

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Mgr. Zuzana
Moravčíková Kolenová

COVID-19 ako test práva a spravodlivosti

Frederika Silesky LL.M.
Mag. et Mgr. Branislav Kováč

**Transferové oceňovanie:
OECD Usmernenie k finančným transakciám**

Ing. Eva Mihálová

**Budúcnosť elektronického obchodu
z pohľadu DPH – vybrané aspekty**

Ing. Jozef Danis, LL.M.

**Zákon o dani z príjmov potrebuje
zásadnú revíziu**

doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.

**Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH
v právnej doktríne a aplikačnej praxi
na Slovensku**

**Prejudiciálna otázka na ESD – dĺžka daňovej
kontroly pri prerušení daňovej kontroly**

**Podmienky zákonnosti
a použiteľnosti dôkazu**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



Redakčná rada:**Ing. Jozef Danis LL.M.**

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

JUDr. Ing. Miriam Galandová, LL.M., FCCA, PhD.

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Petra Príbelská PhD.

– zodpovedná za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrtročne

Náklad: 90 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 54

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cveňošová – koordinátordaňovej 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

Uzávierka odbornej časti:

30. apríla 2020

Dátum vydania: 15. mája 2020

Príhovor**Ing. Jozef Danis, LL.M.**prezident SKDP, člen redakčnej rady
daňový poradca č. 788/2005**Vážené čitateľky, vážení čitatelia,**

dovoľujeme si Vám predstaviť pilotné číslo Bulletinu SKDP. Naše ambície neskrývame, sú vysoké. Chceme vytvoriť platformu na odbornú diskusiu a klásť prísne nároky na autorov príspevkov, ktoré budú prechádzať recenzným konaním. Aj preto sme zvolili charakteristiku „časopis pre odbornú verejnosť a vedu“. Veríme, že takto vysoko postavenú pomyselnú latku budeme pravidelne zdolať a náš bulletin si nájde svoj okruh čitateľov a získa si priazeň autorov, a to nielen spomedzi daňových poradcov, ekonómov a právnikov, ale tiež z radov štátnej a finančnej správy, súdov a akademickej sféry.

Rovnako ako do iných oblastí nášho života, aj do prípravy tohto čísla nám zasiahol nešťastný vírus COVID-19. V čase, keď sme v rámci redakčnej rady tvorili obsah, bol tento problém vzdialený, iba k nám prenikali prvé správy z čínskeho Wu-chanu. Praktické dopady na ekonomiku a náš život sme si v tom čase ani nevedeli predstaviť. Od prepuknutia pandémie sa život na jednej strane spomalil, mnohé prevádzky sú zatvorené alebo utlmené, menej cestujeme a stretávame sa. Na druhej strane sa však celé dianie zdynamicizovalo. Utlmená ekonomická aktivita sa nepriaznivo premieňa na finančnom zdraví mnohých firiem a podnikateľov a v konečnom dôsledku nás všetkých. Situácia je natoľko vážna, že opatrenia, ktoré sa inak prijímajú mesiace až roky, sa uvádzajú do života v jednotkách dní v skrátenejších legislatívnych konaniach.

Zostaviť obsahovo vyvážené číslo s aktuálnymi témami nie je v čase, keď zmeny zaznamenávame zo dňa na deň alebo dokonca z hodiny na hodinu, vôbec jednoduché. Napriek tomu sme sa o to pokúsili. Veríme totiž, že rovnako ako už veľa krát v minulosti aj tentokrát krízu prekonáme. Po uhasení prvotných dôsledkov pandémie bude potrebné prijímať ďalšie opatrenia a stimuly, ktoré pomôžu znovu naštartovať ekonomiku. A budeme sa tiež musieť vysporiadať s mnohými problémami, ktoré sme nestihli vyriešiť pred pandemiou.

V úvodnom článku sa naša spolupracujúca advokátka Mgr. Zuzana Moravčíková Kolenová venuje práve téme COVID-19 vo svetle základných zásad právneho štátu, ako sú napríklad zrozumiteľnosť právnej normy a zákaz jej retroaktivity v neprospech adresáta. Tieto zásady musia byť dodržiavané a výnimočná situácia nemôže byť ospravedlnením nedostatkov prijímaných predpisov.

Naši kolegovia zo SKDP, Frederika Silesky, LL.M. a Mag. Branislav Kováč, pripravili prehľad najdôležitejších odporúčaní OECD k posudzovaniu finančných transakcií, ktoré doteraz v smernici o transferovom oceňovaní neboli špecificky adresované.

Na svoje si prídu aj DPH špecialisti, Ing. Eva Mihálová z Ministerstva financií SR nás totiž prevedie novými pravidlami, ktoré od roku 2021 prinesú viaceré zmeny v oblasti elektronického obchodu. V ďalšom príspevku doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD. z Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave dáva do našej pozornosti, že nie všetky pojmové znaky konceptov podvodu na DPH a zneužitia práva v oblasti DPH sú v slovenskej aplikácii pevne zakotvené a aplikácia prax si na ne stále len zvyká.

JUDr. Petra Príbelská, PhD., predsedníčka senátu správneho kolégia na Najvyššom súde SR nám prináša aktuálne rozsudky. Dozvieme sa v nich napríklad aj to, že inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé predĺžovanie jej zákonnej dĺžky.

Do aktuálneho čísla som si dovoľil prispieť aj ja svojimi úvahami o problémoch aktuálneho zákona o dani z príjmov, ktorý stojí na nejasnej koncepcii a vyžaduje platenie dane aj v situáciách, keď žiaden príjem dosiahnutý nebol.

Za celú redakčnú radu Vám prajem pokojnejšie chvíle ako sme prežívali doteraz a príjemné, skoro už letné čítanie. ■

Hlavné témy**6****COVID-19 ako test práva a spravodlivosti**Mgr. Zuzana Moravčíková
Kolenová**10****Transferové oceňovanie:
OECD Usmernenie k finančným transakciám**Frederika Silesky LL.M.
Mag. et Mgr. Branislav Kováč**18****Budúcnosť elektronického obchodu
z pohľadu DPH – vybrané aspekty**

Ing. Eva Mihálová

26**Zákon o dani z príjmov potrebuje zásadnú revíziu**

Ing. Jozef Danis, LL.M.

30**Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH
v právnej doktríne a aplikácii praxi na Slovensku**doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.**36****Prejudiciálna otázka na ESD – dĺžka daňovej
kontroly pri prerušení daňovej kontroly**

JUDr. Petra Príbelská, PhD.

42**Podmienky zákonnosti a použiteľnosti dôkazu**

JUDr. Petra Príbelská, PhD.

Rubriky**Predstavujeme Vám členov redakčnej rady** 4**Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP** 50**Zo života SKDP** 52**Pokyny pre autorov:**

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu tajomnik@skdp 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 štylistické, gramatické a technické úpravy.
 5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
 6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
 7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
 8. Nevyžiadany rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.
- UPOZORNENIE:** Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretač, 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.

Predstavujeme Vám členov redakčnej rady

Ing. Jozef Danis LL.M., DiplFR
prezident SKDP, daňový poradca



Člen redakčnej rady zodpovedný za oblasť dane z príjmov

Jozef Danis (1976) promoval v roku 1999 na Národohospodárskej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave, kde študoval študijný odbor Finančná sústava a peňažníctvo, subšpecializácia Dane. V roku 2005 získal osvedčenie daňového poradcu a stal sa členom Slovenskej komory daňových poradcov. V roku 2007 ukončil postgraduálne štúdium Medzinárodného daňového práva na Wirtschaftsuniversität vo Viedni a získal titul Master of Law (LL.M.). V roku 2008 absolvoval štúdium medzinárodných účtovných štandardov a získal titul DiplFR (ACCA Diploma in International Financial Reporting). Od začiatku roku 2008 je členom Metodicko-legislatívnej komisie

SKDP pre daň z príjmov právnických. Počas štúdia na Ekonomickej univerzite pracoval ako asistent daňového poradcu v daňovo poradenskej spoločnosti Res Integra, s.r.o. Po ukončení vysokoškolského štúdia bol zamestnaný ako ekonóm v spoločnosti Slovnaft Montáže a opravy, a.s. Začiatkom roku 2001 začal pracovať na daňovom oddelení spoločnosti Ernst & Young v Bratislave. V rokoch 2003 až 2017 pracoval General Tax Counsel skupiny Penta Investments. V súčasnosti poskytuje daňové poradenstvo prostredníctvom spoločnosti Flatiron Tax, s.r.o. Od apríla 2016 je prezidentom Slovenskej komory daňových poradcov.

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCCA
viceprezidentka SKDP, daňová poradkyňa, advokátka



Členka redakčnej rady zodpovedná za oblasť správy daní

Miriam Galandová je partnerkou advokátskej kancelárie PRK Partners. Získala titul LL.M. na Queen Mary, University of London v špecializácii medzinárodná arbitráž a obchodné právo, titul JUDr. Na Bratislavskej vysokej škole práva, a titul Ing. Na Obchodnej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave. Pracovala šesť rokov v bratislavskej pobočke spoločnosti Andersen a následne osem rokov vo White & Case, kde sa stala v roku 2009 partnerkou.

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

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

hlavný štátny radca, Ministerstvo financií Slovenskej republiky



Člen redakčnej rady zodpovedný za oblasť DPH

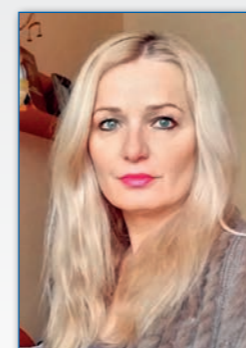
Mojmír Beňo (1980) je absolventom Právnickej fakulty a Filozofickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Od roku 2013 pôsobí ako hlavný štátny radca na odbore nepriamych daní Ministerstva financií SR. Jeho hlavnou pracovnou náplňou je príprava legislatívnych návrhov, predovšetkým v oblasti dane z pridanej hodnoty. Je zástupcom Slovenskej republiky vo Výbore DPH, ako poradnom výbore, ktorý sa zaoberá posudzovaním otázok týkajúcich sa uplatňovania ustanovení práva Únie, týkajúceho sa DPH. Taktiež sa zúčastňuje rokovaní pracovnej skupiny Európskej Komisie o budúcnosti DPH, na ktorej sa preberajú vízie fungovania spoločného systému DPH, pripravované, ako aj aktuálne konzultované

návrhy právnych aktov Únie v tejto oblasti. Počas slovenského predsedníctva v Rade EÚ v druhom polroku 2016 bol členom najvyššieho tímu, ktorý sa venoval oblasti DPH, a taktiež vo významnej miere participoval na dosiahnutí dohody o začlenení podvodov DPH do návrhu smernice Európskeho parlamentu a Rady o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva (tzv. smernica PIF).

Predtým pôsobil na Finančnom riaditeľstve SR v Banskej Bystrici v oblastiach analýzy a riadenia rizík a boja proti daňovým podvodom, ako aj metodického usmerňovania daňových orgánov v otázkach týkajúcich sa uplatňovania zákona o DPH.

JUDr. Petra Příbelská, PhD.

sudkyňa Najvyššieho súdu SR



Členka redakčnej rady zodpovedná za oblasť judikatúry

Petra Příbelská absolvovala Právnickú fakultu Univerzity Komenského v Bratislave v roku 1997. Postgraduálne doktorandské štúdium ukončila obhajobou dizertačnej práce v roku 2008 na Právnickej fakulte Trnavskej univerzity v Trnave v odbore občianske právo procesné na tému dokazovanie v civilnom procese. Od roku 1998 pracovala ako advokátska koncipientka, od roku 2003 ako advokátka. Súbežne pôsobila v rokoch 2001 – 2011 na Právnickej fakulte Trnavskej univerzity v Trnave ako vysokoškolský pedagóg na katedre občianskeho a obchodného práva, kde vyučovala občianske právo procesné. V roku 2004 sa stala sudkyňou Slovenskej republiky. Správnomu súdnictvu sa ako sudkyňa venuje

od roku 2006 a to najprv na Krajskom súde v Trnave a v Bratislave, od roku 2014 na Najvyššom súde Slovenskej republiky. V súčasnosti je predsedníčkou senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na správnom úseku. V roku 2017 bola na stáži na Najvyššom správnom súde v Brne. Je autorkou viacerých odborných článkov, spoluautorkou učebnice Občianske právo procesné, II. diel, Zámožík a kolektív a spoluautorkou komentára k Správnomu súdnemu poriadku, Baricová, Fečík, Filová a kolektív. Venuje sa aj prednáškovej činnosti. Pôsobí v redakčnej rade časopisu Dane v súdnej praxi. Bola členkou rekodifikačnej subkomisie pre tvorbu nového Správneho súdneho poriadku.

COVID-19 ako test práva a spravodlivosti



• Autorka je advokátkou a právničkou Slovenskej komory daňových predpisov. Vo svojej praxi sa venuje najmä otázkam pracovného, občianskeho a obchodného práva, niektorým aspektom daňového procesu, ako aj požiadavkám na tzv. compliance právnických osôb a podnikateľov.

Mgr. Zuzana
Moravčíková
Kolenová
advokátka

Autorka v tomto článku reaguje na aktuálne legislatívne zmeny, ktoré sa prijímajú počas mimoriadnej situácie a núdzového stavu v súvislosti so šírením ľudskej nákazlivej choroby COVID-19. Poukazuje na základné zásady právneho štátu, ako je napríklad požiadavka na zrozumiteľnosť právnych noriem, zákaz retroaktivity v neprospech adresátov právnej normy, ochranu legislatívnych očakávaní a medze pôsobnosti vykonávacieho predpisu. Tieto zásady musia byť dodržiavané aj počas výnimočnej situácie, ktorá by nemala viesť k nedostatkom prijímajúcich legislatív.

Vyhlasenie mimoriadnej situácie¹ a následne núdzového stavu² v Slovenskej republike prinieslo niekoľko výziev pre občanov, podnikateľov aj štát samotný. Hoci si je každý vedomý, že v prípade výnimočného stavu dochádza k obmedzeniu práv a povinností a vzostupu autoritatívneho štátu, nemalo by sa zabúdať, že Slovenská republika je právnym štátom³ aj v tejto výnimočnej situácii. Občania a podnikatelia sa podrobili opatreniam, ktoré smerujú k prekonaniu ohrozenia verejného zdravia z dôvodu nákazy COVID-19. Na druhej strane občania aj podnikatelia očakávali určitú formu kompenzácie zo strany štátu, ktorá má uľahčiť prekonať obmedzenia a udržať mieru trhovej ekonomiky⁴.

Slovenská republika naozaj prijíma mimoriadne opatrenia v súvislosti so šírením ľudskej nákazlivej choroby COVID-19 a opatrenia, ktoré tieto opatrenia menia. Mimoriadnych opatrení je veľa. V posledných dňoch došlo k početným zmenám zákonov v oblasti sociálneho zabezpečenia,

pracovného práva, finančnej oblasti, justícií, vnútornej správy a bolo schválených niekoľko schém štátnej pomoci.

Nejasné a neurčité normy na ťarchu tvorcu

Pokiaľ občanov a podnikateľov v čase pred COVID-19 vo všeobecnosti trápila neúmerná byrokratická záťaž a nepredvídateľnosť práva, v čase po COVID-19 sa k tomuto „standartu“ pridala aj požiadavka na nepretržité sledovanie legislatívnych zmien, vyhľadávanie viacerých oficiálnych zdrojov, vyhodnocovanie zmien v ich vzájomných súvislostiach. Často sa stalo, že aj po niekoľkých hodinách štúdia, adresát zmien nakoniec dospel k záveru, že pomoc alebo uľahčenie, ktorú od opatrení očakával, sa nedostavila.

Napríklad, bežný daňovník očakával podporu likvidity, resp. udržania hotovosti, preto sa na prvé prečítanie mohol potešiť opatreniu, ktoré malo upustiť od uloženia sankcií za oneskorené platenie preddavkov na daň. Na druhé, resp. ďalšie prečítania sa mohlo však naopak dostať sklamanie,

keďže z preddavkov na daň sa od sankcií oslobodili len „vybrané“ preddavky na daň⁵. Dovoľujem si povedať, že len odborník postrehne, že preddavky na daň vyberá zamestnávateľ zo miezd zamestnancov⁶ a že iné preddavky sa „nevyberajú“, a preto ich sankcionovanie nie je vylúčené.

S výkladom mimoriadnych opatrení majú problém aj kvalifikovaní odborníci, nieto ešte bežní adresáti zmien. Viacerí sme sa presvedčili, že na „slovičkách“ záleží a akékoľvek odporúčania sú rezervované. Pri výklade sa neraz váhalo, či drobná zmena naozaj znamená podstatnú materiálnu zmenu právneho stavu, alebo ide len o nedostatok z neopatrnosti a rýchleho legislatívneho procesu.

Napríklad, došlo k zmene pravidiel poskytovania príspevkov na udržanie zamestnanosti uznesením vlády SR⁷ o doplnenie príspevku na časť „mzdových nákladov“ zamestnávateľa⁸, v porovnaní s dovtedy upravenými príspevkami poskytovanými len na „náhradu mzdy“ zamestnanca, ktorému zamestnávateľ nemohol pridelať prácu z dôvodu prekážok na jeho strane.

Na istý čas zavládla neistota, či skutočne došlo k podstatnému rozšíreniu okruhu zamestnávateľov, ktorí môžu žiadať o príspevky aj na pracujúcich zamestnancov, ak im poklesli tržby.⁹

Naopak, pomerne jednoznačné ustanovenie o daňových nedoplatkoch, resp. o tom, kedy daňový nedoplatok nevznikne,¹⁰ sa podľa doslovného znenia vzťahovalo na nezaplatenie akejkoľvek dane. Po systematickom výklade aj vo vzťahu k iným ustanoveniam, málokto by odporúčal nezaplatiť napríklad daň z pridanej hodnoty bez reálneho rizika vzniku sankcie. Nejasný výklad jasného ustanovenia bol až následne doplnený stanoviskom Ministerstva financií SR, podľa ktorého nebolo cieľom tohto ustanovenia neudeliť sankcie pri neuhradení daňových povinností riadne a včas, ale iba formálna deklarácia, že nepôjde o daňový nedoplatok, pričom nezaplatenie dane bude sankcionované.¹¹

Taktiež sme sa presvedčili, že výkon verejnej moci elektronicky má od vysnívateľného ideálu ešte ďaleko. Nielenže, chýba komplexná informačná platforma, žiadatelia o pomoc vyplňajú excelovské tabuľky s údajmi, ktoré štát o nich už dávno má.¹² Naďalej dochádza k absurdným situáciám, kedy napriek elektronickému podaniu, žiadateľ musí ísť fyzicky na poštu zakúpiť znížený správny poplatok za elektronické podanie (napr. návrh na zápis do zoznamu hospodárskych subjektov), alebo elektronicky podanú žiadosť, musí ísť osobne potvrdiť adresátovi (napr. zápis právnikov na plnenie povinnej školskej dochádzky).

Takáto situácia je dôsledkom viacerých skutočností a zdá sa, že ani v okolitých štátoch nie je situácia diametrálne odlišná. Napokon, ide naozaj o náročné obdobie a aj legislatívu tvoria „len“ ľudia, navyše v skrátaných legislatívnych konaniach bez

možnosti odbornej diskusie o prijímaných opatreniach. Je však povinnosťou a našou úlohou sa vždy snažiť, aby aj mimoriadne opatrenia boli vykladané v zmysle významného interpretačného hľadiska, podľa ktorého nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu ich adresátov, ale na ťarchu tvorcu.¹³

Aj Ústavný súd SR vo svojej judikatúre už viackrát uviedol, že s uplatňovaním princípu právnej istoty v právnom štáte sa spája požiadavka všeobecnosti, platnosti, trvácnosti, stability, racionalnosti a spravodlivého obsahu právnych noriem.¹⁴ Výklad právnej normy musí byť metodologickým postupom, v rámci ktorého nemá žiadna



Je však povinnosťou a našou úlohou sa vždy snažiť, aby aj mimoriadne opatrenia boli vykladané v zmysle významného interpretačného hľadiska, podľa ktorého nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu ich adresátov, ale na ťarchu tvorcu.

z výkladových metód absolútnu prednosť, pričom jednotlivé uplatnené metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a racionálne zdôvodnenému vysvetleniu textu právneho predpisu.¹⁵

V tomto príspevku by som rada ďalej upriamila pozornosť aj na ďalšie právne hľadiská, s ktorými sa zrejme budeme musieť ešte dlho vysporiadať. Nevenujem sa problematike zmluvných vzťahov

a ich zmene v dôsledku situácie vyvolanej nebezpečenstvom šírenia COVID-19. Osobne zatiaľ len dúfam, že v prípade vzniku sporov budú súdy vhodne aplikovať inštitút dobrých mravov¹⁶ alebo povinného obchodného styku¹⁷ a zásah štátu do zmluvnej slobody bude nanajvýš len sprostredkovaný.

