žalovaný aj keď v odvolaní nenamietal výpočet sumy rozdielu dane z pridanej hodnoty, ale bolo povinnosťou žalovaného postupovať v súlade s ustanovením § 74 Daňového poriadku a odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru prerokovať v celom rozsahu, nielen v rozsahu námietok, ktoré boli uvedené v odvolaní a teda aj preverovať správnosť výpočtu sumy rozdielu dane z pridanej hodnoty **nie je celkom opodstatnená.**“<sup>10</sup> [...] „**Zrejme v danom prípade žalovaný ako odvolací orgán pri preskúmaní rozhodnutia správcu dane nezistil také skutkové či právne okolnosti, ktoré zo strany žalobcu v odvolaní uplatnené neboli a ktoré by mali podstatný vplyv na samotný výrok rozhodnutia správcu dane, a preto sa zrejme ani nemohol vysporiadať s námietkou žalobcu, ktorú uviedol až v žalobe, t.j. správca dane určil základ dane v sume 2.102.169,00 Eur, ale mal z nej odpočítať 20 % daň vo výške 350.361,50 Eur a správny základ dane mal byť v sume 1.751.807,50 Eur.**“<sup>11</sup> V ďalšej časti svojho rozsudku správny súd zopakoval tvrdenie správcu dane, že v danom prípade základ dane predstavuje sumu 2 102 169 EUR a že daň z tohto základu vo výške 420 433.80 EUR je vyrubená správne.

Spoločnosť N nesúhlasila s takýmto právnym posúdením veci zo strany správneho súdu a preto proti jeho rozsudku podala kasačnú sťažnosť, v ktorej okrem iného namietala nepreskúmateľnosť formulácie žalobnej námietky o porušení § 74 ods. 2 Daňového poriadku zo strany odvolacieho orgánu, kde správny súd výslovne uviedol, že táto námietka žalobcu „**nie je celkom opodstatnená.**“ Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa jeho názoru v oblasti správy daní s prioritou zásady zákonnosti **nemôže dôjsť k čiastočnej opodstatnenosti námietky** poukazujúcej na nezákonné konanie daňových orgánov. **V oblasti daní platí, že buď daňový orgán zákon porušil, alebo ho neporušil.** Priznanie čiastočného porušenia zákona zo strany daňových orgánov nie je v žiadnom všeobecne záväznom právnom predpise upravujúcom správu daní uvedené. Žalobca v žalobe zdôraznil, že **nesprávny** (vykonaný v rozpore so zákonom) výpočet rozdielu dane spôsobuje nezákonnosť rozhodnutí oboch daňových orgánov. Ak je zásada zákonnosti základnou zásadou správy daní (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku), potom aj výpočet rozdielu dane správcu dane musí byť vykonaný zákonným spôsobom. Ak tento výpočet vykonaný zákonným spôsobom nebol, potom je takéto rozhodnutie správcu dane nezákonné. Zároveň v tejto kasačnej sťažnosti citoval z rozsudku správneho súdu: „*Žalobca v daňovom priznaní deklaroval predloženými odberateľskými faktúrami dodanie tovarov a služieb pre odberateľov z iného členského štátu celkom v sume 2.141.049,00 Eur po odpočítaní z akceptovaných faktúr vo výške 38.888,00 Eur je sume*

*dodania tovaru a služby 2.102.169,00 Eur, ktoré neboli preukázané, že došlo k dodaniu tovaru odberateľom v inom členskom štáte, z ktorého dôvodu nevzniklo žalobcovi ako platiteľovi dane oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, teda žaloba zrealizovala dodanie tovaru s miestom dodania v tuzemsku v nadväznosti na § 13 ods. 1 písm. a), c) zákona o DPH, pričom neboli splnené podmienky pre uplatnenie oslobodenia dane podľa § 43 zákona o DPH. Pri dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH z dodania tovaru a platiteľ dane, teda žalobca bol v zmysle § 69 ods. 1 uvedeného zákona povinný platiť daň zo základu dane v sume 2.102,169,00 Eur v sadzbe 20 %, t. j. 420.433,80 Eur.*“<sup>12</sup> Na margo tohto záveru správneho súdu žalobca vyslovil svoju pochybnosť, že po jeho prečítaní ani samotnému správne súdu nemôže byť jasné, že čo ním vlastne chcel povedať a zároveň opakovane poukazoval na ustanovenie § 22 ods. 1 ZDPH upravujúce základ dane a s ním súvisiacu výšku vyrubenej dane.

### Stanovisko Najvyššieho súdu SR ku kasačnej sťažnosti

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) rozhodujúci o kasačnej sťažnosti spoločnosti N k namietanému porušeniu § 74 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku zo strany Finančného riaditeľstva SR a k výpočtu základu dane v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 ZDPH zo strany správcu dane výslovne uviedol: „*Pokiaľ sa jedná o námietku sťažovateľky, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu ust. § 22 zákona o DPH a žalovaný pri svojom rozhodovaní nepostupoval v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku, kasačný súd udáva, že v danom prípade pri výpočte sumy dane z pridanej hodnoty sa jedná o určitý proces jej stanovenia, ktorý v žiadnom prípade nesúvisí s ust. § 74 ods.2 Daňového poriadku, ktoré sa uplatní v prípade, ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. V tom prípade odvolací orgán na ne pri rozhodovaní neprihliada. V danom prípade sa však o takýto prípad nejedná. Sťažovateľka v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane námietku, že správca dane vypočítal rozdiel dane v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 zákona o DPH neuplatnila, preto sa ňou žalovaný nemohol ani zaoberať. Podľa názoru kasačného súdu s uvedenou námietkou sa i správny súd nemal povinnosť už vysporiadať, nakoľko ako bolo vyššie uvedené sťažovateľka v odvolaní voči prvoinštančnému rozhodnutiu túto skutočnosť nenamietala.*“<sup>13</sup> Kasačný súd okrem tohto citovaného stanoviska sa žiadnym iným spôsobom k výslovne uvedeným námietkam sťažovateľa o nesprávnej výpočte základu dane a tým aj výšky vyrubenej dane nevyjadril.

Spoločnosť N považovala takéto odôvodnenie rozsudku NS SR za porušenie svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa článku 46 Ústavy SR a článku 36 Listiny základných práv a slobôd a preto podala na Ústavný súd SR proti rozsudku NS SR sp. zn. 10Sžfk/79/2018 zo dňa 28. 04. 2020 sťažnosť podľa článku 127 Ústavy SR. Vo svojej ústavnej sťažnosti v prvom rade namietala, že **správca dane nedodrжал zákonný spôsob výpočtu dane, čím konal v rozpore s článkom 59 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.** Zdôraznila,

10 rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/82/2017, bod 42

11 rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/82/2017, bod 44

12 rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/82/2017, bod 45

13 rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/79/2018, bod 45

že Ústavou Slovenskej republiky je chránené právo daňových subjektov na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní. Žiadny právny predpis neukladá daňovým subjektom povinnosť brániť sa proti nezákonnému postupu správcu dane výlučne v priebehu daňovej kontroly, alebo v priebehu daňového konania (a to aj odvolacieho konania upraveného v § 72 – 74 Daňového poriadku). **Ak správca dane či Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán pri ukladaní daní daňovým subjektom nepostupujú podľa zákona, nekonajú len v rozpore s článkom 59 ods. 2 Ústavy SR, ale tiež v rozpore s článkom 13 ods. 1 písm. a) Ústavy SR, podľa ktorého povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd.**

Vyrubenie dane dochádza k závažnému a intenzívnemu zásahu do jedného zo základných práv chráneného Dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý v článku 1 Dodatkového protokolu – Paríž, 20. 03. 1952 výslovne uvádza: „Každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré stanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva. Predchádzajúce ustanovenie však nebráni právu štátu prijímať zákony, ktoré považuje za nevyhnutné, aby upravid užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom alebo zabezpečil platenie daní alebo iných poplatkov a pokút.“

Stážovateľ nikdy nespochybňoval právo štátu na vykonanie daňovej kontroly alebo jeho právo na vyrubenie dane. Avšak na druhej strane je Ústavou Slovenskej republiky chránené jeho právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní a ak sa daňový subjekt rozhodne brániť proti ním namietanému nezákonnému postupu daňových orgánov v súdnom konaní, potom je aj v súdnom konaní chránené toto právo daňového subjektu a je ústavnou povinnosťou všeobecných súdov rozhodnúť o všetkých žalobných námietkach, a to aj o tých, ktoré v priebehu daňovej kontroly či daňového konania daňový subjekt neuplatnil.

Okrem iného vo svojej ústavnej sťažnosti spoločnosť N poukázala na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 362/2019 zo dňa 02. 04. 2020, v ktorom ústavný súd výslovne uvádza: „Z pohľadu ústavného súdu možno vo všeobecnej rovine konštatovať, že subjekty práva je prípustné zaťažiť daňovými, resp. poplatkovými povinnosťami len zákonom alebo na základe zákona (na rozdiel od ukladania iných povinností, ku ktorým môže dôjsť aj špecifickými prípadmi medzinárodných zmlúv a nariadení vlády). **Ustanovenie čl. 59 ods. 2 ústavy je vo svojej podstate ústavnou poistkou, účelom ktorej je znemožniť výkonnej moci (vláde a orgánom verejnej správy) ukladať fyzickým a právnickým osobám daňové, prípadne poplatkové povinnosti na základe vlastného uváženia s tým, že ukladanie takýchto povinností je výsadou zákonodarnej moci, a môže k nemu preto dôjsť len zákonom alebo na základe zákona**“ (bod 33).

„Inými slovami, možno konštatovať, že výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy veci vždy reštriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou či poplatkom zaťaženého subjektu výhodnejšia“ (bod 34).

Z tohto právneho stanoviska ústavného súdu podľa stážovateľky vyplýva, že správca dane nie je oprávnený výšku daňovej povinnosti po vykonanej daňovej kontrole stanoviť na základe vlastnej úvahy. Stážovateľka považuje výšku vyrubenej dane za základnú skutkovú či právnu okolnosť daňovým subjektom v odvolaní neuplatnenú, ktorá však má podstatný vplyv na výrok rozhodnutia (§ 74 ods. 2, druhá veta Daňového poriadku) a preto vzhľadom na článok 59 ods. 2 Ústavy SR zastáva názor, že je prioritnou a základnou povinnosťou odvolacieho orgánu (Finančné riaditeľstvo SR) v odvolacom konaní okrem

preskúvania odvolaním napadnutého rozhodnutia v rozsahu požadovanom v odvolaní, preskúmať aj výšku vyrubenej dane či určeného rozdielu dane, pretože tieto skutočnosti sa uvádzajú vo výroku rozhodnutia správcu dane. **Ak správca dane nesprávne vypočíta výšku vyrubenej dane či výšku rozdielu dane, potom táto skutočnosť má podstatný vplyv na výrok rozhodnutia.**

Keďže základnou zásadou správy daní je zásada zákonnosti (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku) a daňové subjekty požívajú ústavnú ochranu zákonnosti zásahov orgánov verejnej správy do svojej individuálnej, právom chránenej sféry (nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010) pri ukladaní povinností, t.j. aj vyrubení dane či určení jej rozdielu (čl. 13 a čl. 59 ods. 2 Ústavy SR), potom postup odvolacieho orgánu, ktorý nepreverí (nepreskúma) v odvo-

lacom konaní aj výšku vyrubenej dane, aj keď túto okolnosť daňový subjekt v odvolaní neuplatnil, pričom táto okolnosť má jednoznačne podstatný vplyv na výrok rozhodnutia (§ 63 ods. 3, písm. d) Daňového poriadku), nemožno v žiadnom prípade považovať za postup zákonný, t.j. vykonaný v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku.