Retroaktivita právnych predpisov

Lex retro non agit alebo zákon nepôsobí naspäť je jednou z najstarších zásad vyspelého právneho systému. Zjednodušene povedané, zákony majú pôsobiť do budúcnosti a nemajú späťne upravovať vzťahy, ktoré nastali v minulosti. Inak by bola ohrozená právna istota, že subjekty práva budú neskôr sankcionované za skoršie konanie, ktoré bolo legálne. Rozlišuje sa pravá a nepravá retroaktivita.

Pri pravej retroaktivite možno hovoriť o tzv. spätnej účinnosti, t.j. právna norma pôsobí späť do minulosti pred jej vyhlásením, resp. pred tým ako sa právna norma stane platnou. Pravá retroaktivita je stav, „*keď zákon dodatočne a pozmeňujúco zasahuje do už právne uzavretých minulých skutkových a právnych vzťahov (práv a povinností)*“.¹⁸

Nepravá retroaktivita je zjednodušene stav, kedy je potrebné riešiť časovú účinnosť dvoch noriem, napr. vznik a platnosť právnych vzťahov sa posudzuje podľa skoršej právnej normy, obsah právnych vzťahov sa môže posudzovať podľa aktuálnej právnej normy. Nepravá retroaktivita je stav „*v ktorom nová právna úprava nevytvára žiadne právne účinky smerujúce pred deň nadobudnutia účinnosti, avšak kvalifikuje tie právne úkony, ku ktorým došlo ešte pred nadobudnutím jej účinnosti, v dôsledku čoho môže dôjsť k zmene alebo zrušeniu*

1 Uznesenie vlády SR č. 111/2020 Z.z., ktorým sa schválila mimoriadna situácia od 12. 3. 2020.

2 Uznesením vlády SR č. 45/2020 Z.z. ktorým sa schválil núdzový stav odo dňa 16. 3. 2020 a ktorý bol následne upresňovaný uznesením vlády SR č. 49/2020 Z.z., 64/2020 Z.z., 72/2020 Z.z.

3 Čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Ústava SR“).

4 Čl. 55 Ústavy SR.

5 Ust. § 12 ods. 3 zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov

6 Ust. § 35 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov

7 Uznesenie vlády SR č. 219/2020 zo dňa 14. 4. 2020.

8 Časť 3B, str. 3, návrhu na zmenu podmienok projektu podpory udržania zamestnanosti v čase vyhlásenej mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu a odstránenia ich následkov, uznesenie vlády č. 219/2020 zo dňa 14. 4. 2020.

9 Podmienky projektu podpory udržania zamestnanosti v čase vyhlásenej mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu a odstránenia ich následkov, uznesenie vlády č. 178/2020 zo dňa 31. 3. 2020.

10 Ust. § 10 zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov.

11 Napríklad, na webovom sídle Ministerstva financií SR sa uvádza: „Nezaplatená daň splatná počas platnosti opatrení sa zase nebude považovať za daňový nedoplatok, ak ju subjekt zaplatí do mesiaca po skončení pandémie. Nedochádza tým automaticky k posunutiu lehôt splatnosti jednotlivých daní (priamych aj nepriamych daní) a ak subjekt nezaplatí daň načas bude mu vyrubený úrok z omeškania. Umožňuje sa mu však v období pandémie čerpať tie výhody z osobitných predpisov, na ktoré by subjekt inak nemal nárok z dôvodu, že má daňový nedoplatok (napr. skoršie vrátenie nadmerného odpočtu, alebo status schváleného hospodárskeho subjektu)“; <https://www.mfsr.sk/sk/koronavirus-informacie/>; naposledy navštívené 29. 4. 2020.

12 Ide o žiadosť o príspevky zverejnené napr. na webovej stránke www.pomahameludom.sk.

13 R 102/2011 Zbierky stanovisk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 85zp/1/2010.

14 PL. ÚS 15/98, PL. ÚS 1/04 alebo PL. ÚS 8/04.

15 Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 341/07.

16 Ust. § 39 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov.

17 Ust. § 292 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov.

18 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 3/00, Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 67/07.

tých právnych účinkov, ktoré boli predtým späté s ich uzavretím.¹⁹

Neprípustná je len **prává retroaktivita, ak pôsobí v neprospech** dotknutých subjektov. Niektoré mimoriadne opatrenia sú retroaktívne a domnievam sa, že a to aj v neprospech adresátov, čo je neprípustné.

Napríklad, zákon č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 (ďalej len „**lex corona I.**“) bol zverejnený v Zbierke zákonov dňa **4. apríla 2020** a v ten deň nadobudol aj účinnosť. Podľa ust. § 2 ods. 1 cit. zákona sa opatrenia podľa tohto zákona uplatňujú počas obdobia od **12. marca 2020**, keď vláda Slovenskej republiky vyhlásila mimoriadnu situáciu podľa osobitného predpisu v súvislosti s ohrozením verejného zdravia II. stupňa z dôvodu ochorenia COVID-19 spôsobeným koronou vírusom SARS-CoV-2 na území Slovenskej republiky.

Podľa ust. § 21 lex corona I. sa predĺžila lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov a lehota na zaplatenie dane do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení obdobia pandémie. Jeden z výkladov smeruje k tomu, že ak sú opatrenia účinné od 12. marca 2020 a lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov uplynula všetkým daňovníkom počas pandémie dňom 31. marca 2020, všetkým daňovníkom sa lehota predĺžila.

Avšak, na uplynutie lehoty na podanie daňového priznania sa viažu iné práva daňovníkov, ktoré v tzv. lex corona I. neboli upravené, a to najmä právo na vrátenie preplatku dane²⁰ a právo na zmenu výšky preddavkov podľa poslednej známej daňovej povinnosti²¹. Najmä pri preddavkoch sa mohlo stať, že daňovník preddavky vysporiadal v období do 3. apríla 2020 podľa vtedajšej právnej úpravy a zaplatil ich v nižšej výške, akoby by ich platil mal podľa neskôr prijatého lex corona I. (pred-

avky platil podľa daňovej povinnosti za rok 2019, hoci lex corona I. vrátila povinnosť platiť preddavky podľa daňovej povinnosti za rok 2018).

V čase prípravy tohto článku bola v legislatívnom konaní novela lex corona III. (ktorá medzičasom už je aj účinná²²) a hoci vyššie uvedený nedostatok rieši inak, vzniklo mnoho iných výkladových a aplikačných problémov, ktoré neposkytujú podnikateľom jasné pravidlo ako postupovať (zatiaľ sa však k nim v tomto príspevku nevyjadrujeme). Vyššie uvedený príklad sme použili preto, lebo ilustruje podľa môjho názoru zakázanú právu retroaktivity a nie je vylúčené, že prax priniesie aj iné prípady. Retroaktívne sú mimoriadne opatrenia aj v iných oblastiach, napr. v justícii, v oblasti pracovného

Pri nich je jednou z možností až súdne konanie, v ktorom môžu navrhnúť prerušenie konania za účelom podania návrhu o súlade zákona s ústavou súdom.

práva a práva sociálneho zabezpečenia atď., a napr. aj v osobitnej úprave zákazu ukončenia nájmov sa črtajú prvky nepravej retroaktivity.²³

Taktiež je potrebné upozorniť, že až do rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky o vyslovení nesúladu a zrušení protiústavnej úpravy, resp. do odloženia účinnosti napadnutého zákona, je zákon platný a účinný a jeho adresáti sú povinní ho dodržiavať.

Návrh na vyslovenie nesúladu zákona s Ústavou SR môžu podať iba vybrané subjekty²⁴, občania a podnikatelia však nie. Pri nich je jednou z možností až súd-

ne konanie, v ktorom môžu navrhnúť prerušenie konania za účelom podania návrhu o súlade zákona s ústavou súdom. Na takýto postup nie je právny nárok, záleží od presvedčivosti podania.

Napríklad, ak by správca dane vyrubil sankciu za nesprávne uhradený preddavok dane, potom by daňovník mal právo napadnúť právoplatné rozhodnutie správcu dane v konaní pred správnym súdom (po splnení ostatných podmienok). Podľa ust. § 100 ods. 1 písm. b) Správneho sporového poriadku v znení neskorších predpisov, súd môže konanie prerušiť, ak pred rozhodnutím vo veci došiel k záveru, že sú splnené podmienky na konanie o súlade právnych predpisov; v tom prípade podá Ústavnému súdu Slovenskej republiky návrh na začatie konania.

Ochrana legitímnych očakávaní

Vo všeobecnosti sa rozlišujú dva koncepty legitímneho očakávania, a to:

- (I) legitímne očakávanie, ktorého účelom je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci;
- (II) koncept legitímneho očakávania, ktorým Európsky súd pre ľudské práva definuje predmet ochrany, a teda aplikovateľnosť čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.²⁵

Ad (I) Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoľiehali.²⁶ S legitímnym očakávaním úzko súvisí zákaz prevapivých rozhodnutí, keď správne orgány sa nemôžu, bez náležitého odôvodnenia a poskytnutia možnosti účastníkovi konania oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia, odchýliť od doterajšej rozhodovacej praxe.²⁷

Napríklad, v súvislosti s mimoriadnymi opatreniami by teoreticky problém s nepredvídateľným mocenským zásahom mohol nastať pri zániku práva vyrubiť daň. Ak správca dane nevykonal úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane v období od 12. marca 2020 do 4. apríla 2020²⁸, daňový subjekt sa legitímne domnieval, že to vyústilo do právneho stavu, kedy vyrubenie dane správcou dane už nebude možné. Až 4. apríla 2020 sa daňový subjekt dozvedel, že lehota na vyrubenie dane (hoci uplynula) sa vracia späť a neuplynú počas pandémie.²⁹

Ad (II) Koncept legitímnych očakávaní, ktorý vychádza z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „**ESLP**“) sa dotýka ochrany majetku a sa využíva aj v rámci testu proporcionality, a to ako jeden z dôvodov v prospech subjektu, ktorého majetok bol zásahom štátu dotknutý. Ak dôjde nielen k zásahu do majetku, ale aj do legitímnych očakávaní, sú pre ospravedlnenie zásahu potrebné závažnejšie argumenty (napr. rozhodnutie vo veci Kjartan Ásmudsson proti Islandu, sťažnosť č. 60669/00). V tomto rozhodnutí ESLP za majetok považoval nárok na invalidný dôchodok, resp. odňatie nároku na tento dôchodok považoval za zásah do pokojného užívania majetku.³⁰

V tejto súvislosti napríklad aj judikatúra Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. PL. ÚS 25/05 je podobná a vyplýva z nej: „Vstup do existujúcich právnych vzťahov zavedením preskúmania trvania invalidity na posúdenie nároku na invalidný dôchodok podľa nových, prísnejších kritérií, ktoré môže mať za následok až zánik nároku na invalidný dôchodok a jeho výplatu, a to bez akéhokoľvek vyváženého žiadny priestor ani nevytvára, vyvoláva stav takej právnej neistoty z dôvodu priameho a neočakávaného zásahu do minulých skutkových a právnych vzťahov, ktorý nemožno akceptovať, čo viedlo ústavný súd k vysloveniu nesúladu tohto ustanovenia s čl. 1 ods. 1 ústavy.“

Pre úplnosť je potrebné dodať, že uvedené príklady sa týkali de facto úplného zániku nároku na majetok, čo zatiaľ v prípade mimoriadnych opatrení identifikované nebolo. Mimoriadne opatrenia (zatiaľ) vedú skôr len k oddialeniu nároku na neisté obdobie (zjednodušene) do skončenia pandémie. Aj keď by mimoriadne opatrenia museli byť podrobne preskúmané z hľadiska kritérií na ochranu legitímnych očakávaní (čo v tomto príspevku nerobíme), považujem za dôležité na tento koncept upozorniť.

Legislatívna činnosť vlády

Mimoriadne opatrenia boli vo väčšine prípadov prijímané formou zákona. Mnoho zákonov však upravuje splnomocňujúce ustanovenie na legislatívnu činnosť vlády SR.

Napríklad, zákon č. 66/2020 Z.z., ktorý mení zákon č. 461/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov ustanovuje, že vláda môže na obdobie trvania krízovej situácie a na obdobie dvoch mesiacov po jej ukončení ustanoviť nariadením vlády podmienky nároku na dávku v nezamestnanosti, podmienky výplaty dávky v nezamestnanosti, dĺžku podporného obdobia v nezamestnanosti a výšku dávky v nezamestnanosti. Ustanovenia zákona, ktoré upravujú dávku v nezamestnanosti, sa neuplatňujú v rozsahu úpravy dávky v nezamestnanosti ustanovenej nariadením vlády podľa prvej vety.³¹

Na vykonanie zákona a v jeho medziach môže vláda vydávať nariadenia,³² pričom vykonávacím právnym predpisom nemožno ukladať povinnosti, meniť alebo dopĺňať právnu úpravu nad rámec zákona alebo upravovať spoločenské vzťahy v záklone neupravené.³³

Bude potrebné dôsledne sledovať, či nariadenia vlády vydávané počas krízovej situácie budú spĺňať podmienky vykonávacieho právneho predpisu a ustanovovať podmienky nároku na dávku len v rámci zákona.

Náhrada škody spôsobenej štátom

Záverom je vhodné spomenúť, že mimoriadne opatrenia prijaté počas krízovej situácie alebo núdzového stavu nemusia vždy zakladať právo dotknutých subjektov na náhradu škody.

Napríklad, v Českej republike štát zodpovedá za škodu spôsobenú fyzickým a právnickým osobám v príčinnej súvislosti s krízovými opatreniami,³⁴ pričom ide o špeciálny inštitút bez ohľadu na zavinenie a nejde o štandardnú zodpovednosť štátu za škodu. Táto zodpovednosť sa môže vzťahovať aj na škodu podnikateľov pri zatvorení alebo obmedzení prevádzok.

V Slovenskej republike však štát zodpovedá len za niektoré presne vymedzené náhrady za obmedzenie práv alebo škody.³⁵ Kompenzácia nepriaznivých dôsledkov podnikateľom je skôr poskytovaná ako štátna pomoc, alebo prostredníctvom aktívnych opatrení na trhu práce.

Dotknutý subjekt naďalej môže uplatniť nárok na náhradu škody z nezákonného rozhodnutia orgánu verejnej moci alebo nesprávneho úradného postupu pri výkone mimoriadnych opatrení. Podmienky vzniku nároku sa však posudzujú štandardne, ako iné nároky na náhradu škody pri výkone verejnej moci podľa zákona č. 514/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Záver

Účelom tohto príspevku bolo dať do pozornosti niektoré právne princípy, ktoré ovplyvňujú tvorbu a aplikáciu legislatívy a na ktoré by sa nemalo zabúdať ani počas výnimočného stavu. Príklady uvedené v tomto článku sú ilustratívne a nie je vylúčené, že konkrétne situácie by boli posúdené inak. Situácia, ktorá v súvislosti s COVID-19 vznikla je pre všetky subjekty nová a mohla zmeniť rebríček priorit na každej úrovni. Právo a spravodlivosť však nesmie postupovať na nižšie priečky, pretože sa domnievam, že práve vyhotorené situácie sú testom právneho štátu. ■

19 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 38/99

20 Ust. § 19 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

21 Ust. § 34 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov.

22 Zákon č. 96/2020 Z.z.

23 Ust. § 3b zákona č. 62/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov účinné od 25. 4. 2020 upravuje zákaz ukončenia nájmu aj za nájomné splatné v.

24 Čl. 130 Ústavy SR.

25 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 10/06 z 24. júna 2009.

26 Nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 16/06 zo dňa 24. 6. 2009, Nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 10/04 zo dňa 6. 2. 2008

27 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 2. júna 2011, 8 Sžo 163/2010.

28 Ust. § 69 daňového poriadku.

29 Ust. § 9 zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov.

30 Zhrnutie judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je spracované napr. v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 8/2017-43 z 25. apríla 2018.

31 Ust. § 293et ods. 4 zákona č. 461/2003 Z.z.

32 Čl. 120 Ústavy SR.

33 Ust. § 4 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov

34 Ust. § 36 ods. 1 zákona č. 240/2000 Sb., o krízovom řízení a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, které znie: „Stát je povinen nahradit škodu způsobenou právními a fyzickými osobám v příčině souvislosti s krizovými opatřeními a cvičeními (§ 39 odst. 4) prováděnými podle tohoto zákona. Této odpovědnosti se může stát zprostit jen tehdy, pokud se prokáže, že poškozený si způsobil škodu sám“

35 Ust. § 13 ods. 1 ústavného zákona č. 227/2002 Z.z. o bezpečnosti štátu v čase vojny, vojnového stavu, výnimočného stavu a núdzového stavu v znení neskorších predpisov

Transferové oceňovanie: OECD Usmernenie k finančným transakciám



• V súčasnosti sú hlavnou pracovnou náplňou projekty týkajúce sa daňového poradenstva s dôrazom na transferové oceňovanie a medzinárodné dane, vrátane asistencie pri daňových kontrolách.

Frederika Silesky LLM

senior daňový špecialista na transferové oceňovanie
v spoločnosti VGD SLOVAKIA



• Partner poradenskej spoločnosti VGD SLOVAKIA

• Zameriava sa na oblasť medzinárodného zdaňovania a medzinárodného a európskeho daňového práva

Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč

daňový poradca a auditor
partner VGD SLOVAKIA

Správca dane pri výkone daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie na Slovensku sa vo svojich vyjadreniach často odvoláva na publikácie OECD, konkrétne na Smernicu o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. Vzhľadom na narastajúcu potrebu usmernenia týkajúceho sa finančných transakcií zo strany OECD, dňa 11. februára 2020 bolo publikované dlho očakávané Usmernenie, ktoré bude súčasťou Smernice. Článok prináša prehľad tých najdôležitejších odporúčaní k postupu uplatňovaného pri posudzovaní vybraných vnútro-skupinových finančných transakcií ako sú pôžičky, cash-poolingové vzťahy, hedging, finančné záruky či kaptívne poistenia.

I. Úvod

Dňa 11. februára 2020 Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) vydala verejnosťou dlho očakávané Usmernenie k finančným transakciám (ďalej len „Usmernenie“). Toto Usmernenie je významné tým, že je to prvýkrát, čo OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica“) bude obsahovať odporúčania k postupu pri posudzovaní finančných transakcií. Iniciatíva je súčasťou projektu OECD známym ako Akčný plán BEPS, ktorý je zameraný na boj proti erózii základu dane a presunu ziskov medzinárodných spoločností do krajín s nízkym daňovým zaťažením. Usmernenie prehľbuje prácu OECD Akcie 4 zameranej na zníženie erózie základov dane prostredníctvom úrokových nákladov a iných finančných platieb a Akcií 8-10, ktorých cieľom je pri-

spôsobenie transferových cien ekonomickej aktivite, resp. tvorbe hodnoty. Vydaníu tohto Usmernenia predchádzalo v roku 2018 publikovanie tzv. *discussion draft*, teda verzie dokumentu, ktorý bol určený na pripomienkovanie pre širokú verejnosť.¹

Samotné Usmernenie popisuje rôzne aspekty transferového oceňovania finančných transakcií a takisto obsahuje aj niekoľko príkladov na ilustráciu. Časť B poskytuje usmernenie k všeobecne uplatňovaným zásadám, ktoré sú už z veľkej časti súčasťou Smernice, avšak tentokrát sa týkajú analýzy presného vymedzenia transakcií a hlavne podmienok, ktoré sú súčasťou skupiny nadnárodných spoločností. Časti C, D a E sa zaoberajú špecifickými otázkami súvisiacimi s oceňovaním finančných transakcií, ako sú napríklad vnútro-skupinové pôžičky, cash pooling, záruky a iné finančné transakcie. V závere Usmernenia – časti F, OECD poskytuje usmernenie, ako určiť mieru tzv. bezrizikovej návratnosti a mieru

návratnosti upravenú o riziko (anglicky: *risk-free and risk-adjusted rates of return*).

Časti A až E tohto Usmernenia budú súčasťou Smernice OECD ako kapitola X a časť F sa doplnia do oddielu D.1. 2. 1 v kapitole I Smernice, bezprostredne za odsekom 1.106. Publikácia novej OECD Smernice sa predbežne predpokladá v druhej polovici roka 2020.²

Cieľom tohto príspevku je spraviť prehľad tých najdôležitejších odporúčaní a postupov, ktoré OECD navrhuje v poradí, ako bolo Usmernenie pripravené.

II. Presné vymedzenie transakcie - súhra s oddielom D.1 Kapitoly I Smernice

V prípade vnútro-skupinového financovania nie je kľúčové iba posúdenie úroku, ale ako vyplýva i z Komentára OECD, dôležité je posúdiť aj tú skutočnosť, či úver ako taký môže byť v celej jeho výške klasifikovaný ako úver alebo sa skladá aj z iných druhov finančných transakcií, napríklad vkladu do imania spoločnosti.³ Vyriešenie tejto otázky by podľa Usmernenia malo predchádzať samotnej analýze úrokovej sadzby.

Tak ako tomu bolo v prípade verzie publikovanej na diskusiu pre širokú verejnosť, aj toto Usmernenie si ponecháva analýzu presného vymedzenia transakcií. OECD berie do úvahy aj možnosť štátov zavádzať legislatívu, ktorá sa týka regulovania financovania spoločností prostredníctvom pomeru dlhu k vlastnému imaniu (anglicky: *debt-to-equity ratio*) alebo limitovaním daňovej uznateľnosti nákladových úrokov (anglicky: *thin cap rules*).⁴

OECD vo svojom Usmernení dáva veľký dôraz na princíp reálne dostupných možností (anglicky: *options realistically available*). Tento princíp vychádza z predpokladu, že každá spoločnosť pred uskutočnením akejkoľvek finančnej transakcie si vyhodnotí, či na trhu nie je výhodnejšia, resp. atraktívnejšia ponuka, ktorá by splňala účel.⁵ V praxi to znamená, že z pohľadu veriteľa ide o vyhodnotenie iných investičných možností a z pohľadu dlžníka o vyhodnotenie iných dostupných možností financovania, prípadne prehodnotenie výšky istiny, ktorú si je potrebné požičať na financovanie svojich podnikateľských plánov.

V priebehu presného vymedzenia finančnej transakcie by mali byť zohľadnené nasledovné ekonomicky relevantné vlastnosti:

1. **Zmluvné podmienky** - Štandardným postupom medzi nezávislými osobami je, že dohody týkajúce sa financovania sú súčasťou písomnej zmluvy. V praxi sa často stretávame

s tým, že dohody týkajúce sa financovania závislými osobami nie sú v písomnej podobe, resp. sú, ale konanie zmluvných strán sa líši od podmienok v tejto zmluve. Z uvedeného dôvodu je nutné pri posudzovaní finančných transakcií vychádzať z pravidla obsah nad formu.⁶

2. **Analýza funkcií, rizík a aktív** - Súčasťou presného vymedzenia transakcie je aj analýza vykonávaných funkcií, znášaných rizík a využívaných aktív jednotlivými stranami. Medzi funkcie, ktoré vo väčšine prípadov vykonáva veriteľ, patria vyhodnotenie rizika spočívajúceho v danej finančnej transakcii, schopnosť zabezpečiť kapitál, vymedzenie podmienok dohody a následné zabezpečenie dohody, priebežné sledovanie a prehodnotenie finančnej transakcie. Dôležitou súčasťou analýzy z pohľadu veriteľa je posúdenie, či je v jeho právomociach kontrolovať riziká plynúce z uskutočnenej transakcie a či má dostatočnú finančnú kapacitu znášať takéto riziko.⁷ Z pohľadu dlžníka funkcie, ktoré vykonáva, sú vo väčšine prípadov plánovanie a zabezpečenie dostatku finančných prostriedkov na splatenie dlžnej sumy

s príslušenstvom v dohodnutej dobe splatnosti, prípadne splnenie iných zmluvných podmienok.⁸

3. **Finančná transakcia** - Pre účely analýzy porovnateľnosti je nevyhnutné identifikovať typ a vlastnosti finančnej transakcie. OECD uvádza, že v prípade pôžičky by sa malo zamerať na podmienky transakcie, ako napríklad výška istiny, splatnosť, rozvrh platieb, účel,

podriadenosť dlhu, mena, lokalita zabezpečenia a iné.⁹

4. **Ekonomické podmienky** - Ekonomické podmienky majú veľký vplyv na ocenenie finančných transakcií. Medzi tie, ktoré majú najväčší vplyv na ocenenie, patria mena, lokalita, načasovanie, odvetvie a regulovanie odvetvia. OECD vo svojom Usmernení takisto pripúšťa vplyv makroekonomických trendov.¹⁰ Pre správne posúdenie finančnej transakcie je nevyhnutné identifikovať a analyzovať odvetvia, v ktorých dlžník a veriteľ vykonávajú svoju činnosť. Cieľom je pochopiť fungovanie spoločností, dostupnosť financovania, resp. investovania na trhu pre tieto spoločnosti a posúdenie vplyvu regulácií na dané odvetvie. OECD ako príklad regulácií uvádza Bazilejské dohody o kapitáli, ktoré sa týkajú spoločností vo finančnom sektore.¹¹ Dôležitým odkazom OECD je, že v prípade finančných transakcií sa neodporúča používať viacročné dáta, naopak, odporúčanie je používať

“
OECD vo svojom Usmernení dáva veľký dôraz na princíp reálne dostupných možností.”

1 OECD: *OECD releases BEPS discussion draft on the transfer pricing aspects of financial transactions*. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-beps-discussion-draft-on-the-transfer-pricing-aspects-of-financial-transactions.htm>.

2 OECD: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-201769717.htm>.

3 OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version): Commentary on Article 9, Paragraph 1 ods. 3 (b), str. 610*. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page609.

4 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions 2020*, ods. 10. 9.

5 Ibid, ods. 10. 19.

6 Ibid, ods. 10. 22.

7 Ibid, ods. 10. 25.

8 Ibid, ods. 10. 26.

9 Ibid, ods. 10. 28.–10. 29.

10 Ibid, ods. 10. 30.–10. 33.

11 Ibid, ods. 10. 15.

čo najaktuálnejšie, resp. dáta, ktoré sú z rovnakého obdobia, v ktorom sa transakcia má uskutočniť.¹²

5. **Obchodné stratégie** - Pre presné vymedzenie transakcie je potrebné pozrieť sa na obchodné stratégie nie len dlžníka, ale taktiež aj skupiny, do ktorej patrí. Z Usmernenia vyplýva, že spoločnosti by mali dávať väčší dôraz na fungovanie a postoj k celkovému financovaniu skupiny podnikov. Za predpokladu, že skupinovú stratégiu na krátkodobé financovanie pracovného kapitálu je využívanie jednoročných revolvingových úverov, tak je málo pravdepodobné, že člen tejto skupiny by pre tento účel využil dlhodobé financovanie so splatnosťou 10 rokov. Ak by sa rozhodol pre takýto spôsob financovania, tak OECD v rámci presného vymedzenia transakcií odporúča transakciu posúdiť ako sériu jednoročných revolvingových úverov, ak potreba financovania pracovného kapitálu pretrváva počas celej doby.¹³

III. Centralizovaná činnosť financovania skupiny - funkcia treasury

V úvode časti C Usmernenia OECD vysvetľuje rozdiel medzi decentralizovanou a centralizovanou funkciou treasury. Zatiaľ čo v decentralizovanom systéme každá spoločnosť v rámci skupiny podnikov má vo svojej kapacite rozhodovanie o financovaní, v prípade centralizovaného systému, táto rozhodovacia funkcia je v právomoci jednej spoločnosti pre celú skupinu podnikov.¹⁴ Decentralizovaný systém je charakteristický pre skupiny, ktoré vykonávajú svoju činnosť vo viacerých odvetviach, prípadne sú vystavené rôznym pravidlám v jednotlivých krajinách ich pôsobenia. Kľúčovými funkciami centralizovaného treasury je optimalizácia likvidity pre celú skupinu podnikov, efektívne riadenie financovania ako aj zabezpečenie dostatočnej hotovosti v správnom čase a v správnej mene.¹⁵ OECD vo svojom Usmernení naznačuje, že funkcia treasury je vo väčšine prípadov podporná služba k tvorbe hodnôt skupiny a preto v určitých prípadoch vstupuje do ocenenia aj Kapitola VII Smernice týkajúca sa posudzovania vnútro-skupinových služieb.¹⁶

IV. Pôžičky

Štandardným postupom poskytovateľov finančných prostriedkov je, že pred uzatvorením takejto transakcie si preveria potenciálneho dlžníka - jeho bonitu, odvetvie, účel financovania a ďalšie iné indikátory s cieľom určiť rizikovosť takejto transakcie

(anglicky: credit assessment). OECD pripúšťa, že v prípade vnútro-skupinového financovania, veriteľ nemusí nevyhnutne posudzovať a vyhodnocovať všetky aspekty. V prípade financovania materskou spoločnosťou, ktorá už má kontrolu a podiel v dcérskej spoločnosti je takisto menej relevantná aj prípadná zábezpeka.¹⁷

Hlavným rizikom pre veriteľa v prípade akéhokoľvek financovania je kreditné riziko, ktoré súvisí s neschopnosťou dlžníka splatiť úver v zmysle dohodnutých podmienok. Toto riziko je nutné brať do úvahy v širšom kontexte, keďže v priebehu dohody môže dôjsť k zmene ekonomických podmienok.¹⁸ Dlžník je taktiež vystavený rizikám plynúcim zo zmeny ekonomických podmienok ako sú výmenné kurzy, zmena úrokových sadzieb, ale hlavne riziku spojeného s neschopnosťou platiť svoj záväzok v prípade neočakávaných problémov alebo neschopnosťou generovať ďalší kapitál.¹⁹

V priebehu posudzovania akéhokoľvek vnútro-skupinového financovania, OECD vo svojom Usmernení dáva dôraz na:

1. **Úverový rating** - Úverový rating vyjadruje bonitu, resp. dôveryhodnosť dlžníka. V prípade transakcií medzi nezávislými osobami je to jeden z prvých faktorov, ktoré veriteľ posudzuje. Vo všeobecnosti platí, že nižší úverový rating naznačuje väčšie riziko úpadku dlžníka a vzhľadom na toto väčšie riziko sa predpokladá uplatnenie vyššej úrokovej sadzby.²⁰ OECD pripúšťa, že v niektorých odvetviach je podstatne ťažšie získať určitý úverový rating ako v iných. Iné zaobchádzanie sa uplatňuje aj pri spoločnostiach, ktoré sú v start-up fáze, prípadne spoločnosti, ktoré vznikli ako výsledok podnikovej kombinácie.²¹

V prípade úverového ratingu, ktorý je generovaný verejne dostupným finančným nástrojom, je dôležité mať na pamäti, že sa nemusí nevyhnutne zhodovať s oficiálnym úverovým ratingom. Verejne dostupné databázy využívajú limitovanú vzorku kvantitatívnych dát a ukazovateľov, zatiaľ čo oficiálne ratingové agentúry hodnotia spoločnosti na základe hĺbkovej kvantitatívnej a kvalitatívnej analýzy, berúc do úvahy historické údaje, prognózy, špecifické vlastnosti odvetvia a schopnosti manažmentu dlžníka.²² Rovnako treba mať na pamäti, že výpočet úverového ratingu prostredníctvom verejne dostupných nástrojov môže byť ovplyvnený inými transakciami dlžníka so závislými osobami, ktoré nemusia nevyhnutne spĺňať princíp nezávislého vzťahu.²³

2. **Efekt členstva v skupine** - Skutočnosť, že dlžník je členom skupiny spoločností, je na základe Usmernenia dôležitá v dvoch ohľadoch. V prvom rade, členstvo v skupine môže napovedať podmienky, za ktorých by si spoločnosť požičala od nezávislej osoby, berúc do úvahy skupinovú stratégiu a zvyky týkajúce sa financovania. V druhom rade existuje pravdepodobnosť, že spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny, by dostala podporu od skupiny v prípade nepriaznivej finančnej situácie. Náhodný benefit, ktorý spoločnosť získa z dôvodu členstva v skupine, sa nazýva implicitná podpora (anglicky: implicit support). Vplyv takejto podpory na úverový rating spoločnosti si nevyžaduje žiadnu odplatu. Silu podpory zo skupiny je možné určiť na základe dôležitosti danej spoločnosti pre skupinu. Ak existujú dôkazy, že skupina by v prípade finančných problémov nepodporila spoločnosť, OECD pripúšťa možnosť posudzovať spoločnosť na základe samostatného úverového ratingu.²⁴ Dôležité je poznamenať, že posúdenie, do akej miery spoločnosť profituje z implicitnej podpory, je veľmi subjektívne a takto detailné informácie nie sú štandardne dostupné správcovi dane.²⁵
3. **Dojednania (Covenants)** - Zmluvné dojednania sú v prípade zmlúv o úvere dôležitým ochranným prvkom primárne z pohľadu veriteľa na obmedzenie možných rizík. V praxi sa stretávame s dojednaniaми, ktoré buď vyžadujú alebo zakazujú dlžníkovi určité konanie bez povolenia od veriteľa (napr. zákaz prehlbenia dlhu prostredníctvom ďalšieho financovania) alebo určujú dlžníkovi zotrvať v určitom stave (napr. udržať si určené finančné indikátory). Vnútro-skupinové financovanie vo väčšine prípadov neobsahuje uvedené zmluvné dojednania, vzhľadom na dostupnosť informácií pre veriteľa zo skupiny a z dôvodu, že je menšia pravdepodobnosť, že by dlžník bol potrestaný za nedodržanie takýchto dojednaní. V zmysle presného vymedzenia transakcie je nevyhnutné identifikovať, či neexistuje medzi závislými osobami obdobná dohoda i keď nie vo forme zmluvného dojednania, ktorá by mala vplyv na ocenenie transakcie.²⁶
4. **Záruky** - Poskytnutie záruky veriteľovi treťou stranou vo všeobecnosti podporuje, prípadne zlepšuje úverový rating dlžníka. V prípade poskytnutia záruky je potrebné posúdiť poskytovateľa záruky rovnakým postupom ako dlžníka. Dôležité je, aby mal poskytovateľ záruky finančnú kapacitu na plnenie záväzku voči veriteľovi v prípade úpadku dlžníka.²⁷

Na margo vnútro-skupinových úverov OECD poznamenala, že kľúčovým rozdielom medzi úvermi a inými finančnými transakciami

je dostupnosť porovnateľných údajov na trhu. V časti C.1. Usmernenia OECD sa vyjadruje k nasledovným metódam ocenenia:

1. **Metóda nezávislej trhovej ceny (CUP)** - Ocenenie touto metódou spočíva v použití verejne dostupných dát s cieľom nájsť dlžníka s rovnakým úverovým ratingom a úverovú zmluvu s dostatočne porovnateľnými podmienkami. Týmto dlžníkom nemusí byť podľa odporúčaní iba nezávislá spoločnosť, ale aj spoločnosť v rámci skupiny, ktorej bolo poskytnuté financovanie nezávislou osobou. V prípade absencie rovnakej finančnej transakcie, OECD odporúča posúdiť vhodnosť použitia alternatívnych transakcií ako sú dlhopisy, depozity, konvertibilné dlhopisy, cenné papiere a podobne. V tomto kroku by sa nemali prehliadnúť možnosti interných porovnateľných údajov.²⁸
2. **Cost of Funds** - V prípade absencie nezávislých porovnateľných údajov OECD navrhuje použitie metódy *Cost of funds*. Táto metóda spočíva v identifikovaní nákladov veriteľa, ktoré vynaložil na nadobudnutie finančných prostriedkov, uzavretie dohody a odmenu za znášané riziká. Súčet týchto nákladov je následne navýšený o ziskovú prírážku, ktorá by vo všeobecnosti mala pokrývať ďalšie ostatné náklady spojené so zabezpečením kapitálu veriteľom.²⁹
3. **Credit default swap** - Metóda credit default swap je naviazaná na kreditné riziko podkladového finančného aktíva. OECD navrhuje využitie tejto metódy na výpočet rizikovej prémie, avšak poznamenáva, že táto metóda je spojená s veľkou volatilitou a nespoľahlivosťou.³⁰
4. **Ekonomické modelovanie** - Ekonomické modelovanie spočíva v stanovení ceny pomocou bezrizikovej návratnosti (anglicky: risk-free return) a niekoľkých zložiek prémie odvíjajúcich sa od rizík a podmienok transakcie. OECD vo svojom Usmernení konštatuje, že uvedená metóda si s vysokou pravdepodobnosťou vyžaduje úpravy, avšak v prípade nedostatku porovnateľných údajov je možné ju použiť.³¹
5. **Bankové ponuky** - OECD dáva svojou rétorikou jasne najavo, že bankové ponuky a prísľuby nie sú dostačujúce pre stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, za predpokladu, že sa nejedná už o uskutočnenú transakciu.³²

V. Cash pooling

Cieľom využívania cash poolingových vzťahov v skupine je efektívny manažment hotovosti. Výhodami cash poolingu je efektívne riadenie likvidity skupiny, minimalizovanie bankových poplatkov³³ a hlavne skupina podnikov sa do určitej miery stáva nezávislou od externého financovania.³⁴

12 Ibid, ods. 10. 32.

13 Ibid, ods. 10. 34.-10. 38.

14 LANG Michael (et al.): *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-90-411-8994-3, str. 388 – 389.

15 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions 2020*, ods. 10. 39.-10. 43.

16 Ibid, ods. 10. 45.

17 Ibid, ods. 10. 51.-10. 56.

18 Ibid, ods. 10. 57.

19 Ibid, ods. 10. 59.

20 Ibid, ods. 10. 62. a 10.64

21 Ibid, ods. 10.66 - 10. 67.

22 Ibid, ods. 10. 72.-10. 73.

23 Ibid, ods. 10. 75.

24 Ibid, ods. 10. 76.-10. 78.

25 Ibid, ods. 10. 80.

26 Ibid, ods. 10. 83. - 10.86

27 Ibid, ods. 10. 87.

28 Ibid, ods. 10. 91.-10. 94.

29 Ibid, ods. 10. 97.-10. 98.

30 Ibid, ods. 10.101. - 10.102.

31 Ibid, ods. 10.104. - 10.106.

32 Ibid, ods. 10.107. - 10.108.

33 JANSEN Justus (ed.): *International Cash Pooling, Cross-border Cash Management Systems and Intra-group Financing*. Sellier.european law publishers GmbH, 2011. ISBN 978-3-86653-192-5, str. 4-5.

34 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions 2020*, ods. 10.109.