### Uznesenie Ústavného súdu SR

Ústavný súd SR uznesením<sup>14</sup> ústavnú sťažnosť spoločnosti N odmietol. Vyššie uvedenú námietku o nezákonnom postupe správcu dane, odvolacieho orgánu a tiež všeobecných súdov v súvislosti s nesprávnym výpočtom dane ústavný súd posúdil nasledovne:

„Pokiaľ najvyšší súd v bode 45 odôvodnenia napadnutého rozsudku uviedol, že s námietkou stážovateľky o nesprávnom výpočte dane (výpočet dane v rozpore s § 22 zákona o DPH) sa krajský súd nemal povinnosť vyrovnáť, keďže stážovateľkou nebola uplatnená v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ústavný súd konštatuje, že predmetný záver najvyššieho súdu nekorešponduje so záverom vysloveným v uznesení najvyššieho súdu č. k. 55žf/69/2011 z 30. apríla 2012, na ktoré poukazuje stážovateľka a v zmysle ktorého je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli



Žiadny právny predpis neukladá daňovým subjektom povinnosť brániť sa proti nezákonnému postupu správcu dane výlučne v priebehu daňovej kontroly, alebo v priebehu daňového konania (a to aj odvolacieho konania upraveného v §§ 72 – 74 Daňového poriadku).

14 uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 584/2022



vznesené v správnom odvolacom konaní (tiež rozsudok najvyššieho súdu č. k. [5Sžf/75/2015](#) z 26. januára 2017). Ústavný súd však po oboznámení sa s rozsudkom krajského súdu zistil, že námietkou sťažovateľky o nesprávnom výpočte dane (obsiahnutou v správnej žalobe) sa krajský súd vecne zaoberal v bodoch 42 až 46 odôvodnenia jeho rozsudku, pričom **dospel k záveru, že sťažovateľke bola správne vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 15 731,17 eur**. Preto, hoci je sťažovateľkina námietka o povinnosti správneho súdu zaoberať sa aj žalobnými dôvodmi neprednesenými v odvolaní v daňovom konaní in abstracto správna, v okolnostiach veci ju krajský súd v konečnom dôsledku rešpektoval. Rovnako in abstracto vyslovený právny názor kasačného súdu nezodpovedajúci prejedikatúre preto nemá potenciál reálne zasiahnuť do označených práv sťažovateľky“ (bod 20).

V tejto súvislosti by som chcel poukázať na tú skutočnosť, že Ústavný súd SR vo svojej podstate nepreveroval, či bol výpočet vyrubu dane zo strany správcu dane vykonaný zákonným spôsobom, ale obmedzil sa výlučne na skúmanie, či sa žalobnou námietkou o nezákonnom výpočte dane zaoberal správny (krajský) súd. Keď z jeho rozsudku<sup>13</sup> zistil, že správny súd uznal výpočet výšky vyrubenej dane ako vecne správny, nevenoval tejto sťažostnej námietke ďalšiu pozornosť, a to bez ohľadu na to, že je nadovšetku pochybnosť zrejme, že správca dane pri vyrubení dane postupoval v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 ZDPH. Rozdiel dane v neprospech spoločnosti N predstavuje sumu **70 072,30 EUR**. Keďže vyrubená daň bola vo výške 15 731,17 EUR, pri správnom, t.j. zákonnom postupe správcu dane pri výpočte daňovej povinnosti by **výsledkom daňovej kontroly bol nadmerný odpočet v sume 54 341,13 EUR**. O túto sumu bola nezákonným postupom daňových orgánov a nesprávnym právnym posúdením zo strany všeobecných súdov spoločnosť N pripravená...

## Aplikačná prax všeobecných súdov v iných prípadoch

Vo svojej praxi pri zastupovaní daňových subjektov pri daňových kontrolách a v nasledujúcom súdnom konaní som sa opakovane stretol s nesprávnym výpočtom daňovej povinnosti zo strany správcu dane. Spoločnosť N vôbec nie je jedinou, ktorá preukázateľne utrpela majetkovú ujmu nezákonným postupom daňových orgánov. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej len „NSS SR“) sp. zn. **5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021**, ktorým NSS SR zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/26/2017 tak, že zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V danej veci správny súd, obdobne ako pri spoločnosti N, preskúmaval okrem iného aj zákonnosť výpočtu dane pri neuznaní oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do Maďarska. Postup správcu dane bol ten istý – za základ dane pre jej vyrubenie zoberal celkovú sumu protihodnoty, ktorú daňový subjekt mal prijať od svojich maďarských odberateľov, pričom túto protihodnotu neznižil o daň, ako to ukla-

dá ustanovenie § 22 ods. 1 ZDPH. Daňový subjekt v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane uviedol iné odvolacie námietky, pričom nesprávnu, resp. nezákonným spôsobom vypočítanú výšku dane namietal až v podanej žalobe. Správny súd žalobu zamietol s tým, že „žalobca spôsob výpočtu dane v odvolacom konaní nenamietal“ a že „mal možnosť v odvolacom konaní uplatniť všetky svoje námietky – v odvolacom konaní má odvolávajúci sa právo namietat všetky skutočnosti, ktoré sú podľa jeho názoru sporné.“ S takýmto právnym posúdením zrejmej nezákonnosti správcu dane pri výpočte sumy vyrubenej dane žalobca nesúhlasil a proti rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť. NSS SR vo vyššie citovanom rozsudku<sup>15</sup> prijal nasledujúci záver:

„Podľa ustanovenia § 74 ods. 2 daňového poriadku, žalovaný primárne preskúmava napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom odvolaním s tým, že ak pri preskúvaní vyjdú najavo skutkové alebo právne okolnosti, ktoré účastník konania nenamietal, pokiaľ tieto majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán (žalovaný) na ne pri rozhodovaní prihliadne. Z uvedeného je zrejme, že žalovaný nie je viazaný rozsahom odvolania, teda **v odvolacom konaní neplatí koncentračná zásada** a v prípade, pokiaľ zistí skutočnosti majúce vplyv na zákonnosť výroku napadnutého rozhodnutia správcu dane tak na ne ex offio prihliadne. Uvedené má svoje ratio a to s poukazom na samotný účel daňového konania, ktorým je zisťovanie, preverovanie základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre zákonné (správne) určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu“ (bod 43).

„Kasačný súd však zastáva názor, že **samotná výška dane, ktorá je daňovému subjektu vyrubená na základe výsledkov daňovej kontroly a následne uskutočneného vyrubovacieho konania je takou skutočnosťou, ktorej zákonnosť by mala byť odvolacím orgánom (žalovaným) preverená ex offio a to bez ohľadu na to, či túto skutočnosť daňový subjekt v odvolaní namietal alebo nie**. Je potrebné si uvedomiť, že daňový subjekt ani nemusí vedieť, či správca dane vyrubenú daňovú povinnosť určil správne, keď je namieste správnosť jej výšky prezumovať. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na základnú zásadu správy daní, ktorou je jednoznačne zákonnosť, čo okrem iného znamená zákonné určenie výšky rozdielu dane“ (bod 44).

V rozpore s týmto právnym názorom NSS SR však postupoval Krajský súd v Prešove v identickej veci<sup>16</sup> iného daňového subjektu. V danom prípade daňový subjekt tiež prvýkrát namietal nezákonnosť výpočtu dane pri neuznaní oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Na pojednávaní právny zástupca žalobcu dokonca poukazoval na vyššie citovaný právny názor NSS SR, avšak správny súd bez bližšieho odôvodnenia považoval výpočet daňovej povinnosti vykonaný správcom dane za správny. Daňový subjekt podal proti tomuto rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, o ktorej nebolo do dnešného dňa rozhodnuté. ■

Účelom tohto článku je prostredníctvom poukázania na zrejmy nezákonný postup daňových orgánov pri stanovení výšky vyrubenej dane v konkrétnom prípade vytvoriť priestor na širšiu diskusiu o tom, akým spôsobom v záujme prevencie pred vznikom súdnych sporov vykladať ustanovenie § 74 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku o skutkových či právnych okolnostiach, ktoré daňový subjekt v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane neuplatní, ale ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, a teda by ich mal odvolací orgán preverovať ex offio.

15 rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/44/2019

16 rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/69/2019



# Pokračujeme v dobre nastavenej stratégii vymáhania



**JUDr. Tomáš Plžik**  
Finančné riaditeľstvo  
Slovenskej republiky

Pracuje na Finančnom riaditeľstve Slovenskej republiky ako generálny riaditeľ sekcie vymáhania a exekúcie. V jeho gescii je primárne zabezpečenie koncepcnej, metodologickej a analytickej činnosti v oblasti vymáhania daňových a nedanových nedoplatkov vrátane medzinárodnej spolupráce, koordinácia daňových exekúcií a príprava stratégie daňovej politiky finančnej správy na úseku vymáhania.

**Daňová exekúcia už dávno nie je len o „predávaní“ majetku daňových dlžníkov. Ide o efektívny nástroj plnenia štátneho rozpočtu v kompetencii daňových exekútorov, reflektujúci základné priority ekonomického fungovania štátu. V kontexte boja proti daňovým podvodom a únikom je daňovú exekúciu možné považovať za efektívny, preventívny ako aj akčný nástroj.**

**Článok približuje základné princípy a pravidlá, najefektívnejšie nástroje daňového exekútora, ako aj postavenie daňového dlžníka a jeho práva v konaní pred správcom dane. Zároveň zdôrazňuje možnosti daňových exekútorov presahujúce hranice Slovenska v rámci cezhraničnej spolupráce s inými finančnými a daňovými správami.**

Štátny rozpočet je aktuálne jednou z ústredných tém mnohých odborných diskusií. Tieto sa odôvodnene zameriavajú na výdavkovú časť štátneho rozpočtu, no rovnako dôležité je zabezpečenie plnenia príjmovej časti štátneho rozpočtu, čo je jednou z hlavných úloh finančnej správy.

Finančná správa prešla za posledné tri roky viacerými modernizačnými procesmi, zameranými okrem iného na podporu dobrovoľného plnenia daňových povinností, sprístupnenie a uľahčenie plnenia týchto povinností daňovým subjektom, rýchly prístup k informáciám. Uvedené sa výrazne premietlo do tzv. proklientskeho prístupu finančnej správy, a čo je mimoriadne pozitívne, celkovo aj do efektívnejšieho výberu daní. Napriek úsiliu orgánov finančnej správy a proklientskeho prístupu, daňové subjekty často svoju daňovú povinnosť neuhradia a dostávajú sa tak do pozície daňových dlžníkov. Nedoplatky na daniach sú povinní vymáhať daňoví exekútori, pôsobiaci na daňových úradoch. Ich základným poslaním je naplňovať príjmovú časť štátneho rozpočtu, a zároveň zabezpečiť, aby každý daňový subjekt zaplatil zo svojho príjmu svoj spravodlivý podiel.