V praxi rozlišujeme dva typy cash poolingov, a to fyzický a fiktívny. Zatiaľ čo v prípade fyzického cash poolingu dochádza k fyzickému prevodu finančných prostriedkov z/na účet lídra, v prípade fiktívneho nedochádza k žiadnemu prevodu a zostatky na účtoch sú sčítané fiktívne.³⁵

OECD odporúča pri posudzovaní cash poolingov začať s analýzou presného vymedzenia transakcie. V priebehu analýzy je nutné sa zaoberať ako hodnotami jednotlivých prevodov peňažných prostriedkov, tak aj ostatnými podmienkami, skutočnosťami a okolnosťami v širšom slova zmysle. Hlavným predpokladom cash poolingov je, že spoločnosti podieľajúce sa na ňom sú v lepšej pozícii ako bez neho, resp. ako keby využili iné financovanie/investovanie dostupné na trhu. OECD v tejto súvislosti taktiež upozorňuje na takých členov cash poolingov, ktorí dlhú dobu zotrávajú v pozícii prispievateľa alebo dlžníka a či nie je vhodné preklasifikovať takúto transakcie napríklad na dlhodobý vklad alebo na termínovaný úver. Dôležitou súčasťou analýzy porovnateľnosti zameranej na cash poolingové vzťahy je analýza funkcií, rizík a aktív. Tá má výrazný vplyv na rozdelenie skupinovej synergie medzi jednotlivých členov podieľajúcich sa na cash poolingov.³⁶

Odmena lídra cash poolingov v každom prípade bude závisieť od prípadu k prípadu na základe vypracovanej analýzy funkcií, rizík a aktív. OECD vo svojom Usmernení uvádza dva príklady, cez ktoré sa snaží vysvetliť odmenu lídra. V prvom prípade líder vykonával iba funkciu koordinátora, resp. sprostredkovateľa a tým, že je jeho funkcia obmedzená a riziká tiež, tak aj odmena tohto člena je obmedzená a nemá nárok na tzv. „spread“, ktorý je rozdelený medzi jednotlivých členov cash poolingov. Z uvedenej vyplýva, že líder by mal byť ohodnotený ako poskytovateľ koordináčnej služby. V druhom prípade je lídrom cash poolingov spoločnosť, ktorá funguje ako treasury (pokladnica) skupiny a teda podieľa sa na určovaní finančnej stratégie skupiny, manažovaní likvidity či na celkovom financovaní tretími stranami. Z jej postavenia vyplýva, že rozhoduje aj o investovaní prebytočných prostriedkov, ako aj o pokrytí prípadných kreditných zostatkov. Tým, že spoločnosť vykonáva významné funkcie a je vystavená rizikám ako kreditnému, likviditnému, menovému a prípadne aj rizikám plynúcim z hedgingu, tak má spoločnosť v pozícii lídra nárok na časť alebo dokonca až na celý „spread“.³⁷

Odmena pre jednotlivých členov cash poolingov i po usmerneniach of OECD ostáva veľmi neurčitá, napriek tomu, že v minulosti bola už táto otázka riešená súdmi, finančnými inštitúciami či širokou verejnosťou.³⁸ Usmernenie neobsahuje konkrétne riešenia, iba všeobecné princípy, ktoré by spoločnosti mali brať do úvahy. Vo všeobecnosti platí, že medzi spoločnosťami by sa

mal prerozdeliť rozdiel, ktorý vznikol ako výsledok aplikovania kreditných a debetných úrokov v rámci cash poolingov.³⁹

V súvislosti s vnútro-skupinovým cash poolingom sa vynára aj otázka týkajúca sa záruk a práv na započítanie medzi jednotlivými členmi, bez ktorých by cashpooling nefungoval. OECD sa k uvedenej problematike postavilo tak, že takéto tzv. cross-guarantees a právo na set-off považuje za čisto formálnu záruku (implicitnú podporu) a preto žiaden člen nemá nárok na odmenu. V prípade neplnenia záväzkov člena skupiny sa bude jednať o kapitálový vklad.⁴⁰

VI. Hedging

Hedgingové stratégie sú významnou súčasťou rizikového manažmentu. Cieľom tohto finančného nástroja je zmierňovanie, rozkladanie a prenášanie podnikových finančných rizík na iné spoločnosti v rámci skupiny podnikov. Skupina sa môže rozhodnúť pre hedging prostredníctvom externých hedgingov (na úrovni skupiny alebo spoločnosti) alebo prostredníctvom tzv. *natural hedges*. V praxi sa stretávame s centralizovaním rizika v spoločnosti, ktorá je v pozícii treasury skupiny. Z pohľadu OECD problémom týchto nástrojov je, ak sa externý hedging uzatvára v mene spoločnosti, ktorá funguje ako treasury skupiny, ale nie je súčasťou konkrétneho hedgingu medzi dvoma závislými osobami v skupine. Napriek možným implikáciám týkajúcich sa hedgingu v rámci skupiny podnikov, OECD v závere odporúča odmenu pre spoločnosť, ktorá funguje ako treasury za poskytnutie služby zabezpečenia hedgingu spoločnosti.⁴¹

VII. Finančné záruky

Finančné záruky zaväzujú poskytovateľa záruky plniť záväzky a povinnosti príkazcu/ dlžníka v prípade ich neplnenia.⁴² Je to právne záväzný akt strán. V súvislosti s transferovým oceňovaním je nevyhnutné vyhodnotiť, či dlžník skutočne má ekonomickú výhodu z tejto transakcie, napríklad vo forme výhodnejších podmienok, vyššej istiny, či nižšej úrokovej sadzby. V opačnom prípade sa s vysokou pravdepodobnosťou jedná len o pasívnu podporu od člena či skupiny podnikov a odmena pre poskytovateľa nie je opodstatnená. Dôležitým krokom analýzy je vyhodnotiť, či poskytovateľ záruky má dostatočnú finančnú kapacitu na znášanie rizík plynúcich z poskytnutia záruky. Finančnú kapacitu poskytovateľa je potrebné posúdiť prostredníctvom úverového ratingu, ale takisto aj odvetvia, v ktorom poskytovateľ aj dlžník pôsobia.⁴³

Nevyhnutnosť odmeny pre poskytovateľa explicitnej finančnej záruky spriazenej osobe bola predmetom súdnych sporov

vo Francúzsku, kde v dvoch prípadoch súd rozhodol, že poskytnutie takejto záruky bez odmeny je považované za nenormálne konanie manažmentu.^{44,45}

V situáciách kedy dlžník profituje zo záruky vyššou istinou, ktorú si mohol požičať ako výsledok záruky, OECD navrhuje hodnotu, ktorá je nad rámec pôvodnej istiny považovanej za kapitálový vklad do spoločnosti dlžníka, posudzovať ako úver od poskytovateľa záruky. Odmena za poskytnutie záruky sa vypočíta len z tej časti sumy, ktorá je považovaná za úver a nie vklad.⁴⁶

Ďalšou problematickou oblasťou sú tzv. cross-guarantees, ktoré spočívajú v tom, že dve a viac spoločností si navzájom poskytnú záruky na svoje záväzky. Z pohľadu veriteľa je to výhodná transakcia, keďže ma prístup k aktívam všetkých strán v prípade úpadku. OECD na margo týchto vzájomných záruk poznamenalo, že je potrebné stanoviť odmenu, ktorá by spĺňala princíp nezávislého vzťahu, avšak druhým dychom dodalo, že je to pravdepodobne nemožné. Ako riešenie situácie navrhuje vyhodnotiť, či sa jedná o aktívnu alebo pasívnu asociáciu člena alebo skupiny. Následne v prípade úpadku dlžníka a následného plnenia členom skupiny klasifikovať transakciu ako kapitálový vklad.⁴⁷

V priebehu ocenenia záruk treba mať na pamäti, že odmena pre poskytovateľa by nemala mať za následok to, že dlžník je v horšej pozícii.⁴⁸ Ako príklad OECD uvádza súčet úrokovej sadzby od veriteľa a percentuálnej odmeny pre poskytovateľa, ktorý by prevyšoval úrokovú sadzbu, ktorú by dlžník dostal bez akejkoľvek záruky.⁴⁹

Usmernenie poskytuje viacero alternatív ocenenia, ktorými sú:

1. **Metóda nezávislej trhovej ceny (CUP)** - túto metódu OECD označuje za najspôhlivejšiu. Uvedená metóda spočíva v nájdení interných alebo externých porovnateľných údajov. To či je transakcia porovnateľná závisí od veľa faktorov a skutočností - rizikový profil dlžníka, podmienky, trhové podmienky, úverové ratingy a podobne. Z pohľadu dlžníka existuje očakávanie, že odmena bude odrážať jemu plynúce riziká, výhodu, ktorú získal dlžník, ako aj prípadné náklady súvisiace na vygenerovanie dostatočného kapitálu.⁵⁰
2. **Výnosová metóda (Yield approach)** - Cieľom výnosovej metódy je určiť maximálnu odmenu pre poskytovateľa pro-

V priebehu ocenenia záruk treba mať na pamäti, že odmena pre poskytovateľa by nemala mať za následok to, že dlžník je v horšej pozícii

stredníctvom identifikovania benefitu, ktorý dlžník získal vo forme nižšej úrokovej sadzby. OECD dáva do pozornosti, že pre správne identifikovanie tohto benefitu treba posudzovať úrokovú sadzbu, ktorú by získal dlžník s implicitnou podporou skupiny (pozn.: implicitnú podporu je možné kvantifikovať prostredníctvom rozdielu medzi úrokovou sadzbou pre dlžníka ako samostatnú spoločnosť a dlžníka, ktorému je priradený skupinový úverový rating) a ktorú získa s explicitnou podporou člena skupiny.⁵¹

3. **Nákladová metóda (Cost approach)** - Nákladová metóda vychádza z identifikovania rizika, ktoré poskytovateľ znáša v prípade úpadku dlžníka. Alternatívou je kvantifikovanie nákladov potrebných na zabezpečenie dostatku kapitálu na pokrytie záväzkov plynúcich z poskytnutia záruky. Podľa odporúčaní OECD je kvantifikácia možná prostredníctvom viacerých modelov, ktoré fungujú prostredníctvom posúdenia záruky ako iného finančného nástroja (napr. opcie, credit default swaps a podobne). Využitím akéhokoľvek modelu je výsledkom minimálna odmena pre poskytovateľa, ktorá môže byť ovplyvnená vyjednávaním jednotlivých strán.⁵²

4. **Metóda ocenenia očakávanej straty (Valuation of expected loss approach)** - Odhad odmeny pre poskytovateľa s využitím uvedenej metódy sa určí prostredníctvom výpočtu pravdepodobnosti úpadku s vykonaním úprav, ktoré ovplyvňuje predpokladaná návratnosť v prípade úpadku dlžníka. Takto vypočítaná hodnota, berúc do úvahy nominálnu hodnotu záruky, nám poskytne informáciu o nákladoch na poskytnutie záruky. Následne je možné určiť odmenu za poskytnutie záruky pomocou modelu stanovenia ceny kapitálových aktív (anglicky: Capital Asset Pricing Model (CAPM)).⁵³
5. **Metóda podpory kapitálom (Capital support method)** - OECD ako poslednú metódu navrhuje OECD podporu kapitálom, ktorá spočíva v ocenení odmeny za poskytnutie záruky prostredníctvom zvýšenia kapitálu dlžníka na úroveň poskytovateľa záruky.⁵⁴

VIII. Kaptívne poistenie

Problematika kaptívneho poistenia je veľmi špecifickou časťou OECD Usmernenia. Skupina nadnárodných spoločností sa môže

35 JANSEN Justus (ed.): *International Cash Pooling, Cross-border Cash Management Systems and Intra-group Financing*. Sellier.european law publishers GmbH, 2011. ISBN 978-3-86653-192-5, str. 2-4.

36 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions* 2020, ods. 10.115. - 10.127.

37 Ibid, ods. 10.129. - 10.142.

38 Vid: *Norway v. ConocoPhillips* (HR-2016-988-A). HM Revenue & Customs: *Cash Pooling: contents* (INTM503100) dostupné na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm503100>. CHAND Vikram: *Transfer Pricing Aspects of Cash Pooling Arrangements in Light of the BEPS Action Plan*. International Transfer Pricing Journal, January/February 2016, IBFD, str. 38 - 47.

39 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*, 2020, ods. 10.143. - 10.145.

40 Ibid, ods. 10.147. - 10.148.

41 Ibid, ods. 10.149. - 10.153.

42 LANG Michael (et al.): *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-90-411-8994-3, str. 383.

43 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions* 2020, ods. 10.166.

44 LANG Michael (et al.): *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-90-411-8994-3, str. 408.

45 V tejto súvislosti upozorňujeme aj na slovenskú právnu úpravu obsiahnutú v § 67j a § 67k Obchodného zákonníka týkajúcu sa zákazu vrátenia vkladu, z ktorého vyplýva, že akékoľvek plnenie poskytnuté spoločnosťou bez primeraného protiplnenia spoločníkom je zakázané. Pri posudzovaní primeranosti zákon poukazuje na obvyklú cenu na trhu, ako aj cenu, za ktorú spoločnosť obvykle poskytuje obdobné plnenia v bežnom obchodnom styku s inými osobami, čo v princípe korešponduje s úpravou v § 18 ods. 1 Zákona o dani z príjmov. V zmysle § 67k Obchodného zákonníka za následky nezákonného vrátenia vkladu sú zodpovední členovia štatutárneho orgánu spoločnosti.

46 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions* 2020, ods. 10.161.

47 Ibid, ods. 10.165.

48 Ibid, ods. 10.159.

49 Ibid, ods. 10.184. - 10.186.

50 Ibid, ods. 10.170. - 10.173.

51 Ibid, ods. 10.174. - 10.177.

52 Ibid, ods. 10.178. - 10.180.

53 Ibid, ods. 10.181.

54 Ibid, ods. 10.182.

rozhodnúť pre založenie kaptívnej poisťovne, ktorej opodstatnením je poisťovanie skupinových poistných rizík. Môžeme vyvodiť záver, že sa jedná o určitú formu samopoistenia.⁵⁵ Dôležité je poznamenať, že tieto kaptívne poisťovne môžu byť predmetom regulácie tak ako poisťovne či zaistovne. Dôvodom na založenie kaptívnej poisťovne môže byť niekoľko, a to hlavne že regulovanie splatného poistného skupinou a koncentrovanie možných rizík v rámci skupiny je finančne efektívnejšie, možnosť vstupu na trhu s poistením, či problém s poistením určitého rizika na trhu.⁵⁶

Analýza, ktorá je odporučená v Usmernení opätovne začína presným vymedzením transakcie, ako je to aj v prípade iných vnútro-skupinových finančných transakcií. Kaptívna poisťovňa vykonáva funkciu zmierňovania rizika, avšak je dôležité poznamenať, že riziko ako také je stále v kompetencii poistenej strany, ktorá kontroluje a rozhoduje o tomto riziku (prípadne iná spoločnosť v skupine).⁵⁷

Kaptívne poisťovne môžu byť riadené v rámci skupiny alebo nezávislým poskytovateľom služieb (poisťovacím maklérom). Za predpokladu, že riadenie vykonáva skupina, je nevyhnutné identifikovať konkrétneho člena skupiny, keďže za svoju funkciu riadenia by mal byť v zmysle Usmernenia odmenený.⁵⁸

Na to, aby sme mohli vyvodiť záver, že skutočne dochádza k transakcii poistenia, je kľúčové posúdiť, či existuje riziko, či toto riziko je znášané spoločnosťou, ktorá je v pozícii kaptívnej poisťovne, ako aj splnenie ďalších ukazovateľov. OECD takisto v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že faktory ako diverzifikácia rizika a straty sú tiež dôležitými ukazovateľmi. Kaptívna spoločnosť musí vykazovať dostatočnú finančnú kapacitu, aby mohla znášať všetky pohľadávky vyplývajúce z poisteného rizika.⁵⁹

Na ocenenie kaptívneho poistenia Usmernenie odporúča metódu nezávislej trhovej ceny (CUP) využitím interných porovnateľných údajov, teda zmlúv, ktoré má spoločnosť uzavreté s nezávislým poskytovateľom poistenia alebo externých porovnateľných údajov (údaje dostupné verejne). V tejto súvislosti je potrebné dbať aj na možné rozdiely vo funkčnom a rizikovom profile, ktorý v prípade nezávislých poskytovateľov poistenia je komplexnejší. Vzhľadom na túto skutočnosť, OECD navrhuje použitie poistno-matematickej analýzy s cieľom stanoviť výšku poistného, avšak i v takomto prípade je nevyhnutné vykonať úpravy. OECD vo svojom Usmernení popisuje alternatívu ku CUP metóde, ktorá sa skladá z dvoch krokov a berie do úvahy ziskovosť pohľadávok ako aj návratnosť kapitálu. Takisto aj táto metóda si v konečnom dôsledku s vysokou pravdepodobnosťou

bude vyžadovať úpravy na zohľadnenie rozdielných požiadaviek na kapitálovú primeranosť.⁶⁰

Ako je to v prípade cash pooling, aj v prípade skupinového kaptívneho poistenia sa dosahuje určitá skupinová synergie. Táto synergie vzniká limitovaním veľkokrát vysokých poistných nákladov skupiny. Tento vzniknutý benefit by na základe Usmernenia mal byť rozdelený medzi jednotlivých členov skupiny, ktorí sa podieľajú na skupinovom poistení.⁶¹

Na záver tejto časti OECD poznamenáva, že treba mať na pamäti aj situácie, kedy spoločnosť v skupine sprostredkuje poistenie u spriaznenej osoby pri priamom predaji svojich výrobkov. Napriek tomu, že odmena za sprostredkovanie by bola trhová, ak táto poisťujúca spriaznená osoba vykazuje veľmi vysokú ziskovosť, tak by malo dôjsť k úprave ziskovosti na základe obvyklej ziskovosti nezávislých poisťovní. Zvyšok by mal byť alokovaný spoločnosti, ktorá poistenie sprostredkovala. OECD obhajuje takýto prístup z dôvodu, že spriaznená osoba v pozícii poisťovateľa uzavrela zmluvu so zákazníkom prostredníctvom aktívneho kontaktu spoločnosti pri predaji výrobkov.⁶²

V prípade skupinového kaptívneho poistenia sa dosahuje určitá skupinová synergie.

IX. (Bez-) riziková návratnosť

Vo viacerých častiach Usmernenia sa OECD odvoláva na tzv. bezrizikovú návratnosť (anglicky: risk-free return). Tá vstupuje do hry, keď spoločnosť poskytujúca financovanie nevykazuje spôsobilosť, resp. nevykonáva rozhodovaciu funkciu

s cieľom kontrolovať a mať možnosť ovplyvniť vyplývajúce riziká (spoločnosti fungujúce ako cash-box). Odmena založená na bezrizikovej návratnosti spočíva v tom, že takáto spoločnosť je odmenená len na predpoklade, že vykonala bezrizikovú investíciu. Zvyšok odmeny by mal byť priradený spoločnosti, ktorá má v právomoci kontrolovať investičné riziko. OECD v Usmernení zafinovalo aj spoločnosti, ktoré by mali byť odmenené na základe mieru návratnosti upravenej o riziko (anglicky: risk-adjusted return). Táto odmena je v zmysle Usmernenia uplatňovaná v prípadoch, kedy spoločnosť poskytujúca financovanie má kontrolu nad finančným rizikom, avšak nemá kontrolu nad žiadnym iným rizikom. Ako príklad OECD uvádza spoločnosť, ktorá sa podieľa na financovaní vývoja nehmotného aktíva závislej spoločnosti. Napriek tomu, že táto spoločnosť znáša riziko spojené s financovaním a riziko, že závislá spoločnosť bude neúspešná so svojím vývojom (a tým stratí schopnosť splatenia úveru), táto spoločnosť neznáša samotné riziko vývoja.⁶³

X. Závaznosť OECD Smernice v zmysle slovenskej právnej úpravy

Ako už bolo uvedené v úvode tohto príspevku, samotné časti Usmernenia budú súčasťou Smernice OECD, ktorej publikovanie sa predpokladá v druhej polovici roka 2020. V tejto súvislosti je nevyhnutné si uvedomiť problematiku záväznosti tejto Smernice v zmysle slovenskej právnej úpravy a teda otázku, do akej miery majú povinnosť daňovníci prihliadať na Usmernenie k finančným transakciám.

V tejto súvislosti uvádzame, že OECD nie je taká medzinárodná organizácia, na ktorú by sa vzťahoval Čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky o odovzdaní časti svojej štátnej suverenity a teda dokumenty vydané touto organizáciou nemajú prednosť pred vnútroštátnymi zákonmi. Na Smernicu OECD v súčasnosti neodkazuje ani žiadna iná právne záväzná úprava na Slovensku. Odkazuje na ňu len Usmernenie č. MF/019153/2018-724 publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 34/2018, ktoré stanovuje obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde v zmysle § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Dôležité je poznamenať, že toto Usmernenie Ministerstva financií nie je záväzným prameňom práva pre daňovníka a považuje sa za záväzný iba pre správne orgány na úseku daní.⁶⁴

Napriek uvedenej skutočnosti z daňovej praxe vyplýva, že správca dane pri výkone svojej činnosti a v rozhodnutiach odkazuje a cituje práve Smernicu OECD, i keď ju nemožno považovať za právne záväznú a slúži nanajvýš ako výkladový prostriedok. K rovnakému záveru dospel aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v odôvodnení svojich rozsudkov 8Sžf/67/2014 a 8Sžf/15/2015,



Správca dane pri výkone svojej činnosti cituje Smernicu OECD.

kde sa zaoberal priamou aplikovateľnosťou Smernice a v oboch identicky konštatoval nasledujúce: „*Pokiaľ žalovaný vo veci použil smernicu OECD o transferovom oceňovaní, táto nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda nejedná sa o záväzný prameň práva v zmysle slovenského právneho poriadku; touto smernicou nie sú viazaní adresáti práva ani štátne orgány. V tomto prípade sa nejedná o medzinárodnú zmluvu, ktorou je Slovenská republika viazaná, publikovanú v zbierke zákonov. Rovnaké závery platia aj pre komentár k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý nikdy nebol publikovaný v zbierke zákonov, má nezáväzný odporúčací charakter a môže mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.*“

Vzhľadom na nedostatočnú právne záväznú úpravu problematiky transferového oceňovania na Slovensku, z pohľadu poradcov, vnímame OECD Usmernenie ako aj samotnú Smernicu za veľmi dôležité publikácie, ktoré napomáhajú daňovníkom predvídať postup a argumentáciu správcu dane v daňových sporoch.

XI. Záver

V príspevku sme sa zamerali na najdôležitejšie odporúčania a postupy navrhované OECD pri posudzovaní vnútro-skupinových finančných transakcií. Publikovanie Usmernenia považujeme za veľmi dôležitý krok v histórii transferového oceňovania vzhľadom na celkový vývoj a komplexnosť vnútro-skupinových vzťahov. Napriek tomu, že Smernica OECD nie je právne záväzným predpisom na Slovensku, správca dane sa vo väčšine prípadov pri výkone svojej činnosti odkazuje na Smernicu OECD, a preto akékoľvek odporúčania OECD v tejto oblasti sú verejnosťou veľmi vítané. ■

OECD Usmernenie k finančným transakciám vyjadruje postoj krajín OECD na postup ocenenia finančných transakcií. OECD svojím Usmernením prináša možnosti ocenenia finančných transakcií, avšak priznáva, že v prípade niektorých transakcií je stanovenie ceny v praxi nemožné. Dôležitým záverom Usmernenia je, že pri posudzovaní akejkoľvek finančnej transakcie je nevyhnutné začať analýzou presného vymedzenia transakcie počas ktorej je potrebné zohľadniť nie len funkcie, riziká a aktíva jednotlivých strán ale aj širšie ekonomické podmienky či obchodné stratégie skupiny.

Použitá literatúra:

- HM Revenue & Customs: Cash Pooling: contents (INTM503100) dostupné na: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm503100>
- CHAND Vikram: Transfer Pricing Aspects of Cash Pooling Arrangements in Light of the BEPS Action Plan. International Transfer Pricing Journal, January/February 2016, str. 38 – 47, IBFD
- IKE Luke: Risk Management & Captive Insurance. Xlibris Corporation, 2016. ISBN 978-1-5144-9905-4
- JANSEN Justus (ed.): International Cash Pooling, Cross-border Cash Management Systems and Intra-group Financing. Sellier.european law publishers GmbH, 2011. ISBN 978-3-86653-192-5
- KAČALJAK Matej – RAKOVSKÝ Peter: Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. Justičná revue 71, 2019, str. 1144 – 1157, Ministerstvo spravodlivosti SR
- LANG Michael (et al.): Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-90-411-8994-3
- Norway v. ConocoPhillips (HR-2016-988-A)
- OECD: OECD releases BEPS discussion draft on the transfer pricing aspects of financial transactions, dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-beps-discussion-draft-on-the-transfer-pricing-aspects-of-financial-transactions.htm>
- OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017.htm>
- OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), dostupné na: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version>
- OECD: Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions, 2020, dostupné na: <http://www.oecd.org/tax/beeps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beeps-actions-4-8-10.htm>

55 IKE Luke: *Risk Management & Captive Insurance*. Xlibris Corporation, 2016. ISBN 978-1-5144-9905-4, sekcia 3. 2.

56 OECD: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions* 2020, ods. 10.192 - 10.194.

57 Ibid, ods. 10.197.

58 Ibid, ods. 10.198.

59 Ibid, ods. 10.198. - 10.199.

60 Ibid, ods. 10.217. - 10.221.

61 Ibid, ods. 10.222.

62 Ibid, ods. 10.224. - 10.226.

63 Ibid, ods. 10.108. - 10.126.

64 KAČALJAK Matej – RAKOVSKÝ Peter: *Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku*. Justičná revue 71, 2019, str. 1144 – 1157, Ministerstvo spravodlivosti SR, str. 1150.

Budúcnosť elektronického obchodu z pohľadu DPH – vybrané aspekty



Ing. Eva Mihálová
MF SR

Autorka sa venuje už dlhé roky oblasti legislatívy DPH, posledných 10 rokov výlučne oblasti EÚ DPH legislatívy. Aktuálne pôsobí na MF SR na oddelení DPH. Zastupuje SR v pracovnej skupine Rady o daňových otázkach v Bruseli, kde sa usku- točujú technické diskusie k návrhom právnych aktov v oblasti DPH. Okrem toho je stálou členkou pracovnej skupiny EK o budúcnosti DPH GFV), ako aj stálou členkou pracovnej skupiny OECD pre dane zo spotreby (WP9).

Pravidlá DPH v oblasti elektronického obchodu sa od roku 2021 výrazne menia. Ide o pravidlá upravujúce jednotný EU obrat pre elektronický obchod v rámci Spoločenstva (dodanie služieb a predaj tovaru na diaľku), ďalej pravidlá týkajúce sa používania zjednodušeného na výber DPH prostredníctvom jedného kontaktného miesta, tzv. „One-Stop-Shop schém“. Najpodstatnejšie zmeny sa však týkajú odstránenia oslobodenia od dane pri dovoze pre zásielky malej hodnoty a nových pravidiel, na základe ktorých sa stávajú platformy tzv. „domnelými dodávateľmi.“

V súčasnej ére rastúcej digitalizácie sa do popredia dostáva využívanie internetu na nákup a predaj tovarov a služieb jednotlivcami, kde fyzické hranice jednotlivých krajín nehrajú žiadnu úlohu a jediným aspektom, ktorý môže výrazne ovplyvniť nákupné správanie, je cena a čas realizácie objednávky.

Vo všeobecnosti možno elektronický obchod definovať ako predaj alebo nákup tovaru alebo služieb prebiehajúci medzi podnikmi, domácnosťami, jednotlivcami či súkromnými organizáciami prostredníctvom elektronických transakcií zrealizovaných cez internet alebo iných (online komunikačných) počítačových sietí¹.

Obrat elektronického obchodu zaznamenáva v posledných rokoch markantný nárast, ktorého zastavenie sa tak skoro neočakáva. Toto je zrejme aj zo štatistík, ktoré uvádzajú nedávne štúdie, podľa ktorých objem elektronického obchodu v Európe predstavoval v roku 2017 sumu 534 mld. eur, v roku 2018 objem vo výške 602 mld. eur a s prognózou na rok 2019 vo výške 621 mld. eur. Tieto čísla predstavujú enormný nárast oproti roku 2013, kedy objem elektronického obchodu dosiahol 307 mld. eur. Nárast obratu v elektronickom obchode je spôsobený aj penetráciou internetu v Európe. Ako sa uvádza v Európskej správe pre elektronický obchod za rok 2018 miera pokrytia internetom v Európe dosiahla v priemere 83,11%. Pre

ilustráciu Slovenská republika má internetové pokrytie 83 %².

Pre plné pochopenie významu elektronického obchodu je potrebné poukázať aj na počet zákazníkov, ktorí nakupujú elektronicky v domovských štátoch a cezhranične. Percentuálne vyjadrenie počtu zákazníkov sa líši v závislosti od jednotlivých regiónov Európy, najviac v Spojenom kráľovstve (81%, cezhranične 36%), po ktorom nasleduje Nemecko (77%, cezhranične 25%), Francúzsko (67%, cezhranične 28) a Španielsko (57%, cezhranične 27%). Veľký počet európskych krajín nedosiahol hranicu 50%, čo samozrejme predstavuje výrazný potenciál pre rast tohto spôsobu obchodovania. Slovensko, so svojou hodnotou na úrovni 59% (cezhranične 26%) sa tiež radí ku krajinám, kde je možné stále ešte očakávať nárast zákazníkov v tejto oblasti³.

Podporujúcimi prvkami ďalšieho rastu elektronického obchodu sa vo výraznej miere stáva aj používanie mobilného internetu a rovnako aj elektronického bankovníctva. Hoci je veľa zákazníkov online obchodu opatrných, pokiaľ ide o platby, a uprednostňuje stále platbu v hotovosti pri doručení, oblasť elektronického bankovníctva bude zohrávať čím ďalej dôležitejšiu úlohu v ďalšom období elektronického obchodu, a to nielen z pohľadu zákazníka.

Vývoj a rozsah elektronického obchodu výrazne zmenil doterajšie modely nakupovania zákazníkov, ktorí uprednostňujú pred

Vývoj a rozsah elektro- nického obchodu výrazne zmenil doterajšie modely nakupovania

nákupmi v kamenných obchodoch nakupovanie v tzv. „virtuálnych“ obchodoch, či už u predajcov samotných alebo nákupom cez digitálne trhoviská, portály alebo digitálne platformy. Pokiaľ ide o tieto subjekty, je veľmi pravdepodobné, že v priebehu ďalšieho vývoja v tejto oblasti môže dôjsť k vývoju v dôsledku rýchlych zmien v technologickej oblasti, a môžu sa objaviť aj nové modely on-line predajných platformí. Preto v tomto článku uvádzam len všeobecnú definíciu virtuálneho trhoviska alebo digitálnej platformy, aj to len z hľadiska zabezpečovania „on-line“ predaja. Vo všeobecnosti môžu byť teda digitálne platformy z tohto hľadiska charakterizované, ako platformy, ktoré umožnia skupinám zákazníkov (typicky kupujúcim a predávajúcim), aby sa spojili a vstúpili do vzájomných interakcií s pomocou využitia informačných technológií (ďalej len „platformy“).⁴ Nové modely správania sa zákazníkov a uspokojovania ich potrieb dodávateľmi nastoľujú nové a nepredvídateľné otázky pre krajiny, ako zabezpečiť, aby sa zdaniła spotreba na území toho štátu, v ktorom k nej dochádza. Pri globálnej digitalizácii sa predaj tovaru z tretích krajín javí pre oblasť zdanenia DPH ako veľká výzva pre všetky jurisdikcie v rámci celého sveta.

Na túto výzvu reagujú krajiny sveta rôzne. S podporou OECD sa téme zdaňovania elektronického obchodu venuje veľa jurisdikcií. Tento článok sa zameriava najmä na situáciu v Európskej únii (EÚ). Poukazuje na nové pravidlá, ktoré budú platiť od roku 2021 v oblasti elektronického obchodu v EÚ, s dôrazom na významnú úlohu platformí v tejto oblasti. V závere je venovaná pozornosť aj iným jurisdikciám, ktoré pristúpili alebo majú v pláne pristúpiť k uplatňovaniu nových pravidiel zdaňovania DPH v tejto oblasti.

Elektronický obchod v EÚ od roku 2021

EÚ už v roku 2008 s účinnosťou od roku 2015 urobila významné zmeny v oblasti uplatňovania DPH pre elektronický obchod⁵, aj keď iba v jeho obmedzenej oblasti, a to konkrétne v oblasti poskytovania tzv. „digitálnych služieb“; konkrétne služieb rozhlasového a televízneho vysielania, telekomunikačných služieb a elektronicky dodávaných služieb poskytovaných pre nezdaniteľnú osobu, t. j. služieb typu B2C (tzv. business to consumer). Zaviedla nové pravidlá pre určenie miesta dodania týchto služieb rešpektujúce tzv. princíp určenia (destina-

tion principle) a zaviedla aj zjednodušené pravidlá pre výber dane v podobe schémy jedného kontaktného miesta tzv. „One-Stop-Shop“ (ďalej len OSS schéma)⁶. Už tieto pravidlá sa dotkli platformí, ak sa ich využitím poskytujú elektronické služby.⁷

Pri dodávaní tovaru, ktorý sa objednáva cez platformy, je však situácia značne odlišná, pretože zatiaľ čo služba má svoje špecifiká a nehmotnú povahu, pri tovare nemôžeme abstrahovať od jeho hmotnej podstaty, a teda od jeho fyzického dodania zákazníkovi. Pri zavádzaní nových pravidiel od roku 2021 tak bolo potrebné zohľadniť jednak aspekt odlišnej transakcie, akou dodanie tovaru bezpochyby je, ale aj zabezpečiť, aby sa DPH z dodania tovaru skutočne vybrala.

Dodanie tovaru, respektíve predaj tovaru na diaľku, ako sa toto označenie na daňové účely používa, nepredstavuje až taký problém z hľadiska výberu DPH, ak je možná identifikácia dodávateľa a jeho dosaziteľnosť pre daňové orgány. Pokiaľ ide o dodávateľa usadeného v niektorom z členských štátov EÚ, je jeho identifikácia a dosaziteľnosť, pri realizácii úkonov administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi⁸, viac menej realizovateľná bez väčších problémov. Problémy nastávajú

ak je dodávateľ z tretieho štátu, t. j. neusadený v EÚ.

Čo teda prinášajú nové pravidlá zdanenia elektronického obchodu v EÚ od roku 2021?

Jednotný európsky obrat vo výške 10 000 eur, ktorý sa zaviedol už v prvej fáze nových pravidiel od roku 2019 pre digitálne služby za účelom určenia miesta dodania týchto služieb⁹, sa v druhej fáze od roku 2021 rozširuje aj na predaj tovaru na diaľku v EÚ. Stanovenie prahovej ročnej hodnoty poskytnutých plnení na sumu 10 000 EUR predstavuje významnú úľavu, najmä pokiaľ ide o malých podnikateľov, keďže sa nemusia zaoberať DPH pravidlami platnými v inom členskom štáte. Otázkou zostáva efekt tejto úľavy v prípadoch, kedy v priebehu kalendárneho roka dôjde k presiahnutiu obratu, pretože smernica o DPH neustanovuje žiadnu možnosť takzvaného „ochranného lehoty“ a dotknutý podnikateľ je povinný od momentu presiahnutia obratu uplatniť daň podľa členského štátu zákazníka¹⁰.

Nové pravidlá sa od roku 2021 dotknú už v súčasnosti existujúceho zdanenia digitálnych služieb B2C, pre ktoré sú zavedené dve zjednodušujúce schémy výberu dane, t. j. osobitná úprava uplatňovania

Pri globálnej digitalizácii sa predaj tovaru z tretích krajín javí pre oblasť zdanenia DPH ako veľká výzva

1 OECD: Measuring the Digital Economy: A New Perspective, 2. Investing in smart infrastructure, 2. 7. E-commerce across borders, OECD Publishing, Paris 2014. 160p. ISBN 978-92-64-21130-8.
Európsky dvor audítorov: Osobitná správa "Elektronický obchod: mnoho výziev pri výbere DPH a cieľ zostáva vyriešiť", Európska únia, Úrad pre publikácie, 2019. 59p. [online]. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/sk/>.

2 EcommerceOperations.2018. European Ecommerce Report 2018 edition. In: ECOMMERCE EUROPE, [online].2018. 119p. URL: <<http://www.EcommerceOperations.org>>.

3 EcommerceOperations.2018. URL: <<http://www.EcommerceOperations.org>>.

4 OECD: The role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, Chapter 2. The digital platform as the person liable for the VAT/GST on online sales (platform VAT/GST liability regimes), OECD Publishing, Paris 2019, 84p. ISBN 978-92-64-73705-1

5 Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 20. 2. 2008).

6 V praxi sa stretávame s označením tohto zjednodušenia aj mini One-Stop-Shop (MOSS), pretože pokrýva obmedzený rozsah plnení, len digitálne služby. Pri nových pravidlách elektronického obchodu od roku 2021 je však už potrebné používať len pojem One-Stop-Shop (OSS), pretože tieto pokrývajú značne rozšírený rozsah plnení, a okrem služieb sa týkajú aj tovaru. V rámci zjednodušenia MOSS/OSS sa poskytovateľ služieb registruje vo svojom členskom štáte usadenia do schémy zjednodušenia, podá špeciálne priznanie v schéme zjednodušenia, v ktorom uvedie presné rozlíšenie dane podľa jednotlivých členských štátov zákazníkov, t. j. ktorým členským štátom zdanenia (spotreby) daň prináleží podľa usadenia zákazníka. Poskytovateľ služby zároveň zaplatí celú sumu dane svojmu členskému štátu (identifikácie) a ten odošle príslušné čiastky dane uvedeným členským štátom zdanenia (spotreby).

7 Článok 1, bod 1 písm. c) vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. (Ú. v. EÚ, L 284/1, 26. 10. 2013).

8 Nariadenie Rady (EÚ) 2020/283 z 18. februára 2020, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH (Ú. v. EÚ L 62, 2. 3. 2020). Pozn. Nové pravidlá zdaňovania elektronického obchodu od roku 2021 si vyžiadali aj vylepšenie administratívnej spolupráce v tejto oblasti, a preto budú k dispozícii daňovým orgánom od roku 2024 aj údaje o platbách pri B2C transakciách, ktoré im budú predkladať poskytovatelia platobných služieb, a na základe ktorých budú vedieť odhaliť neusadených dodávateľov predaja tovaru na diaľku alebo poskytovateľov služieb.

9 Pozri Článok 1, bod 1 smernice Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji, tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).

10 Článok 2, bod 7 smernice 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).

dane pre digitálne služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby usadené na území EÚ (tzv. „EÚ OSS schéma“) a osobitná úprava uplatňovania dane pre digitálne služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby neusadené na území EÚ (tzv. „non-EÚ OSS schéma“). Počnúc od rozsahovo najmenej výraznej zmeny, non-EÚ OSS schémy, v tejto môžu zdaniteľné osoby neusadené v EÚ vykazovať od roku 2021 aj iné služby ako digitálne B2C služby, ktorých miestom dodania je miesto v EÚ. Predmetnou zmenou sa očakáva predovšetkým zvýšenie dobrovoľnosti plnenia daňových povinností týmito osobami.

Výraznejší dopad nových pravidiel však bude badateľný v EÚ OSS schéme, ktorá prináša viaceré podstatné zmeny. V tomto kontexte aj v tejto schéme dochádza k rozšíreniu jej vecného rozsahu o nové druhy B2C služieb s miestom dodania podľa osobitných pravidiel¹¹ v členskom štáte zákazníka. Podstatnejšia zmena však spočíva v skutočnosti, že od roku 2021 bude táto schéma pokrývať aj predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ, ako aj niektoré dodania tovaru B2C uskutočnené v rámci územia jedného členského štátu. Praktickým dôsledkom rozšírenia vecného rozsahu EÚ OSS schémy je tak skutočnosť, že zdaniteľné osoby, ktoré sú usadené v inom členskom štáte, ako je štát zdanenia, budú môcť priznať a zaplatiť vo svojom domácom členskom štáte cez EÚ OSS daňové priznanie, čo v konečnom dôsledku môže prispieť k zvýšeniu dobrovoľnosti plnenia daňových povinností¹².

Najvýraznejšie zmeny sa však udiali v oblasti tovaru dovážaného do EÚ v zásade pre konečných spotrebiteľov, kde okrem štandardných zásielok, ktoré podliehajú zdaneniu DPH pri dovoze, podľa súčasnej právnej úpravy patrí aj oslobodenie pri dovoze zásielok malej hodnoty od dovoznej DPH¹³.

Pri pohľade do minulosti malo ustanovenie o oslobodení zásielok malej hodnoty veľmi praktické opodstatnenie, keďže náklady colného konania boli vyššie než potenciálna suma dane, ktorá by bola z takejto zásielky vybrať. V čase, kedy sa táto možnosť prijímala, bola totiž situácia, pokiaľ ide o ekonomické podmienky a modely obchodovania, diametrálne odlišná, keďže internet a on-line predaj neexistoval a spôsoby prepravy tovaru neboli tak vyvinuté,

ako v súčasnosti. Väčšina členských štátov EÚ tak toto pravidlo zaviedla. Pokiaľ ide o zaobchádzanie so zásielkami z tretích krajín, je potrebné ešte zmieniť, že takéto zásielky od hodnoty 22 až do 150 eur podliehajú DPH, ale sú oslobodené od cla a zásielky nad 150 eur už podliehajú aj clu.

Zmena a vývoj nových technológií, ako aj nárast globalizácie, eliminuje bariéry v obchode a umožňuje rozmach predaja tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín¹⁴. Táto situácia, kedy sa do Európskej únie dostáva veľké množstvo nezdanených zásielok z tretích krajín má za následok, že sa nielen výrazne narúša hospodársku súťaž v Európskej únii, ale spôsobuje aj výpadok príjmov DPH pre členské štáty, keďže obchodníci, ktorí dodávajú zásielky malej hodnoty, ktoré sú dovážané z tretích území alebo tretích krajín, majú neoprávnenú konkurenčnú výhodu oproti dodaniam toho istého tovaru v rámci EÚ, keďže nemusia takéto zásielky zdaňovať. Odhaduje sa, že v dôsledku oslobodenia od dane spolu s podvodmi pri dovoze tovaru, akými sú napr. podhodnocovanie zásielok, členské štáty EÚ prichádzajú ročne o sumu DPH medzi 2,6 až 3,8 mld. eur¹⁵. Všetky tieto skutočnosti tak prispeli k opodstatnenosti prehodnotenia existencie tohto oslobodenia.