Daňová exekúcia je neoddeliteľnou súčasťou správy daní a plynule nadväzuje na činnosť oddelení registra a oddelení správy daní a na úkony daňových kontrolórov. Pozitívny výsledok vymáhania závisí jednak od existencie exekúciou postihnuteľného majetku, zároveň od rýchleho konania daňového exekútora.

Dlhodobým cieľom finančnej správy v oblasti vymáhania je dať daňovému exekútorovi k dispozícii IT nástroje a aplikácie poskytujúce komplexné informácie o majetkovej situácii dlžníka, o indikátoroch

finančného zdravia, s potenciálom avizovať zníženu platobnú schopnosť vo veľmi krátkom časovom horizonte, resp. bezprostredne. Počas posledných rokov prešiel proces daňovej exekúcie nielen výraznými legislatívnymi zmenami, ale aj výraznou modernizáciou a elektronizáciou. Najvýznamnejším míľnikom bolo zavedenie elektronickej komunikácie s bankami v roku 2013, využívanie nielen na zistenie existencie účtov daňových dlžníkov, ale od roku 2018 aj na elektronické doručovanie rozhodnutí, prípadne iných dokumentov bankám. Týmto došlo k mimoriadne rýchlemu prístupu k dátam a údajom nevyhnutným pre úspešné vymáhanie, ako aj ku skráteniu samotného exekučného konania, čo je aj v prospech samotných dlžníkov, najmä pokiaľ ide o zrýchlené odblokovanie účtov pri zastavení konania.

Spôsoby vymáhania nedoplatkov striktnie definuje zákon č. 563 /2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“).

Mechanizmus daňovej exekúcie, realizovanej v rámci daňového exekučného konania, je nastavený resp. zákonom upravený, v zmysle základných zásad správy daní, a to ochrany záujmov štátu ako aj ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Začatím daňového exekučného konania dochádza bezprostredne k zablokovaniu postihovaného majetku, napr. peňažných prostriedkov na účte daňového dlžníka do výšky vymáhaného nedoplatku. K blokácii dochádza bez predchádzajúceho informovania daňového dlžníka, a to z logických dôvodov – aby dlžníkovi nebol daný žiadny priestor pre zbavenie sa majetku alebo presun majetku na inú osobu, čo by predstavovalo zákonnú prekážku pre vedenie daňového exekučného konania a výkon daňovej exekúcie.

S cieľom ochrany práv dotknutého dlžníka ako aj s cieľom poskytnúť dlžníkovi možnosť podať v rámci konania opravný prostriedok, ktorým je odvolanie, dochádza bezodkladne po zablokovaní majetku k doručeniu daňovej exekučnej výzvy. Na základe nej má dlžník jednak už spomenutú možnosť podať odvolanie, konkrétne ak nastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhateľnosti, prípadne sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná. Zároveň má daňový dlžník možnosť uhradiť vymáhaný nedoplatok v lehote nie kratšej ako 8 dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy. Je teda podstatné upozorniť na fakt, že aj po začatí daňového exekučného konania a blokácii majetku dlžníka má tento možnosť nedoplatok uhradiť a vyhnúť sa tak reálnemu postihnutiu majetku v rámci daňovej exekúcie. Daňový dlžník má po celý čas konania k dispozícii všetky údaje potrebné k realizácii platby, prístup na svoj „osobný účet daňového subjektu“, ako aj kontakt na príslušného daňového exekútora.

V prípade postihovania peňažných prostriedkov na účtoch v bankách, ak má daňový dlžník snahu uhradiť vymáhaný nedoplatok, je mu to umožnené v rámci jednoduchého úkonu – stačí zrealizovať platobný príkaz na poukázanie blokovaných peňažných prostriedkov na uvedený daňový exekučný účet a banka je povinná tento príkaz zrealizovať. Takéto smerovanie platby je však jediné, ktoré banka dlžníkovi vo vzťahu k blokovaným peňažným prostriedkom umožní. K zjednodušeniu došlo pred pár rokmi, kedy bola odstránená povinnosť dlžníka predložiť banke aj súhlas príslušného daňového úradu na takýto príkaz.

Z hľadiska efektivity je najúčinnnejším spôsobom daňovej exekúcie už spomenuté prikázanie pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb. Ďalšími často využívanými spôsobmi výkonu daňovej exekúcie sú predaj hnutelných vecí, nehnuteľností, zrážky zo mzdy, prikázanie iných peňažných pohľadávok, odobratie peňazí v hotovosti a iných vecí, pri ktorých nedochádza k predaju. Najmä pri poslednom spôsobe daňovej exekúcie je nevyhnutné pôsobenie a prítomnosť daňových exekútorov v teréne, čo na základe dosahovaných výsledkov pozitívne prispieva k budovaniu povedomia slovenskej verejnosti o činnosti daňových exekútorov, a k zmene správania dlžníkov. Tí v snahe vyhnúť sa istému druhu verejnej hanby, ktorú mnohým dlžníkom spôsobuje opakovaná prítomnosť daňových exekútorov na ich prevádzkach, nedoplatok uhradia resp. svoje ďalšie daňové povinnosti splnia riadne a včas.

Novela daňového poriadku, účinná od roku 2020, priniesla nový spôsob daňovej exekúcie, ktorým je zadržanie vodičského preukazu. Do konca septembra 2023 bolo začatých 10 403 daňových exekúcií zadržaním vodičského preukazu, s prínosom do štátneho rozpočtu vo výške 3,8 milióna eur. Ide o spôsob vymáhania, ktorý je využívaný pri daňových dlžníkoch – fyzických osobách a popri represívnom charaktere má aj silný preventívny účinok.

Trend v rámci európskych finančných správ, reflektujúci viaceré, častokrát paralelne prebiehajúce krízy znižujúce ekonomickú silu daňových subjektov, je rozlišovať medzi daňovými dlžníkmi, ktorí daňové pohľadávky z objektívnych dôvodov zaplatiť nemôžu a dlžníkmi, ktorí sa plateniu daní zámerne vyhýbajú, v mnohých prípadoch vykazujúc až podvodné správanie. V súlade s uvedeným je nastavená aj samotná stratégia vymáhania, zohľadňujúca okrem iného aj index daňovej spoľahlivosti daňových subjektov. Daňový poriadok stanovuje pre daňového exekútora základnú zákonnú povinnosť vymáhať

daňový nedoplatok, pričom nerozlišuje medzi druhom dane či samotnou výškou nedoplatku. Zároveň však v rámci zákonného rámca ponecháva priestor pre nastavenie efektívneho a cieleného prístupu. V prípade spolupracujúcich a komunikujúcich daňových dlžníkov s určeným indexom daňovej spoľahlivosti A alebo B, daňoví exekútori využívajú v rámci zabezpečenia úhrady daňového dlhu menej invazívne, tzv. mäkké úkony, napríklad zriadenie záložného práva na zabezpečenie úhrady daňového nedoplatku, kontaktovanie dlžníka či jeho predvolanie na daňový úrad. Navyše vzhľadom na možnosť, podotýkame nie povinnosť správcu dane vyzvať daňového dlžníka na úhradu nedoplatku v náhradnej lehote, finančná správa v rámci cieleného prístupu, identifikovala úzky okruh daňových dlžníkov, ktorí si vzhľadom na dobrú platobnú disciplínu v minulosti zaslúžia poskytnutie možnosti uhradiť nedoplatok ešte pred tým ako daňový exekútor začne konanie.

Naproti tomu, pri dlžníkoch, ktorí sa vedome snažia svojim daňovým povinnostiam vyhýbať, finančná správa aplikuje výrazne razantný prístup. V prípade rizikových daňových subjektov, ktorých správanie vykazuje známky často až podvodného konania, dochádza napr. k zabezpečeniu majetku vo výrazne skorej fáze správy daní, a to ešte pred vznikom samotného dlhu, ak je dôvodná obava následnej nevykonalnosti ešte nevyrubenej príp. nesplatennej dane.

Popri zákonných nástrojoch, IT aplikáciách a technickému vybaveniu, je základným pilierom úspešnej daňovej exekúcie stabilný a odborne zdatný tím daňových exekútorov (cca. 240). Vzhľadom na výrazný prínos daňových exekútorov do štátneho rozpočtu, je snahou finančnej správy počet jej príslušníkov pre oblasť vymáhania postupne navýšiť. Už len v porovnaní s českými kolegami je oblasť vymáhania v slovenských podmienkach personálne veľmi poddimenzovaná (v ČR cca. 990). Daňoví exekútori k vymáhaniu pristupujú veľmi aktívne, hospodárne a s plným pracovným nasadením a tak prinášajú do štátneho rozpočtu milióny eur. Skutočnosť, že nejde len o sebavedomé deklarácie, dokazujú výsledky.

Ku koncu septembra 2023 finančná správa vymohla 244 miliónov eur. Pre porovnanie, za rovnaké obdobie roku 2019 bolo vymožených 193 miliónov eur, v roku 2021 to bolo 219 miliónov eur a v roku 2022 229 miliónov eur. Medziročný nárast zaznamenáva finančná správa teda každý rok. Aj to je dôkazom, že tak ako celkový výber daní má pozitívny trend, rovnako rastúci trend je jednoznačný pri vymáhaní nedoplatkov a odzrkadľuje dobre nastavenú stratégiu vymáhania a celkový manažment dlhov na daniach. Keďže finančná správa už niekoľkokrát po sebe naplnila svoje ambiciózne ciele, verí, že v roku 2023 bude v tomto pozitívnom trende pokračovať a opätovne dosiahne vynikajúce výsledky.

Faktom je, že finančná správa eviduje značný objem tzv. nevykonalných nedoplatkov, u ktorých najmä vzhľadom na majetkovú situáciu dlžníka, nie je vymáhanie úspešné resp. nie je vôbec možné. Najväčšiu množinu nevykonalných nedoplatkov tvoria nedoplatky na dani z pridanej hodnoty (cca 71 %). Z pohľadu dorubenej dane po kontrole, táto skupina tvorí až 64 % z celkového objemu nevykonalných nedoplatkov.

Avšak finančná správa aj v prípade dočasne nevykonalných nedoplatkov vyvíja maximálne úsilie. Daňoví exekútori sú povinní v pravidelných intervaloch preverovať, či sa dlžníkove pomery nezmenili a či existujú podmienky pre začatie konania. Zároveň majú k dispozícii nástroje, ktoré ich automaticky informujú

o skutočnostiach, že dlžník nejaký majetok nadobudol – konkrétne pri nehnuteľnostiach, ako aj v rámci medzinárodného vymáhania, kde k dochádza k automatickým notifikáciám vo vzťahu k žiadostiam o refundácie na DPH, ktoré je možné postihnúť a presmerovať do štátneho rozpočtu nášho štátu.