Výsledkom tohto prehodnotenia sú nové pravidlá, ktoré predmetné oslobodenie počnúc rokom 2021 rušia. Je však potrebné uviesť si aj to, že len samotné odstránenie oslobodenia by neprispelo k efektívnemu výberu DPH. Pri extrémnom náraste zásielok dovážaného tovaru do EÚ bolo potrebné spolu s odstránením oslobodenia zaviesť aj zjednodušenia za účelom čo najjednoduchšieho výberu dane s tým, aby sa nezvyšovalo neúmerne administratívne bremeno kladené tak na zdaniteľné osoby, ako aj na colné orgány, ktoré sú správcami dane pri dovoze. Novými pravidlami sa tak nielen upravil predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín, ale v prípadoch, kedy sa pri dovoze takéhoto tovaru nevyberá clo¹⁶, sa s cieľom v čo najväčšej možnej miere zjednodušenia výberu DPH, zaviedli riešenia v podobe osobitnej úpravy jedného kontaktného miesta pre predaj tovaru na diaľku dovážaného

Zmena a vývoj nových technológií, ako aj nárast globalizácie, eliminuje bariéry v obchode a umožňuje rozmach predaja tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín

- 11 Pozri články 46 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH. Pozn. Cieľ, ktorý sa sleduje širším pokrytím zjednodušenia, je najmä posilniť postavenie malých a stredných podnikov na vnútornom trhu a ochrániť ich od neúmerneho administratívneho zaťaženia, ktorému sú pri plnení si povinnosti DPH v každom členskom štáte vystavení. Podľa odhadu vplyvov, ktorý Európska komisia k novým pravidlám pre elektronický obchod vypracovala, predstavujú ročné náklady na plnenie si povinností (registrácia, podávanie daňových priznaní a iné oznamovacie povinnosti) vo výške 8 000 eur. Zdroj: Európska komisia, Štúdia dopadu, Sprevádzajúci pracovný dokument k návrhom smernice Rady, vykonávacieho nariadenia Rady a nariadenia Rady o „Modernizácii DPH pre cezhraničný elektronický obchod pre B2C transakcie. SWD (2016) 379 final, Brusel 1. 12. 2016, str. 24.
- 12 Analýza zavedenia nových pravidiel pre miesto dodania a zjednodušenia jedného kontaktného miesta od roku 2015 (MOSS) uviedla, že zavedenie týchto pravidiel bolo veľmi úspešné a odzrkadilo všeobecnú spokojnosť podnikov a zvýšené príjmy pre väčšinu členských štátov, ktoré boli spôsobené uplatňovaním princípu určenia pre digitálne služby. DPH vo výške približne 3 mld. eur bola zaplatená cez MOSS v roku 2015 a predstavovala približne 70 % z celkového objemu týchto služieb. Ako sa ďalej v tejto štúdii uvádza, zníženie nákladov pre podniky v rámci EÚ predstavovalo takmer 500 mil. Eur. Zdroj: Európska komisia: 2016. Luxemborug Publication Office of the EU, 2016: Study: 'VAT aspects of cross-border E-Commerce – Options for modernisation' ("Study"). [online].2016. URL: <>.
- 13 Ide o zásielky, ktoré môžu členské štáty oslobodiť od DPH v prípade, že ich vlastná hodnota neprekročí sumu 22 eur. V súčasnosti je takáto možnosť poskytnutá členskými štátmi na základe článku 23 smernice Rady 2009/132/ES z 19. októbra 2009, ktorou sa určuje rozsah platnosti článku 143 písm. b) a c) smernice 2006/112/ES vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na finálny dovoz určitého tovaru (Ú. v. EÚ L 292, 10. 11. 2009).
- 14 Pod pojmom predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín alebo tretích území je na účely pravidiel DPH potrebné rozumieť dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj vtedy ak dodávateľ zasahuje nepriamo do odoslania alebo prepravy tovaru, z tretieho územia alebo z tretej krajiny pre nezdaniteľnú osobu alebo osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci EÚ nepodliehajú DPH a nejde o nový dopravný prostriedok alebo tovar dodaný s inštaláciou alebo montážou. Miestom dodania takéhoto tovaru bude podľa nových pravidiel spravidla členský štát usadenia zákazníka. Pozri článok 2, body 2 a 3 smernice 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).
- 15 Európska komisia, Štúdia dopadu, Sprevádzajúci pracovný dokument k návrhom smernice Rady, vykonávacieho nariadenia Rady a nariadenia Rady o „Modernizácii DPH pre cezhraničný elektronický obchod pre B2C transakcie. SWD(2016) 379 final, Brusel 1. 12. 2016, str. 13.
- 16 Pre zásielky s vlastnou hodnotou prevyšujúcou stanovenú hranicu 150 eur, ako aj pre výrobky, ktoré podliehajú spotrebným daniam bez ohľadu na ich vlastnú hodnotu, platia odlišné colné predpisy, a teda nie je možné pri nich uplatňovanie zjednodušenia.
- 17 Smernica 2017/2455 z 5. decembra 2017, článok 2, bod 30 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).

z tretích krajín alebo tretích území¹⁷ (ďalej len „importná schéma OSS“ alebo „IOSS“) v daňovej oblasti¹⁸. Mechanizmus tejto schémy je rovnako, ako pri pravidlách uplatňovaných na digitálne služby od roku 2015, založený na princípe jedného kontaktného miesta, kedy si zdaniteľná osoba plní daňové povinnosti vyplývajúce z predajov tovaru na diaľku dovážaného z tretích území a tretích štátov usku-točnených v členských štátoch EÚ len voči jednému správcovi dane v členskom štáte identifikácie, a ten je zodpovedný za distribúciu dane do jednotlivých členských štátov spotreby. Vecná pôsobnosť schémy IOSS je z dôvodov uvedených vyššie obmedzená len na zásielky s tovarom s vlastnou hodnotou nepresahujúcou 150 eur, pričom tovary taktiež nesmú byť predmetom spotrebnej dane¹⁹. Z dôvodu zjednodušenia, ako aj zamedzenia dvojitého zdanenia jednej a tej istej transakcie sa v prípade využitia tejto schémy zaviedlo aj ustanovenie o oslobodení od DPH takého dovozu tovaru, pri ktorom sa má DPH priznať prostredníctvom IOSS a v prípade ktorého sa colnému orgánu predloží individuálne IČ DPH na uplatnenie osobitnej úpravy (IOSS)²⁰. Súčasne sa z kontrolných dôvodov zabezpečila krížová kontrola informácií medzi daňovými údajmi (z daňových priznaní IOSS) a colnými údajmi (colné vyhlásenia pre zásielky malej hodnoty) vo forme elektronickej výmeny dát medzi colnými a daňovými správami členských štátov.²¹

Aj pri zavedení zjednodušenia výberu dane v podobe IOSS je cieľom, aby bolo možné kontrolovanie odvedenia správnej výšky dane, a preto nové pravidlá stanovujú využívanie tohto zjednodušenia zdaniteľným osobám, ktoré sú usadené v EÚ. V prípade, že toto zjednodušenie bude chcieť využiť zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v EÚ (a nie je usadená v krajine, s ktorou má EÚ uzatvorenú zmluvu o vzájomnej spolupráci v oblasti DPH²²) pre využitie zjednodušenia je ustanovená podmienka, aby si táto zdaniteľná osoba zvolila sprostredkovateľa, ktorým je zdaniteľná osoba usadená v EÚ²³.

Je teda možné zhrnúť, že odstránenie oslobodenia pri dovoze zásielok malej hodnoty bude mať za následok zdanenie akéhokoľvek tovaru dovážaného do EÚ. Zdanenie zásielky do 150 eur je možné realizovať cez daňové zjednodušenie – IOSS, colné zjednodušenie – cez úpravu podania súhrnných dodatočných hlásení, ako aj bežným postupom pri uplatnení DPH pri dovoze tovaru.

Keďže tento príspevok je ďalej zameraný na predaj tovaru na diaľku, ktorý sa dodáva cez platformy, prednostne sa zameriava na uplatnenie zjednodušenia v daňovej oblasti pre obchody realizované cez tieto platformy, t.j. EÚ-OSS schému a IOSS schému.

- 18 Okrem IOSS sa zaviedla aj osobitná úprava pre priznanie a platbu DPH pri dovoze v colnej oblasti, ktorá však nie je predmetom tohto príspevku.
- 19 Spotrebná daň totiž vstupuje do základu dane pri dovoze tovaru.
- 20 Článok 2, bod 9 smernice 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).
- 21 Nariadenie Rady (EÚ) 2017/2454 z 5. decembra 2017, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. (Ú. v. EÚ L348. 29. 12.2017).
- 22 V súčasnosti len Nórsko.
- 23 Sprostredkovateľ je, v mene a na účet osoby, ktorú na účely IOSS úpravy zastupuje, povinný platiť DPH z tejto úpravy a plniť iné povinnosti z nej vyplývajúce. Pozri, článok 2, bod 30 smernice 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).
- 24 Použitý pojem „domnelý dodávateľ“ potvrdzuje právnu fikciu, avšak dôsledky, ktoré platforme tento status prináša, sú rovnaké, ako keby bola akoukoľvek zdaniteľnou osobou identifikovanou pre DPH.
- 25 Smernica 2017/2455 z 5. decembra 2017, článok 2, bod 2 (Ú. v. EÚ L 348, 29. 12. 2017).

Nové pravidlá DPH pre digitálne platformy zapojené v on-line predaji tovaru

Aj napriek uvedeným zjednodušeniam, v daňovej oblasti stále zostáva najrizikovejšou oblasťou výberu DPH, a to najmä pokiaľ ide o predaj tovaru na diaľku dovezeného z tretích krajín resp. tovar dodávaný v EÚ zdaniteľnými osobami usadenými v tretích krajinách, ak sa takýto tovar predáva cez platformy. Ako je naznačené v úvode tohto článku, zmenené modely nákupu tovaru na diaľku cez digitálne platformy značne sťažujú sledovanie fyzického toku tovaru, o identifikácii a kontrole dodávateľov z tretích krajín ani nehovoriac. Preto sa členské štáty rozhodli zapojiť do efektívneho procesu výberu dane aj platformy samotné. Tieto totiž v zásade vždy disponujú potrebnými informáciami na uplatnenie správnej výšky dane, keďže poznajú skutočnosti rozhodujúce pre zdanenie, ako členský štát usadenia zákazníka, druh tovaru a jeho predajnú cenu. Navyše, platba, ktorú zákazník realizuje pri kúpe tovaru prebieha takmer vždy cez platobné schémy, o ktorých má informácie platforma. Platforma môže byť priamo alebo nepriamo zahrnutá do účtovania ceny zákazníčkovi, teda situácie, v ktorej ovplyvňuje kedy a za akých okolností zákazník platí za tovar a akým spôsobom sa bude úhrada realizovať.

V tomto kontexte sa zavádzajú nové pravidlá, využitím ktorých dochádza k dodaniu tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích krajín alebo tretích území pre zákazníkov v EÚ, respektíve využitím ktorých sa uskutoč-

ňuje dodanie tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva či určité domáce dodania tovaru, ak je dodávateľ tohto tovaru neusadený v EÚ. V súvislosti s on-line predajom tovaru na diaľku sa do smernice o DPH zavádza **článok 14a**, ktorý implementoval do nových pravidiel elektronického obchodu fikciu, a v explicitne určených prípadoch definoval, kedy sa platforma, ktorá uľahčuje dodanie tovaru, stáva tzv. domnelým dodávateľom²⁴, a teda sa na ňu z hľadiska pravidiel DPH nazerá, ako na zdaniteľnú osobu, ktorá tovar prijala a následne ho dodala konečnému zákazníkovi.²⁵

Článok 14a sa uplatní výlučne v dvoch prípadoch, konkrétne:

- ak si konečný zákazník objedná tovar s vlastnou hodnotou nepresahujúcou 150 eur cez platformu, ktorá toto dodanie uľahčuje, a tento tovar je dovážaný priamo z tretej krajiny zákazníkovi (čl. 14a ods. 1),
- alebo ak si konečný zákazník objedná akýkoľvek tovar cez platformu uľahčujúcu jeho dodanie, a tovar sa nachádza v EÚ, avšak pôvodný dodávateľ je zdaniteľná osoba, ktorá nie je v EÚ usadená (čl. 14a ods. 2)

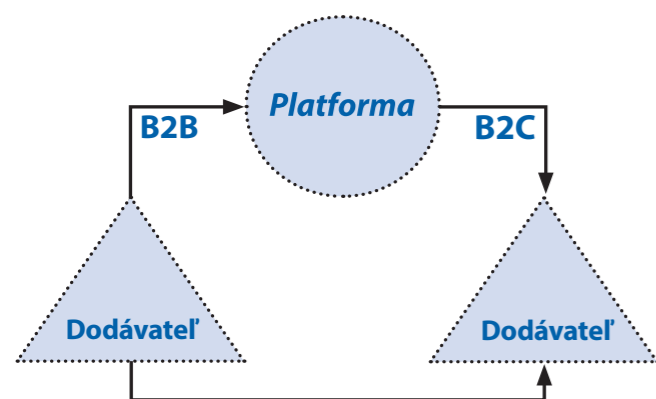
Odstránenie oslobodenia pri dovoze zásielok malej hodnoty bude mať za následok zdanenie akéhokoľvek tovaru dovážaného do EÚ.

Samozrejme, zákazník sa spravidla o takéto detaily transakcie nezaujíma, keďže je orientovaný skôr na cenu a rýchlosť vybavenia objednávky, prípadne spoľahlivosť obchodníka, ktorý daný tovar predáva. Podmienky uvedené v článku 14a však budú zaujímať hlavne platformy, aby tieto vedeli vyhodnotiť, či sú pre danú transakciu v pozícii tzv. „domnelého dodávateľa“.

Platforma tak na tento účel bude musieť pre daňové účely v každej konkrétnej transakcii vyhodnocovať atribúty ako pôvod zákazníka, charakteristika tovaru a vlastné aktivity na konkrétnej transakcii.

Čo pojem „uľahčovať“ v kontexte nových DPH pravidiel znamená, je zrejme z vykonávacieho nariadenia²⁶, ktoré obsahuje aj vybrané príklady, za účelom lepšieho pochopenia, ktoré platformy budú dotknuté ustanovením o tzv. „domnelom dodávateľovi“. Napríklad platformy, ktoré realizujú porovnávanie cien, alebo ktoré presmerujú zákazníkov na stránky dodávateľov, nenaplnia znenie pojmu „uľahčuje“ a nebudú posudzované ako „domnelí dodávateľia“.

Vytvorená fikcia o platforme ako domnelom dodávateľovi má za následok, že jedna transakcia od pôvodného dodávateľa ku konečnému zákazníkovi, ktorý si tovar objedná cez platformu, je na účely DPH umelo rozdelená na dve transakcie - dodanie tovaru dodávateľom platformy (tzv. B2B transakcia) a dodanie tovaru platformou zákazníkovi (tzv. B2C transakcia)²⁷. Graficky je to možné vyjadriť nasledovne:



K základnej fikcii, ktorá určila za domnelého dodávateľa predaja tovaru na diaľku platformu, bolo potrebné prijať ešte dodatočné pravidlá, na základe ktorých sa pre účely zdanenia daná fikcia stáva lepšie uplatniteľnou v praxi. Aby bolo možné uplatňovať nové pravidlá DPH pri predaji tovaru na diaľku efektívne, bolo potrebné predovšetkým:

- jednoznačne určiť, ktorej z transakcií, v ktorých je zapojená platforma, sa priraduje preprava tovaru, tak, aby sa v súlade

s novými pravidlami určenia miesta dodania tovaru (pozri vyššie) zabezpečilo zdanenie v členskom štáte, v ktorom sa skončí preprava alebo odoslanie tovaru k zákazníkovi. Keďže sa v kontexte nových pravidiel preprava tovaru priraduje transakcii, ktorú uskutočňuje platforma pre konečného zákazníka, t.j. transakcii B2C28, prvá dodávka (B2B) sa stáva nepohyblivou a miesto jej dodania sa určí podľa toho, kde sa tovar nachádza v čase dodania²⁹.

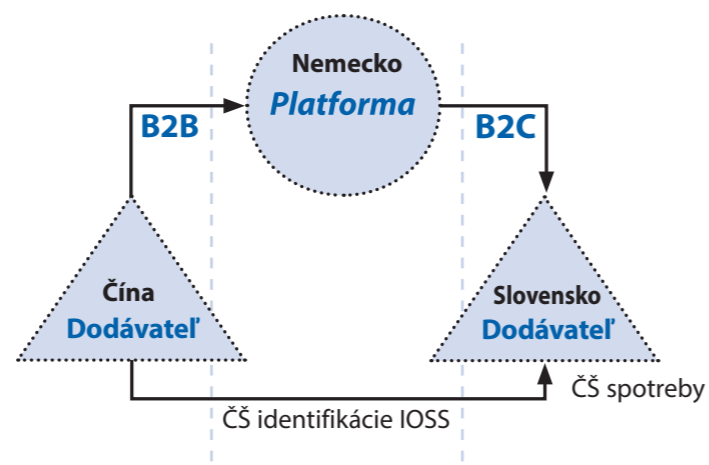
- Okrem toho sa v rámci nových pravidiel, a s cieľom zjednodušenia uplatňovania pravidiel DPH určilo aj to, že ak transakcia B2B, t.j. od pôvodného dodávateľa neusadeného v EÚ pre platformu, predstavuje predmet dane, je oslobodená od dane, konkrétne podľa nového článku 136a smernice o DPH³⁰.

Pri vyššie zmienených ustanoveniach je potrebné opätovne pripomenúť, že fikcia (článok 14a smernice o DPH) je uplatniteľná len v **presne stanovených prípadoch**, ktoré sú podrobne popísané nižšie.

Podrobnejší pohľad na konkrétne situácie Uplatňovanie článku 14a ods. 1 smernice o DPH

Prvá situácia, kedy sa platforma stáva tzv. domnelým dodávateľom, nastáva v prípade, ak sa jej prostredníctvom predáva tovar (t.j., ak platforma „uľahčuje“ dodanie tovaru), ktorý je dovážaný z tretích území alebo tretích krajín v zásilkach s vlastnou hodnotou nepresahujúcou sumu 150 eur. Ide teda o predaj tovaru na diaľku objednaného zákazníkom cez platformu a tento tovar je mu priamo dovážaný z tretích krajín dodávateľom alebo kuriérskou spoločnosťou. Platforma, ako osoba, ktorá uskutočňuje dodanie tovaru v ČS zákazníka, pritom môže pre plnenie svojich povinností v súvislosti s výberom a platením DPH využiť IOSS.

Nové pravidlá pre prvú situáciu (článok 14a ods. 1 smernice o DPH) je pre ľahšie pochopenie možné ilustrovať na nasledujúcom príklade 1:



V popisovanom príklade je tovar s vlastnou hodnotou < 150 eur dovážaný z Číny do Nemecka, kde je prepustený do voľného obehu a následne pokračuje do členského štátu zákazníka, t.j. na Slovensko. Platforma si zvolila zjednodušenie a registrovala sa do IOSS v Nemecku. Daňový orgán jej pridelil identifikačné číslo pre IOSS.

Nakoľko preprava je priradená transakcii B2C, je prvá transakcia (B2B) uskutočnená bez prepravy tovaru a nepredstavuje predmet DPH v EÚ, keďže sa uskutoční v treťom štáte. Pri transakcii B2C bude podľa nových pravidiel miestom dodania (pozri poznámku č. 14) členský štát zákazníka, t.j. Slovensko, a na dodanie tovaru sa uplatní daň podľa slovenského zákona o DPH³¹. Zákazník teda už v čase objednania tovaru od dodávateľa z Číny zaplatí cenu tovaru vrátane príslušnej dane. Túto daň bude platforma povinná zaplatiť daňovému úradu členského štátu identifikácie IOSS (Nemecko). Nemecký správca dane následne zabezpečí distribúciu dane do Slovenskej republiky, nakoľko platforma je považovaná za domnelého dodávateľa tovaru v Slovenskej republike. Napriek skutočnosti, že členským štátom dovozu tovaru je Nemecko, povinnosť platiť pri dovoze nevníka (dovoz takéhoto tovaru je oslobodený, pretože daň bola vybratá pri objednaní tovaru a bude zaplatená daňovým orgánom prostredníctvom IOSS daňového priznania). Uplatnenie oslobodenia pri dovoze tovaru je pritom podmienené tým, aby na colnom vyhlásení podanom v súvislosti s dovozom tovaru dovozca uviedol identifikačné číslo DPH pridelené platforme pre uplatňovanie IOSS (IČ DPH IOSS), čím *de facto* deklaruje, že daň už vybrala pri objednaní tovaru a následne bude priznaná v IOSS daňovom priznaní.

Ako je naznačené, uvedené pravidlá upravujúce fikciu domnelého dodávateľa v prípade predaja tovaru dodávaného na diaľku, ktorý je priamo dovážaný z tretích území alebo tretích krajín, by mali byť v praxi uplatňované pomerne jednoducho v prípade využitia IOSS. Keďže toto zjednodušenie je dobrovoľné, môže nastať situácia, keď z určitého dôvodu platforma nebude chcieť byť registrovaná v tejto zjednodušujúcej schéme. Je však potrebné upozorniť na skutočnosť, že ak sa aj platforma rozhodne nevyužiť zjednodušenie IOSS, nezbavuje sa účinkov článku 14a smernice, na základe ktorého, po splnení tam stanovených predpokladov, je považovaná za osobu, ktorá tovar prijala a následne ho aj dodala.

V tomto prípade, pri zachovaní skutkového stavu popisovaného v schéme vyššie, sú vytvorením fikcie domnelého dodávateľa daňové dôsledky pri neregistrovaní sa do IOSS také, že predaj tovaru na diaľku dovážaný z tretích krajín bude zdanený dvakrát. Prvýkrát je zdanený pri vstupe na územie EÚ colnými orgánmi, ktoré postupujú podľa colných predpisov, pretože podľa DPH pravidiel je miestom dovozu ten členský štát, na ktorého území tovar vstupuje do EÚ (Nemecko). Keďže v tomto prípade pri dovoze tohto tovaru nebude k dispozícii IČ DPH IOSS, ktoré by malo byť uvedené v colnom vyhlásení k tomuto tovaru, colný orgán nemôže prepustiť tento tovar do voľného obehu s oslobodením od dane. Colné predpisy, na základe ktorých sa vyberá clo a DPH pri dovoze, sa odstránením oslobodenia od DPH pre zásielky malej hodnoty nemenia, a tak colný orgán bude vyžadovať zaplatenie dane pri predložení tovaru, ktorý má byť prepustený do voľného obehu. Osobou povinnou zaplatiť DPH pri tomto tovare je zákazník, t.j. osoba, pre ktorú je tovar

určený, v prípade, že ho akceptuje.