V prípadoch, kedy ide o nedoplatky staršie ako 5 rokov (počítané od ich vzniku), spĺňajúce zároveň podmienky definované v § 83 Daňového poriadku pre kvalifikáciu dočasnej nevyožiteľnosti, tieto postupuje správca dane v súlade s § 86 Daňového poriadku na Slovenskú konsolidačnú a.s. (ďalej len „SK a.s.“). Výsledky úkonov zo strany SK a.s., pohybujúce sa na úrovni cca 2-% inkasa z celkového objemu postúpených nedoplatkov, vrátane postúpených nedoplatkov subjektov v konkurze a v likvidácii, ukazujú, že predpoklad vymožitelnosti je aj pri zmene veriteľa minimálny.

Finančná správa sa tiež špeciálne zameriava na skupinu daňových dlžníkov s nedoplatkom nad 1 mil. eur, ktorých eviduje cca 600. Zároveň detegovala potrebu prijať aj isté zmeny v legislatívnej oblasti, ktoré by spolu s existujúcimi nástrojmi pomohli efektívnejšie znížiť evidovaný nedoplatok u tejto skupiny.

Finančná správa často reaguje na neopodstatnenú kritiku ohľadom nízkej aktivity vo vzťahu k podávaniu návrhov na vyhlásenie konkurzu či návrhov na výmaz obchodnej spoločnosti. Z pohľadu vymáhania nedoplatkov je podávanie návrhov na vyhlásenie konkurzu využívané náležite a dostatočne, prioritne v súlade so zásadou zákonnosti a zásadou efektívnosti a hospodárnosti. Z objektívnych dôvodov však ide vždy o sekundárne využitie tohto nástroja, dalo by sa povedať až o akúsi poslednú možnosť. Navyše, aj v prípadoch, ktoré finančná správa vyhodnotí ako účelné a prínosné pre podanie návrhu na konkurz, môže byť tento zo strany súdu zamietnutý (napr. absencia druhého veriteľa, ktorého úpadca v záujme vyhnutia sa konkurzu narýchlo uspokojí a iné). Návrh na vyhlásenie konkurzu nie je v žiadnom prípade akýsi „všielik“ na riešenie daňových nedoplatkov, keďže primárnym cieľom konkurzu je uspokojenie veriteľov v rámci speňaženia majetku úpadcu. Snahou finančnej správy nie je hromadne posilať dlžníkov do konkurzu a tým im v zásade dopomôcť k ich zániku a očisteniu sa od dlhov. Uvedené reflektuje celoeurópsky trend v rámci finančných správ. V tomto smere je potrebné upriamiť pozornosť aj na zákonnú povinnosť (a s tým súvisiacu trestnoprávnu zodpovednosť) štatutárov za včasné podanie návrhu na vyhlásenie konkurzu - § 11 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. Dlžník, ktorý je právnickou osobou, je povinný podať návrh na vyhlásenie konkurzu do 30 dní, od kedy sa dozvedel alebo sa pri zachovaní odbornej starostlivosti mohol dozvedieť o svojom úpadku. Túto povinnosť v mene dlžníka má rovnako štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu dlžníka, likvidátor dlžníka a zákonný zástupca dlžníka.

Finančná správa v individuálne vyhodnotených prípadoch využíva možnosť podať aj podnet na výmaz obchodnej spoločnosti z obchodného registra. V zmysle najlepšej možnej ochrany záujmov štátov finančná správa po tejto možnosti siaha veľmi citlivo,

s individuálnym prístupom a komplexným zvážením konkrétneho prípadu. Zánikom obchodnej spoločnosti – daňového dlžníka dochádza k zániku samotných nedoplatkov, a to zo zákona. Uvedený nástroj v žiadnom prípade nemôže byť aplikovaný celoplošne, alebo nadmerne – len so zámerom znížiť vykazovaný objem nedoplatkov. Nie je správne, aby finančná správa resp. daňoví exekútori boli stavaní do pozície akéhosi „upratovača“ podnikateľského prostredia vo vzťahu k obchodným spoločnostiam, u ktorých je z dôvodu neplnia povinností predpoklad pre ich výmaz z obchodného registra a následný zánik. Navyše, podnetmi správcu dane na vyššie uvedené osobitné konania, môže v niektorých prípadoch hroziť aj riziko narušenia neukončeného trestného konania, prípadne iného súdneho konania, dokonca aj výkonu prebiehajúcej daňovej kontroly.

Popri dosiahnutých výsledkoch, finančná správa kontinuálne vyvíja snahu nastúpený pozitívny trend udržať a procesy zlepšovať. V spolupráci s Ministerstvom financií SR pripravuje legislatívne zmeny, ktorých cieľom je modernizácia a zvýšenie flexibility procesov daňovej exekúcie, ako napríklad zavedenie elektronických dražieb. Zároveň finančná správa sleduje aj najmodernejšie trendy a pokračujúce diskusie o tom, ako postihovať aj nové (digitálne) formy majetku, akými sú napríklad kryptoaktíva.

Možnosti daňových exekútorov vymôcť nedoplatky nie sú limitované ani hranicami Slovenskej republiky. Orgány finančnej správy majú možnosť požiadať o vymáhanie nedoplatkov iné členské štáty EÚ, ktoré sú za splnenia podmienok daných právom EÚ, oprávnené postihnúť majetok či príjem našich dlžníkov, nachádzajúci sa na území ich krajiny. Toto je možné nezávisle od skutočnosti, kde sa samotný daňový dlžník aktuálne nachádza alebo sídli. Medzinárodné vymáhanie je tak mimoriadne efektívnym nástrojom prinášajúcim nemalé finančné prostriedky do štátneho rozpočtu, ako aj nástrojom v boji proti vyhýbaniu sa plateniu daní. Keďže medzinárodné vymáhanie funguje na princípe vzájomnej dôvery medzi jednotlivými členskými štátmi EÚ, ako aj na princípe reciprocity, orgány finančnej správy sa často ocitajú v pozícii dožiadaného orgánu, poskytujúceho pomoc iným finančným správam a tak pozitívne prispievajú k napĺňaniu štátnych rozpočtov iných krajín.

V rámci EÚ je kladený osobitný dôraz na spoluprácu finančných správ v oblasti DPH, ako aj na výmenu informácií. Zo stany finančnej správy boli dôslednou analýzou identifikované viaceré nástroje a zdroje informácií využiteľné pre účely medzinárodného vymáhania. Tieto sú daňovými exekútormi efektívne využívané za účelom iniciovania žiadosti o vymáhanie a zintenzívnenie vzájomnej spolupráce v tejto oblasti. V rámci EÚ patrí slovenská finančná správa medzi tie krajiny, ktoré pristupujú k medzinárodnému vymáhaniu vysoko proaktívne.

Finančná správa verí, že vďaka usilovnej práci daňových exekútorov, ako aj efektívnej spolupráci útvarov v rámci celej organizácie, budú výsledky vo vymáhaní daňových nedoplatkov aj naďalej napredovať. ■

Výsledky vymáhania dosiahnuté za posledné roky sú jednoznačným dôkazom toho, že stratégia vymáhania dobrovoľne neuhradených daňových povinností je nastavená efektívne. Snaha byť o krok vpred pred tými, čo svoje daňové povinnosti zámerne neplnia, kráčanie s dobou elektronizácie a modernizácie, determinovanie rezerv a ich pretavenie do cieľných úkonov daňových exekútorov, za reflektovania európskych trendov je cestou prinášajúcou želané ovocie – peňažné prostriedky do štátneho rozpočtu.

# Najvyšší správní soud České republiky

## Preukázanie hmotnoprávných podmienok nároku na odpočítanie DPH

Požiadavka správcu dane na predloženie menného zoznamu pracovníkov dodávateľov



Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 22/2022-92 z 11. 9. 2023



Prejudikatúra NSS ČR:  
4Afs 89/2021-74



Právne predpisy:  
§ 72 ods. 1 zákona 234/2004 Sb.  
§ 73 ods. 1 zákona 234/2004 Sb.  
§ 92 zákona č. 280/2009 Sb.

### Obsah rozhodnutia

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **KOLASOL s.r.o.**, se sídlem Slovanské údolí 233/16, Plzeň, zast. JUDr. Zdeňkem Veberem, advokátem se sídlem Purkyňova 593/10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, čj. 7979/21/5300- 21441–712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2022, čj. 57 Af 16/2021-58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2022, čj. 57 Af 16/2021-58, se ruší.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, čj. 7979/21/5300-21441–712599, se **ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **32 684 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věc

1. Předmětem sporu v dané věci je prokázání hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH. Především se zde Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda lze daňovému subjektu odepřít odpočet na DPH z důvodu nedoložení jmenného seznamu zaměstnanců dodávatele žalobcu (odběratelů).
2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) platebními výměry a dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2020, čj. 36909/20/2301-51522-402477 a čj. 37052/20/2301-51522-402477, a ze dne 22. 1. 2020, čj. 66369/20/2301-51522-402477, čj. 66639/20/2301-51522-



Najvyšší správní soud ČR sa v danej veci predovšetkým zaoberal otázkou, či v súvislosti s preukazovaním hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH možno daňovému subjektu odoprieť nárok na odpočet DPH z dôvodu nedoloženia menného zoznamu zamestnancov jeho dodávateľov.



402477 a čj. 66807/20/2301-51522-40247, vyměřil a doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2016 až únor 2017 v celkové výši 3 928 616 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 527 204 Kč. **Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH, jelikož neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně neprokázala přijetí plnění v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech zejména od deklarovaných dodavatelů Kopacil plus s.r.o., WORTOX spol. s r.o., MARZOM s.r.o. Proti výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil.** Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že žalovaný ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí uvedl nesprávné datum vydání přezkoumávaných výměrů (25. 2. 2019). Ze záhlaví žalobou napadeného rozhodnutí a čísel jednacích těchto výměrů ve výroku je však zřejmé, že se jedná pouze o formální nepřesnost (není pochyb o tom, které výměry žalovaný přezkoumal).

- 3. Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Plzni, který shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl.** Dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Námitky, že napadené rozhodnutí nemělo oporu ve spisu a že závěry žalovaného vyplývají z jeho neznalosti obchodní praxe, nesměřovaly do oblasti nepřezkoumatelnosti. Žalovaný netvrdil, že deklarovaný dodavatel nemohl plnění dodat pouze proto, že neměl internetové stránky. Krajský soud shledal nedůvodnou i námitku, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalobkyni s dokazováním v rámci odvolacího řízení seznámil a nebylo třeba ji seznamovat opakovaně. Žalovaný nehodnotil věc právně odlišně od správce daně. **K podstatě sporu, tedy prokázání nároku na odpočet DPH, krajský soud konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňového řízení měnila svá tvrzení o charakteru přijatých plnění. V řízení před správcem daně tvrdila, že šlo o práce při zpracování výrobků. V odvolacím řízení tvrdila, že šlo o poskytnutí pracovníků. Žalovaný tedy nemohl pochybit, když trval na**



Žalovaný podle názoru krajského soudu nemohl pochybit, keď trval na tom, aby žalobkyňa preukázala, ktorí pracovníci jej boli poskytnutí, pokiaľ práve v poskytnutí pracovníkov malo spočívať plnenie deklarovaných dodávateľov.



Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyňa (ďalej „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť.

**tom, aby žalobkyně prokázala, kteří pracovníci jí byli poskytnuti, pokud právě v poskytnutí pracovníků mělo spočívat plnění deklarovaných dodavatelů.** I pokud plnění spočívalo v dodání služeb, daňové orgány nevedly dokazování nesprávným směrem. Práci totiž museli vykonat konkrétní pracovníci. Ke zjištění rozsahu bylo nezbytné se zabývat i počtem pracovníků. Předložení seznamu pracovníků nebylo jediným způsobem, kterým mohla žalobkyně unést své důkazní břemeno.

- 4. Krajský soud dále konstatoval, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, a to neunesla.** V řízení zůstalo sporné i to, zda vůbec a které osoby zpracovaly výrobky pro žalobkyni. Žalobkyně nemusela prokázat subdodavatele plnění, nýbrž pouze to, že plnění skutečně obdržela v souladu s daňovými doklady. Žalovaný neoznačil dodavatele za rizikové, jak tvrdí žalobkyně. Námitky vyvracející podezřelost fungování dodavatelů nemohou vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. **Krajský soud dodal, že písemné smlouvy či formální doklady (např. kontrolní hlášení) nejsou způsobilé prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění.** Odkazy žalobkyně na judikaturu NSS, dle které správce daně musí řádně odůvodnit, pokud stejné transakce posoudí různě, nejsou příléhavé. **Závěrem soud shrnul, že žalobou napadené rozhodnutí nestojí pouze na prokázání konkrétního dodavatele plnění, nýbrž také na tom, zda žalobkyně vůbec deklarované plnění přijala od třetí osoby v rozsahu a předmětu uvedeném na daňovém dokladu.** Tím se posuzovaná věc liší od usnesení Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19, *Vikingo*, a rozsudků z 9. 11. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet*.

## II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

- 5. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „sěžovatelka“) kasační stížnost.** V ní nejprve zdůraznila, že předmětem zdanitelného plnění bylo poskytování služeb, tj. prací odpovídajících jednotlivým daňovým dokladům. Dále namítla, že si krajský soud v argumentaci odporuje. V bodech 58. až 60. napadeného rozsudku uvedl, že není pravdou, že daňové orgány vyžadovaly poskytnutí jmenného seznamu pracovníků, jako jediného možného důkazního prostředku.

V bodech 64., 65., 69. nebo 72. se naopak ztotožnil se závěry žalovaného v tom, že stěžovatelka evidenci pracovníků nepředložila, tudíž neunesla své důkazní břemeno. Dále namítla, že její dodavatelé z transakcí odvedli DPH a daňové orgány ponechaly dodavatelům daň na výstupu. Odepřením nároku na odpočet tak došlo k narušení neutrality daně, resp. ke dvojímu zdanění, a porušení zásady zákazu libovůle dle § 8 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že by tuto námitku ve správním řízení neuplatnila, jak tvrdí krajský soud v bodě 85. napadeného rozsudku.

- 6. Stěžovatelka k podstatě sporu namítá, že požadavek na předložení jmených seznamů pracovníků je nesplnitelný. Předmětem smlouvy totiž nebylo dodání konkrétního počtu pracovníků, nýbrž služby. Cena se odvíjela od položkové ceny výrobků a jejich počtu, nikoliv od odpracované doby a sazby za práci.** Požadavek na doložení seznamů zaměstnanců dodavatelů tak odporuje obchodní praxi. Stěžovatelka doložila rozsah plnění v podobě konkrétního výrobku, množství a jednotkové ceny. **Seznam pracovníků není schopná doložit, jelikož práce provedli subdodavatelé. Sama plnění rovněž nemohla provést, jelikož neměla dostatečný počet zaměstnanců.** Požadavky daňových orgánů jsou v rozporu s usnesením SDEU ve věci Vikingo. Daňové orgány i krajský soud nehodnotí důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Stěžovatelka nemohla uzavřít konkrétnější smlouvu z důvodu rozličnosti plnění. V kombinaci s daňovými doklady, přílohami a úhradami však tyto důkazy tvoří ucelený obraz o průběhu obchodních případů. Krajský soud ze seznamu pracovníků odběratele, obchodní korporace KOMA Tachov, nesprávně dovodil, že je vedení těchto seznamů v obchodní praxi běžné. Vycházel navíc z evidence osob vstupujících do areálu dodavatele, jenž není relevantní. **Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Trvá na svém žalobním tvrzení, že pokud dojde k rozšíření argumentace o nové skutečnosti (právní či skutkové), je potřeba s těmito závěry seznámit daňový subjekt. Nadále shledává oporu pro své tvrzení v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, Strojmetal. V souladu rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2020 Sb. NSS, Kemwater ProChemie, který navázal na rozsudek SDEU v téže věci, platí, že samotné neidentifikování konkrétního dodavatele samo**



Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd si v napadnutom rozsudku neodporuje.



**Sťažovateľka k podstate sporu namieta, že požiadavka na predloženie menných zoznamov pracovníkov je nespĺniteľná. Predmetom zmluvy totiž nebolo dodanie konkrétneho počtu pracovníkov, ale služby.**

**o sobě nepostačuje pro odepření nároku na odpočet DPH.** Dodavatelé stěžovatelky přitom museli být plátcí DPH. Cena plnění totiž překročila výši pro registraci k DPH.

- 7. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že si krajský soud v napadeném rozsudku neodporuje. Daňové orgány po stěžovatce nikdy nepožadovaly předložení jmeného seznamu pracovníků jakožto jediného možného důkazu.** Na plnění pro odběratele se podíleli i zaměstnanci stěžovatelky. Při stanovení rozsahu proto nelze vyjít z údajů od odběratele. Žalobou napadené rozhodnutí nebylo založeno na tom, že stěžovatelka nepředložila seznam pracovníků. Jednalo se pouze o jeden z možných důkazů. Není vyloučené, že se na plnění podíleli také subdodavatelé. To však stěžovatelka neprokázala. **Správce daně se subdodavatele pokusil zjistit za pomoci výsledků jednání dodavatelů. Nebyl však úspěšný. Stěžovatelka se proto ocitla v důkazní nouzi.** V průběhu řízení rovněž změnila tvrzený předmět plnění. Námitka narušení neutrality daně nemíří na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka pouze nesouhlasí se závěry krajského soudu. **Žalovaný se také ztotožňuje s krajským soudem v tom, že v nyní posuzované věci není rozhodné, jak dodavatelé začíteli dotčená plnění. To by mohlo být rozhodné při posuzování možného podvodu na DPH.** Deklarování dodavatelé jsou nekontaktní, tudíž u nich nebylo možné ověřit uskutečnění plnění. Jejich jednání jsou cizí státní příslušníci, které se nepodařilo dohledat. Dodavatelé mají milionové nedoplatky na dani. Daňové povinnosti dodavatelů jsou však předmětem samostatného řízení a na unesení důkazního břemene stěžovatelky nemají vliv (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24).
- 8. K námitkám ohledně nespĺniteľného dôkazného standardu žalovaný odkazuje na napadený rozsudek a ztotožňuje se se závěry krajského soudu. Formální doklady nemohly prokázat faktické uskutečnění plnění. Tvrzení stěžovatelky, že nemohla uzavřít konkrétnější smlouvy, se mýjí s meritem sporu. Stěžovatelka žádnou smlouvu s dodavatelem WORTEX a Kopacil nepředložila. Smlouva s MARZOM je velice obecná. Ve věci však nejsou smlouvy podstatné, jelikož pouze těmi nemohla**

stěžovatelka unést své důkazní břemeno. Předložení daňového dokladu automaticky nevede ke splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Stěžovatelka musí rovněž prokázat naplnění hmotněprávních podmínek. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že sama fiktivnost plnění nebrání uznání nároku na odpočet daně v případě, že nedojde k narušení neutrality, a odkazuje se na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83, STIM. Námitku, že v rozporu s negativní teorií důkazní měla stěžovatelka prokazovat, že plnění nemohla provést vlastními silami a musela tak využít dodavatelů, neuplatnila stěžovatelka v žalobě. Je proto nepřípustná, popř. nedůvodná. Daňové orgány k tomuto stěžovatelu nikdy nevyžily.

**9.** Žalovaný dále tvrdí, že seznam pracovníků společnosti KOMA TACHOV (odběratele), bez uvedení příslušnosti k pracovníkům k jednotlivým dodavatelům, nemůže prokázat, že někteří pracovníci byli dodání právě deklarovanými dodavateli. Ti v rozhodném období nedisponovali zaměstnanci, či jich neměli dostatek. Ani jeden z registrovaných zaměstnanců dodavatelů se nenacházel seznamu odběratele. Není z něj možné dovodit ani rozsah plnění, jelikož neobsahuje odpracované hodiny ani přehled konkrétních prací. Daňové orgány nebyly povinny vyvrátit, že se na seznamu nevyskytovali zaměstnanci subdodavatele. Stěžovatelka opakovaně konstatuje pochybení daňových orgánů stran dokazování. Důkazní břemeno však tíží stěžovatelku. Stěžovatelka se mylí, pokud tvrdí, že krajský soud dospěl k závěru, že vedení jmenných seznamů je v obchodní praxi běžné. Krajský soud se k tomu vyjádřil pouze okrajově v tom směru, že seznam společnosti KOMA TACHOV znevěrohodňuje tvrzení stěžovatelky. Námitka je navíc bezpředmětná, jelikož se daňové orgány nevyjadřovaly k tomu, zda je vedení těchto seznamů na trhu běžné. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný odkázal na napadený rozsudek a trvá na tom, že nebylo nutné stěžovatelku dále v odvolacím řízení dále seznamovat.

**10. K námitkám stěžovatelky ohledně aplikace rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, a to v předmětu a rozsahu dle daňových dokladů.** K tvrzení, že cena plnění překročila zákonnou



Stěžovatelka v replike odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022 č. k. 4 Afs 89/2021-74, KOLASOL, s tvrzením, že kasační soud v tomto rozsudku posuzoval totožnou věc.

hranici pro registraci k DPH žalovaný konstatoval, že práce nemusel nutně provést jediný subjekt. Ani jedno plnění navíc nepřekračuje hranici 1 000 000 Kč. I pokud by cena plnění tuto hodnotu překročila, nelze z toho vyvodit, že dodavatel musel nutně mít postavení plátce DPH v době uskutečnění plnění. Překročení této hodnoty má pro plátcovství účinky až do budoucna, resp. od prvního dne druhého měsíce po měsíci překročení obrátu. Pouze z ceny plnění tak nelze dovodit, zda plnění poskytl plátce DPH. Stěžovatelka proto neprokázala, že deklarované plnění jí poskytl plátce DPH. Nadto žalovaný podotýká, že stěžovatelka neprokázala ani předmět a rozsah plnění. Neprokázání rozsahu přitom samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně.

**11. Stěžovatelka v replike odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022, čj. 4 Afs 89/2021-74, KOLASOL, s tvrzením, že kasační soud v tomto rozsudku posuzoval shodnou věc.** Liší se pouze ve zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku přisvědčil námitkám stěžovatelky stran nesprávného vedení dokazování a odmítl i závěry krajského soudu týkající se vedení jmenného seznamu zaměstnanců.