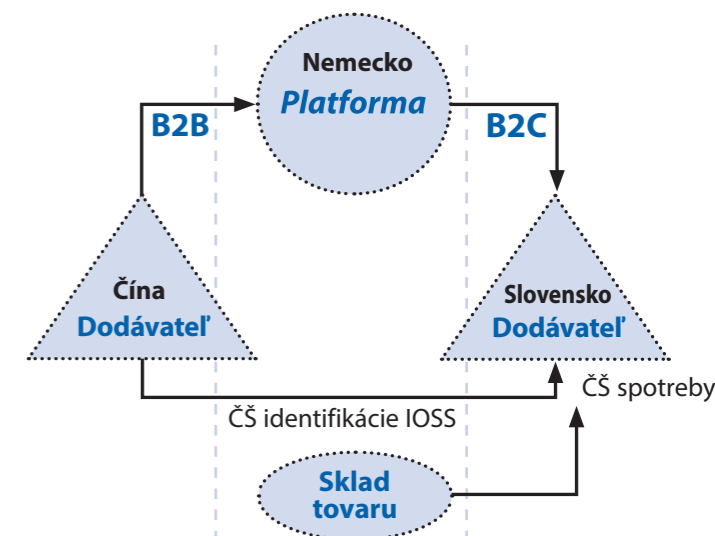
Keďže článok 14a ustanovuje platformu za domnelého dodávateľa, a pri domnelom dodaní tovaru platformou zákazníkovi je v tomto konkrétnom prípade miesto kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie tovaru zákazníkovi skončí, tak daňové dôsledky budú také, že daň sa bude vyžadovať aj v tomto členskom štáte skončenia prepravy, a to z realizácie dodania tovaru. Zákazník tak v konečnom dôsledku zaplatí DPH dvakrát, prvýkrát pri objednaní tovaru cez platformu a druhýkrát pri dovoze tovaru v členskom štáte dovozu. Na prvý pohľad by sa mohlo zdať, že riešením tejto situácie by bolo, keby sa uplatňovanie zjednodušenia IOSS stanovilo pre platformy povinným, avšak problém by zostal otvorený, keby si platforma túto povinnosť nespĺnila. Táto oblasť zrejme bude predmetom skúmania po vyhodnotení uplatňovaní pravidiel v budúcnosti.

Uplatňovanie článku 14a ods. 2 smernice o DPH

Druhá situácia, v ktorej sa platforma taktiež stáva tzv. domnelým dodávateľom, sa týka uľahčovania predaja tovaru na diaľku v rámci EÚ, uskutočneného zdaniteľnou osobou neusadenou v EÚ (pozri príklad 2). Rozdiel oproti predchádzajúcemu príkladu spočíva v tom, že v tomto prípade sa cez platformu dodáva tovar, ktorý sa už nachádza v EÚ, avšak jeho pôvodným dodávateľom je zdaniteľná osoba z tretieho štátu.

Aj v tomto prípade sa sleduje cieľ efektívneho výberu dane, a preto určenie platformy za „domnelého dodávateľa“ v týchto prípadoch má svoje opodstatnenie, keďže dodávateľia tohto tovaru nie sú usadení v EÚ, a teda ich dosažiteľnosť zo strany daňových orgánov je náročnejšia.

Uplatňovanie druhej situácie je možné ilustrovať na nasledujúcom príklade 2:



V popisovanom príklade ide o predaj tovaru, uľahčovaný platformou, na diaľku v rámci EÚ, keďže tovar sa nachádza v sklade v Nemecku a je odoslaný alebo prepravený z tohto členského štátu priamo zákazníkovi na Slovensko. V praxi pôjde najčastejšie o tzv. logistické sklady neusadených dodávateľov v EÚ, ktorí sa v jednotlivých členských štátoch EÚ „predzásobujú“ za účelom skrátenia času dodania

²⁶ Článok 1, bod 1, čl. 5b vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026 z 21. novembra 2019, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytovania služieb uľahčované elektronickými rozhraniami, ako aj o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru. (Ú. v. EÚ L 313, 4. 12. 2019).

²⁷ Pokiaľ ide o sprievodné povinnosti platformy ako domnelých dodávateľov, akými sú najmä vedenie záznamov, vzťahujú sa na ne v tejto súvislosti všetky povinnosti tak, ako na bežných platiteľov dane.

²⁸ Článok 1, bod 1 smernice Rady (EÚ) 2019/1955 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru (Ú. v. EÚ L 310/1, str. 2, 2. 12. 2019).

²⁹ V prípade predaja tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín tak B2B dodávka nepredstavuje predmet dane.

³⁰ Toto ustanovenie je relevantné výlučne pri predaji tovaru, ktorý sa v čase objednávky zákazníka už nachádza na území EÚ, pričom ho vlastní dodávateľ neusadený v EÚ. Ak sa totiž predáva cez platformu bolo potrebné vyriešiť aj otázku odpočítania dane na strane platformy. Aby sa platformy nezaťažili neúmerným daňovým skúmaním pri uplatňovaní splnenia podmienok odpočítania dane a aby sa neotvoril priestor pre nové daňové podvody, zaviedlo sa pre túto konkrétnu B2B transakciu oslobodenie od dane, ako riešenie čisto technickej povahy. Právo na odpočítanie dane pri dovoze u dovozcu neusadeného v EÚ však nie je dotknuté. Článok 1, bod 3 smernice 2019/1955 z 21. novembra 2019. (Ú. v. EÚ L 310/1, str. 2, 2. 12. 2019).

³¹ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

tovaru zákazníkom a tieto tovary do skladu, ešte pred ich predajom zákazníkom, dovážajú z tretích krajín.

Platforma, ktorá uľahčuje predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ, sa považuje za zdaniteľnú osobu, ktorá tovar sama prijala a dodala. Vzhľadom na to, že v kontexte nových pravidiel sa platforma považuje za príjemcu tovaru od neusadenej zdaniteľnej osoby v EÚ (teda ide B2B transakciu bez prepravy, ktorej miesto dodania je podľa článku 31 smernice o DPH v Nemecku), táto transakcia predstavuje predmet dane³², ale z dôvodov uvedených vyššie je oslobodená od dane. Následné dodanie tovaru uskutočnené platformou pre zákazníka predstavuje dodanie tovaru s prepravou, miestom dodania ktorého je podľa nových pravidiel³³ členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, t.j. Slovensko. Aby sa platforma nemusela registrovať v členskom štáte dodania, môže využiť zjednodušenie jedného kontaktného miesta, t.j. EÚ OSS schému. Platforma po ukončení zdaňovacieho obdobia, čo je v prípade tejto schémy kalendárny štvrtok, podá do konca nasledujúceho mesiaca po ukončení zdaňovacieho obdobia daňové priznanie a v rovnakej lehote daň aj zaplatí členskému štátu identifikácie, t.j. Nemecku. Následne je nemecká daňová správa povinná distribuovať sumu dane z tohto predaja Slovenskej republike.

Novými pravidlami, na základe ktorých sa platformy považujú za „domnelých dodávateľov“, dochádza k zmenám podmienok uplatňovania EÚ OSS schémy, nakoľko v súvislosti s tovarovými dodávkami, na ktoré sa táto schéma vzťahuje (pozri vyššie), nie je jej využívanie podmienené usadením v EÚ. V súčasnej úprave EÚ OSS, ktorá sa uplatňuje výlučne na digitálne B2C služby to nie je prípustné³⁴.

Keďže sa zmenilo posudzovanie zdaniteľných osôb, ktoré môžu využívať túto úpravu, a zmenil sa výrazne aj koncept dodávateľov tovaru stanovením fikcie tzv. „domnelého dodávateľa“, došlo za účelom eliminácie administratívneho bremena k rozšíreniu vecného rozsahu EÚ OSS schémy tak, že schéma zjednodušenia bude môcť byť uplatnená aj pre iný prípad, na ktorý sa rovnako použije stanovenie fikcie podľa čl. 14a ods. 2 smernice. Práve táto situácia predstavuje druhý scenár v druhom príklade a pokrýva konkrétne dodanie tovaru zdaniteľnou osobou neusadenou v EÚ zákazníkovi, ktorý nie je zdaniteľnou osobou, pričom toto dodanie je uľahčované platformou a miesto začatia, ako aj skončenia prepravy alebo odoslania je v tom istom členskom štáte³⁵. Túto situáciu je pre lepšie pochopenie možné ilustrovať istou modifikáciou príkladu 2 (pozri ilustráciu vyššie) tak, že dodanie tovaru zo skladu

v Nemecku je určené pre zákazníka usadeného v Nemecku a je uľahčované platformou. Aj v tomto prípade je dodávka uskutočnená neusadenou zdaniteľnou osobou v EÚ pre platformu predmetom dane v Nemecku a je oslobodená od dane a následné dodanie tovaru uskutočnené platformou pre zákazníka predstavuje dodávku tovaru s prepravou s miestom dodania v Nemecku a podlieha nemeckej DPH, pričom platforma môže na túto transakciu využiť EÚ OSS schému. Ak by sa totiž takéto zjednodušenie nezaviedlo, platformy by boli, bez ohľadu na využívanie EÚ OSS schémy, povinné registrovať sa pre domáce transakcie podľa bežných DPH pravidiel v každom členskom štáte, kde by k takýmto domácim dodaniam dochádzalo.

Článok 14a smernice o DPH určite prinesie vyššiu záťaž pre platformy, avšak na druhej strane, ak platformy budú dôsledne vyhodnocovať svojich dodávateľov, aby ochránili v konečnom dôsledku svoje dobré meno, čo už robia v určitej miere aj teraz, zvýšia si tým svoju kredibilitu u zákazníkov a zabezpečia si stabilné miesto na trhu. K tomu určite prispieje aj skutočnosť, že ak platformy budú využívať, najmä pri predaji tovaru na diaľku dovážaného

z tretích území alebo tretích krajín, schému zjednodušenia IOSS, zákazníci, tým, že budú odbremenení od dodatočného platenia dane colným orgánom, sa budú radi vracieť k zodpovedným platformám a využívať ich na svoje nákupy.

Ako k tejto problematike pristupujú iné jurisdikcie?

Cesta, ktorou sa vybrala Európska Únia sa nelíši od smerovania iných častí sveta. Pravidlá zavedené v EÚ majú plnú podporu aj OECD³⁶, ktorá v rámci svojej pracovnej skupiny zaoberajúcej sa daňami zo spotreby (DPH a iné dane z obratu podobné DPH) vypracovala odporúčania a mechanizmy na riešenie otázok výberu DPH z digitálneho predaja tovarov a služieb, ktoré boli identifikované v kontexte OECD/G20 Projektu BEPS (ide o súbor opatrení na nadnárodnej úrovni, ktorých cieľom je zabrániť zníženiu daňových základov nadnárodných spoločností a ich distribúcie do krajín s výhodnejším daňovým prostredím). Pracovná skupina vypracovala Správu „Úloha digitálnych platforiem vo výbere DPH pri predaji on-line“³⁷, ktorá skúma rôzne modely výberu DPH pri predaji tovaru on-line. Najskúmanejším však zostáva model tzv. „plnej daňovej zodpovednosti“ (full liability model), ktorý budú uplatňovať aj členské štáty EÚ od roku 2021.

Obdobný model, spolu so zjednotením už uplatňuje Austrália, ktorá ako prvá odstránila oslobodenie od dane pri dovoze zásielok malej hodnoty (vo výške 1000 AUD) od roku 2018. Za-

viedla model zjednodušenej registrácie pre zahraničných dodávateľov (systém jedného kontaktného miesta), ktorých ročný obrat prekročí sumu 75 000 AUD. Rovnako zaviedla model výberu dane od digitálnych platforiem, ak sa cez tieto dodáva tovar do Austrálie pre zákazníkov. Austrálsky model nasledoval aj Nový Zéland, ktorý sa od októbra 2019 vybral rovnakým smerom a vyžadoval od zahraničných dodávateľov registráciu cez zjednodušujúce opatrenia a taktiež ustanovil digitálne platformy ako tie, ktoré sú zodpovedné za správne vybratie dane z online cezhraničného predaja tovaru pre zákazníkov v Novom Zélande. Pokiaľ ide o Európu, Nórsko tiež odstraňuje oslobodenia pri dovoze pre zásielky malej hodnoty a ich zdaňovanie v Nórsku, konkrétne v dvoch etapách. Od 1. januára 2020 sa eliminovalo oslobodenie pre potraviny a potravinové doplnky. Od 1. apríla 2020 sa zvýšil limit z 350 NOK na 3000 NOK pre výpočet cla a zároveň sa odstránilo oslobodenie pre všetky dovozy tovarov s hodnotou pod 3000 NOK a zaviedol sa proces výberu dane obdobný ako je v Austrálii a na Novom Zélande. Proces registrácie a výberu dane sa v Nórsku nazýva VEOC (VAT on E-commerce), ktorý sa tiež zameriava na model výberu dane od digitálnych platforiem.³⁸

Pozitíva verus negatíva nových pravidiel

Zdanie elektronického obchodu spolu s nastolením rovnováhy z hľadiska daňových príjmov na jednej strane a nezvyšovania administratívnej záťaže podnikov na druhej strane predstavuje jednu z najvýznamnejších politických priorit tak pre celú EÚ, ako aj globálnom meradle.

Napriek tomu, že tento príspevok sa venuje len vybranej časti z celého balíka nových pravidiel pre elektronický obchod, je možné povedať, že ide o tie najdôležitejšie zmeny. Zmeny, ktoré reagujú na technologický vývoj a ktoré sa snažia systémom DPH, a najmä výberom DPH, prispôsobiť novým trendom a novým biznis modelom. Ich cieľom teda nie je len zabezpečiť, aby bola konečná spotreba správne zdanená, čo samozrejme nie je nepodstatné, ale rovnako sa sleduje, aby sa vytvorili spravodlivé podmienky na trhu, odstránilo sa narušenie hospodárskej súťaže a aby nové pravidlá nezvyšovali neúmerne administratívnu záťaž kladenú na podniky.

Jednoznačne pozitívne je potrebné hodnotiť elimináciu narú-

šania hospodárskej súťaže v značnej miere tým, že sa odstraňuje oslobodenie pri dovoze pre zásielky malej hodnoty, čím dochádza k vytvoreniu stavu rovnakých podmienok pre európske a neeurópske podniky. Okrem toho je veľmi prínosné aj to, že sa zjednodušili pravidlá pokiaľ ide o používanie schém OSS³⁹.

Veľký krok vpred však predstavuje najmä skutočnosť, že elektronizácia sa výrazne dotýka aj systému DPH, a tento sa snaží reagovať na nové technologické výzvy. Viditeľné je to tak pri schémach OSS, ako aj pri nových pravidlách pre platformy, ktoré sú cez fikciu zapojené do výberu DPH veľmi efektívne v prípade využitia schém OSS.

V prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá prevádzkuje platformu, sa do OSS neregistruje, a zároveň pôjde o zdaniteľnú osobu neusadenú v EÚ, tak tu sa prejavuje zároveň aj slabina nových pravidiel. Odhliadnuc od skutočnosti, že tieto, ako všetky nové pravidlá, zavádzajú vysokú mieru komplikovanosti, ako je vyššie uvedené, uplatnenie fikcie článku 14a smernice o DPH nie je podmienené využívaním schém OSS. Takže, ak platforma nevyužije OSS schému, a platforma je usadená mimo EÚ, daňové orgány majú obmedzenú, až žiadnu možnosť vymôcť dlžnú daň od tejto platformy, zvlášť, ak ju platforma predtým vybrala od zákazníka. Ide hlavne o situácie pri predaji tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích krajín.

Avšak jednoznačne najslabšou stránkou nových pravidiel zo-

stáva nedoriešená otázka podhodnocovania zásielok pri ich dovoze do EÚ, pretože pravidlá neobsahujú žiadne opatrenia, ktoré by eliminovali toto riziko. Pri súčasnom objeme zásielok malej hodnoty táto oblasť bude predstavovať výzvu pre colné orgány členských štátov. Bude zaujímavé sledovať, v akom rozsahu novo vyvíjajúce sa nástroje, ktoré využívajú nové technológie môžu tejto oblasti napomôcť eliminovať riziká.

Členské štáty EÚ spolu s Komisiou intenzívne v tejto oblasti pracujú a vidieť to aj na tom, že základný balík pravidiel elektronického obchodu bol doplnený o ďalší

balík, ktorý sa týka zmeny smernice DPH a zmeny nariadenia Rady 904, ktorých cieľom je zabezpečiť boj proti podvodom v oblasti elektronického obchodu cez kontrolu platobných transakcií.⁴⁰ Nemalý význam a potenciál majú aj nové IT nástroje, ktoré majú členské štáty k dispozícii na odhaľovanie podvodov aj v oblasti elektronického obchodu, a ktoré im ponúka nariadenie o administratívnej spolupráci.⁴¹



Cesta, ktorou sa vybrala Európska Únia sa nelíši od smerovania iných častí sveta



Elektronizácia sa výrazne dotýka aj systému DPH, a tento sa snaží reagovať na nové technologické výzvy

32 Ide o tovar dodaný bez prepravy v Nemecku.

33 Článok 1, bod 3 smernice 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. v EÚ L 348, 29. 12. 2017), podľa ktorého je miestom dodania pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ členský štát skončenia prepravy tovaru. Výnimku predstavujú len dodávateľia usadení výlučne v jednom členskom štáte a spĺňajúci obratovú podmienku cezhraničných dodaní relevantných tovarov a služieb do 10.000 eur/kal. rok.

34 Pre úplnosť je potrebné uviesť, že aj podľa nových pravidiel bude môcť platforma neusadená v EÚ uplatňovať EÚ OSS schému len v súvislosti s dodaním tovarov, na ktoré sa táto schéma uplatňuje. Pokiaľ by sa takáto platforma považovala aj za poskytovateľa služieb spadajúcich na ktoré sa EÚ OSS schéma vzťahuje, musela by sa za účelom uplatňovania zjednodušenia v podobe jedného kontaktného miesta na účely služieb identifikovať to tzv. non-EU OSS schému.

35 Pre tento typ transakcie je na účely DPH používaný termín „určité domáce dodania tovaru“. Pozri článok 1, bod 9 smernice 2019/1995 z 21. novembra 2019 (Ú. v. EÚ L 310/1, str. 1, 2. 12. 2019).

36 Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj

37 OECD: „The role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales“, OECD 2019

38 OECD: „Tax Policy Reforms 2018: OECD and Selected Partner Economies“, OECD 2019

39 Napr. možnosť využívania OSS schémy neusadenou zdaniteľnou osobou v EÚ v prípade vymedzených tovarových dodávok.

40 Smernica Rady (EÚ) 2020/284 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zavedenie určitých požiadaviek na poskytovateľov platobných služieb (Ú. v. EÚ, L62, 2. 3. 2020) a Nariadenie Rady (EÚ) 2020/283 z 18. februára 2020, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH

41 Nariadenie Rady (EÚ) 2018/1541 z 2. októbra 2018, ktorým sa menia nariadenia (EÚ) č. 904/2010 a (EÚ) 2017/2454, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ, L259/1)

Zákon o dani z príjmov potrebuje zásadnú revíziu



Autor je daňovým poradcom a prezidentom Slovenskej komory daňových poradcov. Vo svojej praxi sa venuje najmä otázkam zdaňovania príjmov dosiahnutých pri vnútroštátnych, ako aj cezhraničných transakciách.

Ing. Jozef Danis, LL.M.
prezident SKDP, daňový poradca

Autor vo svojom článku poukazuje na to, že súčasný zákon o dani z príjmov stojí na nejasnej koncepcii a vyžaduje platenie dane vo viacerých situáciách, keď žiaden príjem dosiahnutý nebol. Odstránenie opísaných problémov je jedným z nevyhnutných predpokladov pre vytvorenie atraktívneho podnikateľského prostredia, ktoré si za cieľ uložila vláda SR.

1. Úvod

Podľa svojho Programového vyhlásenia vláda SR za základný cieľ svojej hospodárskej politiky považuje zvýšenie konkurencieschopnosti slovenských podnikateľov a firiem. Ako ďalej uvádza, hlavným predpokladom pre dosiahnutie tohto cieľa pritom je priaznivé podnikateľské prostredie s jednoduchými zákonmi a nízkym administratívnym, finančným a regulačným zaťažením pre všetkých a zásadné zjednodušenie daňového a odvodového systému.¹ Svoje ciele v oblasti zdaňovania príjmov vláda formuluje len všeobecne, keď chce zväziť návrat k osvedčenému jednoduchému systému rovnovej dane.²

Svojím príspevkom by som chcel dať

do pozornosti, že súčasný zákon o dani z príjmov³ obsahuje viaceré zásadné problémy, ktorým je potrebné sa venovať. Adresovanie opísaných problémov je v záujme nás všetkých, ide totiž o nastolenie zákonnosti zdanenia, elementárnu daňovú spravodlivosť a kultiváciu podnikateľského prostredia, ktorú vláda sleduje. Odstránili by sa existujúce bariéry pri rozvoji a reštrukturalizácii podnikateľskej činnosti a posilnila motivácia investorov, čo sú obzvlášť v dnešnej dobe nevyhnutné predpoklady pre znovu naštartovanie ekonomiky.