**12. Žalovaný v duplice konstatoval, že skutkový stav v nyní posuzované věci a rozsudku NSS ve věci *KOLASOL* nebyl zcela shodný.** S právním posouzením NSS nesouhlasí. Stěžovatelka však neuplatnila stejné námitky. Odlišnosti shledává v tom, že v nyní posuzované věci daňové orgány akceptovaly předmět plnění tak, jak byl uveden na daňových dokladech, tj. provedené práce. Stěžovatelka skrze výzvu k prokázání skutečností dobře věděla, co má prokazovat. Závěr NSS ve věci *KOLASOL* ohledně toho, že žalovaný nezdůvodnil rozdíl mezi posouzením daňové povinnosti u stěžovatelky a jejích dodavatelů, není aplikovatelný v této věci. Žalovaný se tím zabýval v bodě 85 napadeného rozhodnutí. Výkazem plnění v kontrolních hlášeních dodavatelů a odběratele nedochází k nezpochybnitelnému prokázání faktické realizace plnění. Stěžovatelka neprokázala soulad formálního a faktického uskutečnění plnění. V nyní posuzované věci navíc závěr o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, neplyne pouze z nedostatečné kapacity dodavatelů. Nelze ani plně aplikovat závěry z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. V nyní posuzované věci totiž z provedeného dokazování nevyplývají indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V souladu se závěry rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2022, čj. 10 Afs 281/2020-70, *DOMINOTRANS OPAVA*, proto není důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

**13. Stěžovatelka v reakci na žalovaného zopakovala, že skutkový stav v rozsudku ve věci *KOLASOL* a v nyní posuzované věci se neliší. V obou věcech daňové orgány postupovaly při dokazování nesprávně. Po zásahu Nejvyššího správního soudu navíc v předchozích zdaňovacích obdobích daňové orgány stěžovatelce uznaly splnění hmotněprávních podmínek bez dalšího dokazování.** Z toho je zřejmé nesprávné hodnocení skutkových okolností i v nyní posuzované věci.



Najvyšší správny súd konštatoval, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

### III. Posouzení kasační stížnosti

14. Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).
15. Kasační stížnost je důvodná.
16. Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především naplnění hmotněprávních podmínek u odpočtu na DPH.
17. **Nejvyšší správní soud, před vypořádáním jednotlivých stížních námitek, konstatuje, že se obdobnou věcí zabýval již ve shora zmíněném rozsudku KOLASOL, k němuž se ve svých podáních vyjadřovali i účastníci řízení. V něm řešil obdobná plnění, částečně i od stejných deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí ve zmíněné věci zrušil a konstatoval, že žalovaný i krajský soud bez přesvědčivého odůvodnění dospěli k závěru, že předmětem zdanitelných plnění bylo výlučně poskytování pracovní síly, ačkoli takový závěr nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu zjištěném v rámci daňového řízení. S ohledem na rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie* je navíc nutno posoudit, zdali skuteční dodavatelé stěžovatelky byli zároveň osobami povinnými k dani.** Stěžovatelka rovněž poukazovala na relevantní skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti jejích dodavatelů. Neměla však přístup k rozhodným skutečnostem svědčícím o daňové povinnosti jejích dodavatelů či subdodavatelů. Za takové situace proto důkazní břemeno tížilo správce daně, měl-li sporné skutečnosti k dispozici. Žalovaný a krajský soud navíc podle Nejvyššího správního soudu v dané věci neodůvodněně po stěžovatelce požadovali předložení jmenného seznamu pracovníků. Dospěl-li současně Nejvyšší správní soud k závěru, že z relevantních skutkových okolností případu přesvědčivě nevyplývala skutečnost, že předmětem posuzovaných zdanitelných plnění nebylo poskytování výlučně pracovních sil stěžovatelce, je nutno požadavek na předložení předmětného jmenného seznamu pracovníků považovat za bezpředmětný.
18. **Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci k výše uvedenému konstatuje, že se zjištěný skutkový stav, ze kterého vycházel žalovaný, i uplatněné námitky stěžovatelkou, v této věci částečně liší. Odlišnost lze sledovat zejména v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z něj je v nyní posuzované věci zřejmé (zejména z bodu [33]), že žalovaný za předmět plnění považoval výsledek práce pracovníků, tedy poskytnutí služeb, nikoliv poskytnutí samotných pracovníků. Na takovém vymezení předmětu plnění se navíc ztotožňují účastníci řízení i ve svých podáních v řízení o kasační stížnosti.** Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřehlédl, že stěžovatelka v průběhu řízení ve svých podáních vymezovala předmět plnění nesourodě, tedy v některých jako poskytnutí pracovníků a v jiných jako poskytnutí výsledků práce (služeb), na což poukázal i krajský soud v bodě 55. napadeného rozsudku. **Žalobou napadené rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu, však vychází z toho, že předmětem plnění bylo právě poskytnutí služeb. Kasační soud proto rovněž musí vycházet z takto vymezeného rámce přezkumu, tedy že žalovaný za předmět plnění považoval poskytnutí služeb, bez ohledu na určitou nesourodost argumentace stěžovatelky v předchozím řízení.**

### III. A Námitky nepřezkoumatelnosti

19. Stěžovatelka předně namítá, že si krajský soud odporuje v argumentaci ohledně předložení jmenného seznamu zaměstnanců. Krajský soud dle ní v bodech 58. až 60. uvedl, že daňové orgány nevyžadovaly poskytnutí jmenného seznamu pracovníků, jako jediného možného důkazního prostředku. V bodech 64., 65., 69. nebo 72. se naopak ztotožnil se závěry žalovaného v tom, že stěžovatelka evidenci pracovníků nepředložila, tudíž neunesla své důkazní břemeno.
20. **Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).**
21. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v bodech 58. až 60. napadeného rozsudku, na které poukazuje stěžovatelka,



Žalovaný za predmet plnenia považoval výsledok práce pracovníkov, teda poskytnutie služieb, nie poskytnutie samotných pracovníkov.





**Stážovateľka sa mylí, ak tvrdí, že krajský súd v týchto častiach napadnutého rozsudku považoval menný zoznam zamestnancov za jediný dôkaz, ktorý by osvedčil jej tvrdenie.**

vateľka, konstatoval, že prijatie deklarovaného plnení mohla prokázat libovolně, např. předávacími či kontrolními protokoly, svědeckými výpověďmi apod. Předložení jmenného seznamu pracovníků nebylo jediným možným důkazem, nýbrž se jednalo o jeden z možných důkazů. **Stěžovatelka se proto mylí, pokud tvrdí, že krajský soud v těchto částech napadeného rozsudku považoval jmenný seznam zaměstnanců za jediný důkaz, který by osvědčil její tvrzení.** V bodech 64., 65., 69. a 72. napadeného rozsudku, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, krajský soud pouze dospěl k závěru, že důkazní břemeno tížilo stěžovatelku a ta jej neunesla. Byť se vyjadřoval i k pracovníkům dodavatelů, nezmínil, že jediným způsobem pro unesení důkazního břemene bylo předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů. **Nelze se tak se stěžovatelkou ztotožnit v tom, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost z tohoto důvodu. To ovšem neznamená, že krajský soud správně interpretoval žalobou napadené rozhodnutí v části týkající se požadavku na předložení jmenného seznamu zaměstnanců dodavatelů, popř. identifikace těchto zaměstnanců (viz bod [28]).**

22. Stěžovatelka dále v části kasační stížnosti označené jako „Vnitřní rozpory v rozsudku“ namítá, že krajský soud nesprávně posoudil její námitku týkající se neutrality daně. Nikterak však nerozvádí, z jakého důvodu závěry krajského soudu považuje v této souvislosti za nesrozumitelné či rozporné. Se závěry krajského soudu naopak věcně polemizuje a tvrdí, z jakých důvodů je považuje za mylné. Z uvedeného je zřejmé, že tato námitka stěžovatelky nemíří na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, nýbrž sporuje věcnou správnost závěrů krajského soudu. **Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost z tohoto důvodu.**

### III. B Prokázání odpočtu na DPH

23. Stěžovatelka namítá, že své důkazní břemeno nemohla unést z důvodu nepřiměřeně přísného důkazního standardu daňových orgánů. Předložila ucelenou řadu přímých

i nepřímých důkazů podporující její tvrzení. Žalovaný však trval na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů. To však je pro ni nesplnitelné a neodpovídá to zavedené praxi.

24. **Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).**
25. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcí uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (viz § 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž jeho „poskytovatel“ musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 31. 7. 2013, čj. 9 Afs 57/2012-26; ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26; ze dne 8. 10. 2015, čj. 4 Afs 186/2015-34; ze dne 23. 11. 2015, čj. 6 Afs 180/2015-17; ze dne 13. 4. 2016, čj. 10 Afs 160/2015-32; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28; ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45; ze dne 3. 6. 2016, čj. 5 Afs 109/2015-35; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016-33; ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, či ze dne 20. 7. 2017 čj. 1 Afs 10/2017-39, či rozsudek ze dne 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 327/2017-61).*
26. Ani formálně správné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemusí být podkladem pro uznání

nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Z § 73 odst. 1 zákona o DPH totiž vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71).

27. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, dále ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).
28. Nejvyšší správní soud ve vztahu k dané námitce stěžovatelky konstatuje, že daňové orgány vysvětlily pochybnosti, jež jim při posuzování nároku na odpočet DPH vznikly (např. výhradně hotovostí platby, neschopnost stěžovatelky identifikovat zástupce dodavatele a nedostatečná materiální a personální kapacita dodavatelů ve vztahu k hodnotě plnění). Výslovně nestanovily stěžovatelce povinnost předložit zmíněný jmenný seznam, čemuž ostatně odpovídají argumenty žalovaného i krajského soudu. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však vyplývá, že právě z důvodu nedoložení těchto seznamů, z nichž by vyplývala individuální identifikace pracovníků podílejících se na provádění sporných prací a zároveň jejich příslušnost ke konkrétnímu dodavateli stěžovatelky, vedlo žalovaného k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Závěry žalovaného lze nejlépe demonstrovat na jeho tvrzení v bodě [68] žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém přímo uvedl, že „bez specifikace pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací nelze mít deklarované přijetí služeb od daného dodavatele za prokázané“. Je tak nutno vycházet z předpokladu, že pokud by

stěžovatelka takové seznamy správci daně předložila, popř. by specifikovala zaměstnance dodavatelů, nárok na odpočet DPH by jí uznán byl. Ačkoli krajský soud uvedl, že stěžovatelka mohla nárok na odpočet DPH prokázat i jinými důkazními prostředky, z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný považoval doložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů za klíčové a bez nich stěžovatelka nemohla důkazní břemeno unést.

29. Nejvyšší správní soud konstatuje, že požadavek žalovaného na předložení jmenných seznamů či identifikaci zaměstnanců odvolatelů neměl v posuzovaném případě žádné opodstatnění. Jelikož bylo předmětem plnění poskytnutí služeb, nikoliv pracovníků (viz bod [18]), je požadavek na poskytnutí jmenných seznamů zaměstnanců dodavatelů, popř. identifikaci těchto zaměstnanců, zcela nepřiměřený. Krajský soud a žalovaný zároveň nezážili skutečnost, na kterou opakovaně poukazovala stěžovatelka, že pořizování či vedení takového seznamu není v praxi obvyklé. Uvedené potvrzuje rovněž jmenný seznam předložený společností KOMA Tachov, z něhož je zřejmé, že se jedná spíše o určitý druh evidence pracovní docházky a doby přítomnosti v jejím výrobním areálu, nikoli o evidenci množství a druhu vykonané práce ve vztahu ke konkrétním zdanitelným plněním a jednotlivým dodavatelům či případným subdodavatelům stěžovatelky. Předmětem plnění v nyní posuzované věci byly konkrétní služby. Není proto zřejmé, z jakého důvodu by měla stěžovatelka disponovat jmenným seznamem pracovníků dodavatelů a proč by pouze tento důkaz měl být stěžejní k tomu, aby stěžovatelka unesla své důkazní břemeno. To platí o to více, pokud není vyloučené, že se na plnění pro stěžovatelku podíleli také pracovníci subdodavatelů, jak v řízení opakovaně stěžovatelka namítala. Ke stejným závěrům přitom dospěl NSS již v rozsudku KOLASOL v bodech 65 a 66. V něm zdejší soud vycházel z toho, že předmětem plnění mohlo být i poskytnutí pracovníků (u něž by identifikace pracovníků mohla být podstatná) a proto konstatoval, že je nutné, aby si žalovaný vyjasnil předmět plnění. Dále dodal, že pokud by předmět plnění spočíval v poskytnutí služeb, tak je požadavek na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů nepřiměřený. Jelikož je Nejvyšší



Daňové orgány výslovně nestanovili sťažovateľke povinnosť predložiť zmienenyj menný zoznam, čomu nakoniec zodpovedajú argumenty žalovaného i krajského súdu.

**správní soud svým dříve vysloveným názorem vázán, je na místě aplikovat tyto závěry i v nyní posuzované věci.** Kasační soud zároveň nespätňuje dôvod pro odchýlení se od své předchozí judikatury. Žalovaný ve svých vyjádřeních navíc poukazuje pouze na některé skutkové odlišnosti v obou věcech, které NSS v nyní posuzované věci zohlednil. **Nikterak konkrétně však nespuruje již dříve vyslovený závěr kasačního soudu ohledně toho, že požadavek na předložení jmených seznamů zaměstnanců dodavatelů je v případě dodání služeb (výsledků práce pracovníků) nepřiměřený.**

30. Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že rozsah plnění v nyní posuzované věci vyplývá z jednotlivých daňových dokladů, které stěžovatelka doložila již správci daně. Vyplývá z nich i cena plnění. V případě, že je daňové orgány důvodně zpochybnily, bylo na stěžovatelce, aby tyto pochybnosti rozptýlila. Nejvyšší správní soud se však nemůže ztotožnit s žalovaným i faktickými důsledky závěrů krajského soudu v tom, že by bylo nezbytné konkrétně identifikovat pracovníky dodavatelů, aby bylo možné určit, jakou část plnění poskytnutého odběrateli vykonali dodavatelé a jakou naopak stěžovatelka. **Seznam zaměstnanců není v nyní posuzované věci, s ohledem na povahu plnění, nezbytný ani pro prokázání deklarovaných dodavatelů.** Není totiž rozhodné, zda konkrétní služby skuteč-

ně vykonali sami dodavatelé za pomoci vlastních zaměstnanců, pracovníků zaměstnaných na dohodu o provedení práce pracovníků, či využili subdodavatelů.

31. Za této situace zbývá jen dodat, že by bylo již nadbytečné se zabývat dalšími kasačními námitkami stěžovatelky, jelikož žalobou napadené rozhodnutí nemůže ve svých východiscích obstát. **V dalším řízení proto žalovaný opětovně posoudí, zda stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet na DPH. Své závěry však nemůže vystavět pouze na tom, že bez doložení seznamu pracovníků dodavatelů jí nárok na odpočet nenáleží. V dalším řízení zohlední i vývoj judikatury, zejména rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*.**

#### IV. Závěr a náklady řízení

**Táto časť odôvodnenia rozsudku obsahuje právne dôvody a rozsah priznanej náhrady trov konania v súlade s výrokom č. III rozsudku.**

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejso** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. září 2023  
Milan Podhrázký  
předseda senátu



#### POZNÁMKA:

Ide zdanlivo o „monotematický“ rozsudok, avšak podľa môjho názoru je možné z neho vyvodit' všeobecnejšie právne pohľady dôležité pre právnú prax vo sfére správy daní, najmä pokiaľ ide o obsah dokazovania a posúdenie právnej otázky unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom. Pri premietnutí tohto rozsudku NSS ČR do slovenského právneho prostredia sa dostávame v rámci správy daní na právny pôdorys § 46 ods. 5 Daňového poriadku upravujúceho pochybnosti správcu dane. Ide o jeho právne povinnosti vyplývajúce z existencie takýchto pochybností „o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených...“

Pochybenia zistené v aplikačnej praxi daňových úradov a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky v období od nadobudnutia účinnosti Daňového poriadku (aj počas platnosti zákona č. 511/1992 Zb.) týkajúce sa pochybností správcu dane mali svoj zjednocujúci základ skôr v nedostatočnej konkrétnosti oznámenia správcu dane o vlastných pochybnostiach k predloženým dokladom zo strany daňového subjektu. Rovnako však aj výzva adresovaná daňovému subjektu „aby sa

k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal“ má mať svoj jasný, čitateľný a zákonnú úpravu rešpektujúci obsah. Práve do tejto časti komunikácie správcu dane s daňovým subjektom mieri uverejnený český judikát.

Kým totiž na jednej strane pri oznámení o svojich pochybnostiach má byť správca dane čo najviac konkrétny a otvorený vo vzťahu k daňovému subjektu (pozri Bulletin SKDP č. 2/2021, strana 41 – poznámka), na strane druhej výzva právne súladná s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku má dať daňovému subjektu, na ktorý sa daným momentom prenáša dôkazné bremeno, „slobodu voľby“ v obsahovej reakcii na výzvu, a to v konštatovej i dôkaznej rovine. Je totož prioritne na ňom, akými tvrdeniami a dôkazmi alebo dôkaznými návrhmi chce rozptýliť avizované konkrétne pochybnosti správcu dane.

Práve preto výzva na predloženie konkrétneho dôkazu požadovaného správcou dane (napr. zoznamu pracovníkov dodávateľa, ktorí vykonali práce pre daňový subjekt) má svoje výrazné právne úskalia – riziká pre správcu dane. Obsah a právny základ ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku totiž daný „dôkazne zúžený“ procesný a hodnotiaci prístup správcu dane

nepredpokladá, čo v konkrétnej veci môže viesť k zrušeniu administratívnych rozhodnutí daňových orgánov správnymi súdmi.

Ako to teda ďalej vyplýva najmä z bodov 28 a 29 uvedeného rozsudku, formálnoprávne podmienky, a tiež materiálny právny rozmer hodnotných postupov nedovoľujú správcovi dane založiť nepriznanie nároku na odpočítanie DPH výlučne na nepredloženie konkrétneho dôkazu zo strany daňového subjektu, ktorý vo výzve správca dane ani explicitne neuviedol. Najvyšší správní súd ČR navyše požiadavku na poskytnutie zoznamov zamestnancov dodávateľov prípadne identifikáciu týchto zamestnancov označil za úplne neprimeranú.

*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 nesúladu medzi preukazovaním hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie DPH na jednej strane (povinnosť daňového subjektu) a konštatovaním podvodu a jeho preukázanie správcou 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

Z aktuálnej činnosti komisií:

## MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie sa stretli na septembrovom zasadnutí, v rámci ktorého diskutovali o aktuálne navrhovaných zmenách DPH legislatívy v nadväznosti na informácie prezentované MF SR na rozporovom konaní v auguste, na ktorom prebehla diskusia k pripomienkam vzneseným v medzirezortnom pripomienkovom konaní k návrhu vládnej novely zákona o DPH. Členovia odsúhlasili iniciatívnu spoluprácu so zástupcami oddelenia dane z pridanej hodnoty MF SR. Spolupráca sa týka momentálne diskutovaného návrhu na rozsiahlu zmenu legislatívy EÚ tzv. balík ViDA (nové pravidlá DPH v digitálnom veku). Krátka prezentácia k pripravovanému balíku ViDA zo strany zástupcov MF SR odznela aj priamo počas zasadnutia komisie. Členovia komisie a zástupcovia MF SR sa uzniesli na vytvorení pracovnej skupiny „ViDA“, ktorá bude priebežne komunikovať vybrané plánované legislatívne úpravy. Prvé stretnutie sa uskutočnilo už v októbri. Téma ViDA rezonovala aj na septembrovej kon-

ferencii CFE v Helsinkách. Za komoru bol prezentovaný odborný podnet k definícii termínu „preprava odberateľom alebo na jeho účet“ v zmysle článku smernice DPH a jeho preukazovaniu. Členovia metodicko-legislatívnej komisie sa ďalej venovali návrhu a príprave tém na novembrové Metodické dni vo Zvolene. Za oblasť DPH prezentovali a diskutovali témy týkajúce sa špecifik pri zdaňovaní rôznych typov fondov, napr. investičných fondov, opravy faktúr počas daňovej kontroly, preukazovania podvodného konania pri porušení osobitných predpisov z pohľadu európskej judikatúry, a tiež pripravovaného balíka ViDA. Vyhodnotenie prezentovaných tém má byť na programe decembrového zasadnutia komisie.

Metodické podnety, otázky z aplikačnej praxe a témy na odbornú diskusiu v rámci zasadnutí, ktoré prebiehajú prezenčne v kombinácii s online formou, sú vítané zo strany všetkých členov komory.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Členovia MLK pre DPPO sa zúčastnili rozporového konania k návrhu zákona o dorovnávaní dani, ktorý MF SR pripravilo vychádzajúc z takmer doslovného prekladu smernice EÚ s cieľom minimalizovať riziko, že slovenská právna úprava pre QDMTT<sup>1</sup> nebude uznaná EK za kvalifikovanú. Rovnako sa členovia komisie zúčastnili aj konzultácie k predbežnej informácii k novele zákona o dani z príjmov, ktorá by mala doriešiť problematiku premien obchodných spoločností a družstiev a zároveň by sa mala za-

merať aj na problematiku výskumu a vývoja. Návrh samotného znenia novely však doposiaľ nebol zverejnený v medzirezortnom pripomienkovom konaní. Zároveň sa členovia komisie venovali aj príprave tém na Konferenciu pre medzinárodné zdaňovanie ako aj tém na zimné Metodické dni SKDP. Diskutovali sa aj podnety z praxe, ako napr. Aplikácia § 19 ods. 3 písm. e) ZDP v prípade predaja časti podniku, ktorého súčasťou sú pozemky, alebo Limitácia uznateľnosti úrokových nákladov (§ 17k ZDP).

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

<sup>1</sup> Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax

## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Na zasadnutiach MLK pre DPFO sa členovia komisie venovali tak príprave tém na vzdelávacie podujatia SKDP, ako aj podnetom z praxe. Od septembra členovia komisie viackrát diskutovali na zasadnutiach vybrané ustanovenia noviel ZDP upravujúce oslobodenie z príjmov z predaja cenných papierov a obchodných podie-

lov (zákon č. 309/2023 Z. z. a zákon č. 315/2023 Z. z.), ktoré by mali nadobudnúť účinnosť 1. januára 2024. Téma bola pre členov komisie natoľko zaujímavá, že bola prediskutovaná aj na Metodických dňoch SKDP, ktoré sa konali 28. a 29. novembra 2023 vo Zvolene.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

## MLK PRE SPRÁVU DANÍ

Na zasadnutiach metodicko-legislatívnej komisie v septembri a v novembri boli prezentované a diskutované odborné podnety týkajúce sa skúseností so zastupovaním daňových subjektov daňovým poradcom na ústnych pojednávaníach a osobných stretnutiach so správcom dane, určenia obdobia relevantného na výpočet sankcie za delikt pri podaní dodatočného daňového priznania, pri ktorom v rámci lehoty na vrátenie zo strany štátu dôjde k otvoreniu daňovej kontroly ukončenej v neprospech daňového subjektu, interného usmernenia finančnej správy k postupu kontrolórov pri vytváraní úradného záznamu medzinárodnej výmeny informácie vo vzťahu k sprístupneniu

žiadosti a odpovede zahraničného správcu dane, skúseností s novou službou FS Drive, fikcie doručenia pri predvolávaní a predvádzaní svedkov na výsluch, výšky a obdobia počítania úroku zo zadržaného odpočtu v súvislosti so zverejnením uznesenia Súdneho dvora EÚ.

Oblasť správy daní, konkrétne téma súčinnosti pri daňových kontrolách, bola súčasťou odborného programu novembrových Metodických dní. Téma sa diskutovala formou diskusného panelu, v rámci ktorého s daňovými poradcami aktívne diskutovali aj predstavitelia MF SR a finančnej správy.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

## MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Posledné zasadnutie MLK pre účtovníctvo sa konalo v septembri 2023. Členovia komisie boli na tomto zasadnutí okrem iného informovaní aj o vzniku Národnej účtovnej rady. Memorandum o spolupráci bolo podpísané dňa 26. septembra 2023 zástupcami Slovenskej komory daňových poradcov (SKDP), Slovenskej komory auditorov (SKAU) a Ekonomickej univerzity v Bratislave (EU

BA). Národná účtovná rada čoskoro vydá prvé dve interpretácie, pričom prvá sa bude týkať Elektromobility a druhá Oceňovania nevyhradeného ložiska nerastných surovín v účtovníctve a na účely zákona o dani z príjmov. Členovia MLK pre účtovníctvo sa aktívne podieľali na príprave týchto interpretácií.

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



# Národná účtovná rada

Slovenská komora audítorov (SKAU) ako nezávislá samosprávna stavovská organizácia; Slovenská komora daňových poradcov (SKDP) ako nezávislá samosprávna stavovská organizácia a Ekonomická univerzita v Bratislave (EU BA) ako verejnoprávna inštitúcia, dlhodobo pôsobia v oblasti účtovníctva, daní a poplatkov si vás týmto dovoľujú informovať o nasledovnom:

Dlhodobým spoločným záujmom a cieľom všetkých troch subjektov je všeobecné zvyšovanie odbornosti, prehľadnosti, jednoznačnosti, právnej istoty, predvídateľnosti a informovanosti verejnosti v týchto oblastiach. Za týmto účelom sme sa rozhodli zhromažďovať informácie o problémoch v praxi v oblasti účtovníctva, daní, ku ktorým máme ambíciu na základe ich identifikácie, opisu, analýz a navrhovaných riešení následne zaujímať odborné nezáväzná stanoviská.



To bol aj dôvod, prečo sme podpísali dňa 26. septembra 2023 spoločné Memorandum o spolupráci. Jeho cieľom je vytvorenie odbornej pracovnej skupiny s názvom **Národná účtovná rada**, priebežne koordinujúcej realizáciu stanovených prác a organizujúcej pravidelné stretnutia. Ich

obsahom by malo byť prehĺbenie vzájomnej spolupráce pri tvorbe spoločných stanovísk, postupov, materiálov, legislatívnych návrhov v oblasti účtovníctva a daní.

Zároveň veríme, že naše poznatky, navrhované riešenia, vysokoodborné znalosti slovenskej a aj európskej problematiky účtovníctva a daní budú následne využité v prospech slovenskej verejnosti, podnikateľskej sféry, samospráv a spoločnosti ako takej, či ako pracovné podklady/podnety na zmenu a úpravu legislatívy.

Prvé výstupy by mali byť pripravené v priebehu budúceho mesiaca a tešíme sa, keď Vám ich budeme môcť predstaviť. Zároveň budeme vďační, keď nám pošlete svoje podnety (na adresu [sprava\\_databaz@skdp.sk](mailto:sprava_databaz@skdp.sk)).

Tešíme sa na spoluprácu



## Tax advisers award

V tomto roku sme zrealizovali už 6. ročník súťaže **TAX ADVISERS AWARD** do ktorého sa zapojilo 8 ekonomických a právnických fakúlt vysokých škôl. Deväť študentov získalo ocenenie, ktoré

udelila Slovenská komora daňových poradcov. Jednotlivé práce sú prínosom pre daňovú teóriu a prax. Všetkým úspešným študentom prajeme mnoho ďalších osobných aj pracovných úspechov.



Ďakujeme pekne všetkým kolegom, ktorí si súťažné práce prečítali a odporučili ich na udelenie ocenení.



## Konferencia k medzinárodnému zdaňovaniu

15. novembra sa konala konferencia na tému Medzinárodné zdaňovanie 2023 - nové zásady zdaňovania digitálnych platforiem a globálnych spoločností - aktuálne trendy. Veľmi pekne ďakujeme skúseným lektorom: Ing. Eve Pekárovej, Ing. Ľubici Adame, Ing. Milade Kucekovej, JUDr. Ing. Miriam Galandovej a Ing. Dane Slivkovej, ktorí nás previedli najmä plánovanými právnymi úpravami v oblasti

- oznamovacích povinností prevádzkovateľov digitálnych platforiem. Tejto problematike sa venuje smernica DAC7, ktorá reaguje na rýchle šírenie predaja prostredníctvom digitálnych platforiem a poskytovania on-line služieb,
- oznamovacích povinností cezhraničných opatrení upravených v smernici DAC6, ktorá nás učí, že transparentnosť v oblasti cezhraničných finančných opatrení je kľúčová pre boj proti daňovým únikom,
- zabezpečenia globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín, ktorá sa aktuálne stáva čoraz dôležitejším nástrojom na zamedzenie daňovým únikom nadnárodných skupín. Prínosom boli najmä praktické príklady výpočtov. V rámci tejto problematiky sme upozornili aj na

chýbajúci mechanizmus riešenia sporov v tejto oblasti,

- transferového oceňovania predstaveného v rámci balíka „BEFIT“, ktorého cieľom je integrovať kľúčové princípy transferového oceňovania do európskej legislatívy a ktorého implementácia aktuálne naráža na ústavnoprávne princípy členských štátov.

Poslednou diskutovanou témou bola informácia k preukazovaniu konečného príjemcu, ktorá je už dlho diskutovanou témou v rámci zástupcov SKDP s kolegami z FR SR a MF SR. Pomôcka, ktorú aj na základe týchto konzultácií vydalo FR SR je nástrojom, ktorý pomôže zabezpečiť transparentnosť a dodržiavanie zdaňovacích povinností.

Veľmi sa tešíme, že prednášky zaujali mnoho daňových poradcov, ako aj iných odborníkov.





# Metodické dni SKDP



28. a 29. novembra nám metodicko-legislatívne komisie SKDP pripravili zaujímavý program plný aktuálnych odborných tém.

V prvý deň sme sa venovali s p. JUDr. Ing. Míriam Galandovou a doc. JUDr. Ing. Matejom Kačaljakom otázke vyváženého postavenia správcu dane a daňovníka. Diskusia, ktorú vyvolali touto témou vyžadovala oveľa väčší časový rozsah, aký sme mali pre ňu vyhradený.

Ďalej našu pozornosť upriamil p. JUDr. Ing. Peter Schmidt na otázku opravy daňového dokladu (až) počas kontroly. Príspevok bol zameraný na diskusiu, či je správny postup správcu dane, ak bude opravu dokladu považovať a priori za účelovú a opravený doklad za nedôveryhodný.

Nové pravidlá DPH v digitálnom veku nám priblížil pán Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo, ktorý nám predstavil aktuálne diskutovaný návrh smernice zameraný na úpravu uplatňovania niektorých pravidiel spoločného systému DPH.

Prvý deň uzatvorilo zdieľanie praktických skúseností a odporúčaní pani Ing. Alice Ordy Oravcovej zamerané na preukazovanie podvodného konania správcom dane porušením osobitných predpisov s dôrazom napr. na zákon o liekoch, BOZP, stavebné predpisy...

Druhý deň Metodických dní sme v doobedňajších hodinách boli sprevádzaní lektormi Ing. Vladimírou Mačuhovou, JUDr. Ing. Petrom Vargom a Ing. Jánom Skorkom, ktorý nám priblížili tému zdaňovania fondov z pohľadu dane z príjmov aj DPH.

Zaujímavou bola aj téma Mgr. Jána Vajcika a Ing. Mgr. Michaely Stachovej na tému vybraných ustanovení noviel zákona o dani z príjmov upravujúcich oslobodenie príjmov z predaja cenných papierov a obchodných podielov, ktorá upozornila najmä na aplikačné problémy spojené s ich uplatňovaním v budúcnosti.

Stále aktuálnu a stále nie úplne jasnú tému si vybral pán Ing. Radovan Ihnát, ktorý svoju prednášku venoval otázke telepráce vs. dočasnej zmene výkonu práce vs. pracovnej ceste. Keďže sa cezhraničný home office alebo telepracár stáva štandardom, upozornil na povinnosti príp. riziká, ktoré nesmú zamestnávateľia v tejto súvislosti podceňiť.

Veríme, že okrem získania množstva cenných poznatkov bol pre účastníkov s osobnou účasťou zaujímavý aj večerný spoločenský program, v ktorom nechýbala skúška vedomostí, učenie sa (tanca) a dobrá nálada.







## Mikuláš s Milanom

Tento rok sme netradične oslávili Mikuláša (s Milanom).

Za sponzorstva spoločnosti YIT Slovakia a. s. sme usporiadali mikulášske stretnutie, na ktorom sa účastníci zoznámili nielen s novými ponukami kancelárskych priestorov developera v projekte ZWIRN, ale aj s aktualitami týkajúcimi sa otázky: **Daňový subjekt o podvođe vedel, mohol vedieť alebo mal vedieť** z aktuálneho pohľadu na Axel Kittel test a test „rozumnosti“ prijatých opatrení. Mikulášske darčeky potešili viac ako 200 zúčastnených.





**J&T BANKA** EXPERT  
NA INVESTÍCIE

# TRPEZLIVOSŤ VÝNOS PRINÁŠA

Vo svete investícií má čas svoju hodnotu. Pravá chvíľa na najlepšie zhodnotenie raz dozreje.

[www.jtbanka.sk](http://www.jtbanka.sk)

0800 900 500