2. Koncepcia zákona

Pre pripomenutie, zákon o dani z príjmov

ku dňu nadobudnutia svojej účinnosti⁴ bol postavený na už spomenutej koncepcii rovnovej dane, podľa ktorej sa príjmy (zisky) mali zdaňovať iba raz, a to pri ich tvorbe. Následná výplata týchto ziskov v podobe dividend (podielov na zisku) nebola predmetom dane. Toto platilo pre fyzické osoby, ako aj pre právnické osoby.⁵

Neskoršie novely zákona sa od tejto koncepcie postupne vzdávali. Od 1. 1. 2017 napríklad dividendy plynúce fyzickým osobám podliehajú 7% dani.⁶ Dividendy však neboli v rámci definície predmetu dane začlenené medzi príjmy z kapitálového majetku,⁷ kam vecne patria, ale kvôli jednoduchosti a možno aj pre krátkosť času boli zadefinované

ako samostatný druh príjmu.⁸ Prečo je to dôležité? Násilný zásah do pôvodnej koncepcie zákona spôsobuje viaceré interpretačné problémy. Dôkazom je, že definíciu dividend bolo potrebné následne viackrát spresňovať, medzi iným aj v jednej z posledných noviel,⁹ a to ešte stále nie sme v ideálnom stave.¹⁰

3. Rozpor s Ústavou SR

Okrem nejasnej koncepcie je zásadným problémom súčasného zákona aj to, že vyžaduje platenie dane v prípadoch, keď žiaden príjem dosiahnutý nebol. Predtým, ako si opíšeme tieto prípady, si stručne pripomeňme, že pojmom „príjem“ sa podľa ekonomických a daňových teórií, ako aj podľa ustálenej judikatúry rozumie nárast hodnoty majetku daňovníka v určitom časovom období.¹¹ Zjednodušene, porovnáme hodnotu majetku daňovníka na konci roka s jeho hodnotou na začiatku príslušného roka a takto zistený rozdiel upravíme (zvýšime) o výdavky, ktoré majú charakter súkromnej spotreby. Súdy pritom zdôrazňujú, že musí ísť o príjem skutočný, nielen zdánlivý. To znamená, že toto navýšenie hodnoty majetku sa musí v právnej sfére daňovníka reálne prejavíť, a to tak, že

môže byť daňovníkom reálne využiteľné. V opačnom prípade totiž pôjde o navýšenie zdánlivé.¹²

Ak teda nepríde k uvedenému navýšeniu hodnoty majetku daňovníka alebo je toto navýšenie len zdánlivé, fiktívne, nemôžeme hovoriť o príjme. Možno to vyznie prekvapivo, ale podľa súčasného znenia zákona dopadá daň z príjmov na viaceré takéto prípady.

Príjmom je len skutočné navýšenie hodnoty majetku daňovníka

3.1 Úrokové výdavky

Pri väčšine príjmov z kapitálového majetku plynúcich fyzickým osobám (nepodnikateľom) nemožno uplatniť výdavky. Uvedené platí aj pre úroky z poskytnutých úverov a pôžičiek.¹³ Ak teda daňovník načerpá úver 1.000 pri úrokovej sadzbe 2% p.a. a takto získané prostriedky ďalej požičia za 3% p.a., mal by zdaníť úrokové

príjmy (30) na brutto báze, teda bez toho, aby ich ponížil o úrokové výdavky (20). Daň tak zaplatí zo sumy 30, a to napriek tomu, že nárast hodnoty jeho majetku (zisk) predstavuje iba 10.

Rovnakú úpravu obsiahnutú v českom zákone o daniach z príjmov súd¹⁴ posúdil ako ústavne nekonformnú.¹⁵ Na základe tohto rozsudku Ministerstvo financií ČR navrhlo novelizáciu dotknutého ustanovenia. Podľa jeho nového znenia účinného od 1. 1. 2015 môže daňovník uplatňovať daňové výdavky, a to až do výšky dosiahnutého úrokového príjmu.¹⁶

3.2 Podnikové kombinácie

Všetky vnútroštátne zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločností, ako aj nepeňažné vklady sa do konca roka 2017 dali realizovať daňovo neutrálne, teda tak, že pri nich nevznikala daňová povinnosť.¹⁷ Od 1. 1. 2018 došlo k zásadnej zmene¹⁸ a tieto transakcie sa pre účely zákona o dani z príjmov môžu realizovať iba v režime reálnych hodnôt.¹⁹ Dôsledkom tejto úpravy opíšeme na príklade zlúčenia. Majetok spoločnosti, ktorá sa v rámci zlúčenia zrušuje bez likvidácie sa podľa účtovných predpisov preceňuje z hodnôt evidovaných v účtovníctve na reálne

8 § 3 ods. 1 písm. e) až g) zákona o dani z príjmov

9 zákon č. 301/2019 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov

10 Tomuto sa bližšie venujem v časti 3.7 (Zvýšenie kapitálových fondov zo zisku) tohto článku.

11 Pri vymedzení pojmu „zdaniteľný príjem“ sa môžeme oprieť o bohatú a konzistentnú judikatúru Nejvyššího správného soudu ČR, ktorý napríklad v rozsudku 2 Afs 42/2005-136, str. 5 uvádza: „Pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Típke/Lang: Steuerrecht, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (Quellentheorie), teorie přístupu k čistému majetku (Reinvermögenszugangstheorie, net accretion theory) a teorie tržních příjmů (Markteinkommenstheorie). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostávají jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku.“

12 Ibid, str. 5: „Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využiteľné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“ Pozri tiež ďalšie rozsudky Nejvyššího správného soudu ČR, napríklad 5 Afs 45/2011-94 (Nerealizované kurzové rozdiely), 7 Afs 33/2013 - 34 (Stravenky Semily).

13 § 7 ods. 4 zákona o dani z príjmov

14 Nejvyšší správní soud ČR, rozsudok 2 Afs 180/2006-64, str. 7: „...nelze rovněž odhlédnout od toho, jaká je výsledná povaha dané ekonomické operace, zda jednáni daňového subjektu vede v konečném důsledku k vytvoření zisku nebo nikoliv a z ekonomického hlediska se tedy jedná o neutrální operaci, kdy výdaje vynaložené na v konečném důsledku neúspěšný podnikatelský záměr jsou kompenzovány příjmem z kapitálového majetku, což lze považovat za racionální snahu o zmírnění nepříznivých důsledků, které mohly být vyvolány upuštěním od uskutečňování záměru, a za snahu udržet si svůj příjem. Jak Ústavní soud uvedl ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV ÚS 48/05, povinnosti správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné „možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí“

15 Ibid, str. 14: „Jelikož... uvedené příjmy jsou zákonem výslovně charakterizovány jako samostatná kategorie a zařazeny do ust. 8 zákona o daních z příjmů, je nutné buď najít racionální a ústavně legitimní důvod k tomu, aby právě u této konkrétní kategorie příjmů výdaje na jejich dosažení mohly být z daňového hlediska ignorovány, anebo ust. 8 vyložit ústavně konformním způsobem, a tedy zdanit pouze tu částku, která představuje navýšení majetku poplatníka, případně - nebude-li ústavně konformní výklad pro jasnou dikci zákona možný - postupovat podle čl. 95 ods. 2 Ústavy.“ Ešte doplním, že podľa článku 95 ods. 2 Ústavy ČR: „Dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu.“

16 § 8 ods. 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, poslední veta: „U příjmů z úroků ze zápůjčky nebo úvěru je výdajem zaplacený úrok z částek použitých na poskytnutí zápůjčky nebo úvěru, a to až do výše příjmu.“

17 § 17d a § 17e zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. 12. 2017

18 zákon č. 344/2017 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmu

19 § 17b a 17c zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 1. 1. 2018

1 Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2020 - 2024, str. 49

2 Ibid, str. 58.

3 zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

4 1. 1. 2004

5 Dôvodová správa k návrhu zákona o dani z príjmov: „V predložennom návrhu zákona o dani z príjmov v nadväznosti na programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky a Koncepciu daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006 sa navrhuje zavedenie tzv. rovnovej dane, t.j. zdaňovanie všetkých druhov príjmov (ziskov) právnických osôb i fyzických osôb jednou lineárnou sadzbovou vo výške 19 % a odstránenie čo najširšieho okruhu výnimiek a oslobodení. Zásada jedného zdanenia príjmu sa uplatní aj v prípade podnikania prostredníctvom právnických osôb, keď zisk právnickej osoby po zdanení sa pri jeho ďalšom rozdelení už nezdaňuje.“

6 zákon č. 341/2016 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov

7 § 7 zákona o dani z príjmov

(trhové) ceny.²⁰ Toto precenenie podlieha dani z príjmov, a to napriek tomu, že ide len o účtovnú operáciu, ktorá nie je spojená s prílevom nových finančných prostriedkov.

Vyššie opísanú situáciu možno pripodobniť k preceneniu pohľadávok a záväzkov znejúcich na cudziu menu, ktoré sa vykonáva ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Dôsledkom tohto precenenia sú nerealizované kurzové zisky alebo straty. Podľa súdu z ekonomického, ako aj právneho hľadiska zdaňovanie kurzových ziskov pred momentom ich realizácie nemá opodstatnenie, ide totiž iba o fiktívny príjem.²¹ Daňovník by teda zdaňoval príjem, ktorý reálne nedosiahol. Za takýchto okolností sa nedá hovoriť o dani z príjmov, ale o dani z majetku.²²

Skupiny, ktoré sú tvorené viacerými spoločnosťami budú ako dôsledok súčasnej pandémie reštrukturalizovať svoje aktivity. Budú napríklad nútené spájať dve alebo viaceré spoločnosti do jednej kvôli úspore prevádzkových nákladov. Alebo budú vyčleňovať niektoré podnikateľské aktivity do nových spoločností za účelom vytvorenia *joint ventures* s inými firmami. Absencia možnosti vykonať zlúčenie alebo nejakú inú formu podnikovej kombinácie v daňovo neutrálnej forme bude v tomto úsilí predstavovať významnú prekážku. Ak ju neodstránime, niektoré firmy zaniknú pretože jednoducho nebudú mať na zaplatenie dane z nerealizovaného, fiktívneho zisku pri zlúčení alebo vyčleňovaní svojich aktivít. Tie firmy, ktoré aj túto prekážku prekonajú, budú zasa menej konkurencieschopné v porovnaní so svojimi zahraničnými náprotivkami.

3.3 Kúpený AÚV z dlhopisov

V tomto bode ide o situáciu, keď fyzická osoba kúpi dlhopis na sekundárnom trhu za cenu povedzme 105, pričom jeho cena v čase emisie bola 100 a kupón 6%. Okrem istiny dlhopisu kupujúci platí predávajúcemu aj za tzv. alikvotný úrokový výnos (AÚV), ktorý sa vzťahuje na obdobie odo dňa emisie, prípadne poslednej výplaty úrokového kupónu, do dňa prevodu vlastníctva dlhopisu.

Podľa súčasnej právnej úpravy sa úroky z dlhopisov vyplácané fyzickým osobám zdaňujú zrážkou, ktorú je povinný vykonať (slovenský) emitent pri ich výplate.²³



Kúpený alikvotný úrokový výnos nie je reálnym príjmom

Základom pre zrazenie dane je pritom suma vyplácaného úroku.²⁴ Ak teda emitent vo vyššie uvedenom prípade vyplatí úrok v sume 6, zdaní celú túto sumu sadzbou 19%. Takto zrazená daň sa považuje za finálne vysporiadanú, príjem sa už nezahŕňa do daňového priznania.²⁵ Daň (1,14) je tak vyššia ako dosiahnutý zisk daňovníka (1)!

V opísanej situácii navyše dochádza k dvojitému zdaneniu, keď suma 5 je zdanená predávajúcím z titulu dosiahnutého zisku z predaja dlhopisu a potom aj u kupujúceho ako súčasť úrokového kupónu vyplateného emitentom.

3.4 Kúpené dividendy

Táto situácia je obdobná tej v predchádzajúcom bode. Dajme tomu, že fyzická osoba kúpi akcie v slovenskej spoločnosti za cenu 101. Vlastné imanie kupovanej spoločnosti je v rovnakej výške, pričom hodnota jej základného imania je 1 a výsledky hospodárenia minulých rokov sú 100.

Ak krátko po obstaraní akcií dôjde k výplate dividend v hodnote 100, spoločnosť zrazí akcionárovi (fyzickej osobe) daň 7%.²⁶ Dochádza k zdaneniu napriek tomu, že vyplatené dividendy nepredstavujú pre akcionára zisk, iba sa mu vracia časť obstarávacej ceny, ktorú vynaložil za predmetné akcie.

3.5 Kúpené vklady do kapitálových fondov

Túto problematiku budem ilustrovať na príklade kúpy obchodného podielu za cenu 100. Kupovaná spoločnosť má pritom vytvorené kapitálové fondy v hodnote 60 z príspevkov predchádzajúceho spoločníka.

Ak spoločnosť vyplatí tieto kapitálové fondy v celej ich výške, nový spoločník dosiahne zdaniteľný príjem, voči ktorému nemôže uplatniť daňový výdavok. A to napriek tomu, že ich hodnota je zohľadnená v obstarávacej cene, ktorú reálne zaplatil za obchodný podiel. Podľa súčasnej úpravy môže totiž daňový výdavok uplatniť iba ten spoločník, ktorý svojimi príspevkami kapitálové fondy vytvoril.²⁷ Naš spoločník by teda pri výplate kapitálových fondov mal platiť daň zo sumy 60.

Navyše, ak tento spoločník neskôr predá obchodný podiel napríklad za cenu 40, môže uplatniť daňové výdavky, avšak najviac do výšky príjmu z jeho predaja. Časť

reálne vynaložených finančných prostriedkov (60) nebude môcť nikdy zahrnúť do daňových výdavkov. Straty z predaja obchodných podielov totiž nemožno započítavať voči iným druhom príjmov.²⁸

3.6 Úroky z akvizitívneho úveru

Podľa posledných stanovísk Finančnej správy SR sú úroky z úverov, ktoré jedna (materská) spoločnosť použije na obstaranie akcií alebo obchodných podielov v druhej (dcérskej) spoločnosti daňovo neuznaným nákladom. Uvedené platí aj v prípade, ak dôjde k následnému zlúčeniu týchto spoločností a úver sa tak stane zdrojom krytia aktív, ktoré nástupníckej spoločnosti prinášajú príjmy podliehajúce dani z príjmov.²⁹

Treba si uvedomiť, že kúpa akcií a následné zlúčenie spoločností opísané vyššie sú len jednou z alternatív ako obstarat' nejaký biznis. Ďalšími alternatívami sú kúpa podniku, prípadne jeho časti, alebo založenie spoločnosti a vybudovanie biznisu od počiatku. Kým v prvej alternatíve sú úroky z dlhového financovania daňovo neuznané, v ďalších dvoch alternatívach sú daňovým výdavkom. Kde je daňová spravodlivosť? Nemali by mať rovnaké situácie rovnaké daňové posúdenie?

Stanoviská Finančnej správy SR vychádzajú zo striktného slovného výkladu zákona, nezohľadňujú sledovaný zmysel úpravy a ignorujú tiež celkovú filozofiu, podľa ktorej by daň z príjmov mala dopadať iba na (skutočný) nárast hodnoty majetku daňovníka.

3.7 Zvýšenie kapitálových fondov zo zisku

Podľa jednej z posledných noviel³⁰ zákona o dani z príjmov sa s účinnosťou od 1. 1. 2020 za dividendu považuje aj použitie nerozdeleneho zisku po zdanení na splatenie príspevkov do kapitálových fondov spoločnosti.³¹ Pritom ak zisky po zdanení použijeme na zvýšenie základného imania alebo rezervného fondu, spoločník fyzická osoba dividendový príjem dosiahne až pri ich následnom znížení, nie v momente ich navýšenia, ako je tomu pri kapitálových fondoch. Opäť teda obdobné situácie a úplne odlišný moment zdanenia príjmu.

Vecne správne je pritom zdanenie príjmu až pri výplate kapitálového fondu, až v tomto momente totiž možno hovoriť o realizácii príjmu v rukách spoločníka – fyzickej osoby. Posun na moment kapitalizácie zisku do kapitálových fondov znamená, že sa daň vyberá z fiktívneho príjmu, čo je v zmysle už spomenutých súdnych rozhodnutí v rozpore so základnou filozofiou dane z príjmov.

4. Zastaraná právna úprava

Ďalším zásadným problémom súčasného zákona je, že niektoré ustanovenia boli prevzaté z predchádzajúcich predpisov. Spomeniem len pravidlá pre zdaňovanie príjmov plynúcich z držby a predaja cenných papierov a ďalších finančných nástrojov, ktorých história siaha až do roku 1992. Na finančných trhoch sa pritom neustále objavujú nové instrumenty, ktoré súčasná úprava nepozná. Zdaňovanie príjmov z nich plynúcich tak vyžaduje veľkú mieru

improvizácie. Vznikajú tiež rôzne nespravodlivosti napríklad z dôvodu, že nemožno uplatniť všetky vynaložené výdavky.

Modernizácia spomenutých ustanovení by prispela k rozvoju kapitálového trhu.

5. Záver

Na financovanie chodu štátu sú potrebné príjmy z daní. Tie by sa podľa ústavy mali ukladať zákonom alebo na základe zákona. Keďže výberom daní štát zasahuje do vlastníckych práv daňovníkov, daňové zákony by mali byť formulované jednoznačne a zrozumiteľne. A samozrejme v súlade s ústavnými princípmi, podľa ktorých by daň z príjmov mala dopadať iba na reálne dosiahnuté príjmy (zisky) a nemala by zaťažovať majetok.

Súčasný zákon o dani z príjmov v niektorých prípadoch uvedené východiská porušuje. Vytvára tak ťažko prekonateľné bariéry, pôsobí demotivujúco na investorov a preto vyžaduje dôkladnú revíziu. Jasná koncepcia zákona, ideálne dohodnutá naprieč politickým spektrom, definovaná s víziou niekoľkých rokov dopredu a odstránenie vyššie opísaných problémov by zvýšili právnu istotu daňovníkov a výrazne prispeli k zlepšeniu podnikateľského prostredia na Slovensku. Na takto postavenom podvozku sa potom môžu stavať ďalšie daňové opatrenia a stimuly, ktoré pomôžu reštartovať ekonomiku ochromenú súčasnou pandemiou.

Verím, že sa v blízkej budúcnosti dostaneme k odbornej diskusii o vylepšení súčasného zákona o dani z príjmov a následne sa výsledok tejto diskusie premietne do jeho novelizovaného znenia. ■

20 § 27 ods. 1 písm. c) zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

21 Nejvyšší správní soud ČR, rozsudok 5 Afs 45/2011-96: „Jak je již výše uvedeno, způsob účtování, v jehož důsledku jsou nerealizované kurzové rozdíly účetně zahrnuté do výnosů, nemůže mít automaticky za následek zdanění „příjmu“, který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani správcem daně od samého počátku účinnosti zákona o daních z příjmů (tj. od roku 1993) považován nebyl. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základv nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopadna hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).“

22 Nejvyšší správní soud, rozsudok 7 Afs 94/2008 – 55: „...samotná majetková práva (tedy jejich hodnota, neboť předmětem zdanění by nutně mohla být pouze jejich hodnota, nikoli tato práva ve své obsahové podstatě) dani nepodléhají a že naopak dani podléhají příjmy z nich plynoucí. To znamená, že majetková podstata majetkového práva dani nepodléhá, „produkt“ této podstaty, tedy výnos majetkového práva, však ano. Pokud by totiž byla zdaněna samotná majetková práva (jejich hodnota), šlo by fakticky o daň z majetku, nikoli o daň z přírůstku (zvýšení) majetku. Příjem pro účely daní z příjmů je však právě příjem dosažený zvýšením majetku, k němuž dojde v daném zdaňovacím období“

23 § 43 ods. 3 písm. n) zákona. dani z příjmov

24 § 43 ods. 4 zákona o dani z příjmov

25 § 43 ods. 6 zákona o dani z příjmov

26 § 43 ods. 3 písm. r) zákona o dani z příjmov

27 § 17 ods. 40 zákona o dani z příjmov

28 § 19 ods. 2 písm. g) bod 1 zákona o dani z příjmov

29 Stanovisko FS SR zo dňa 26. 06. 2019 „Uplatnenie § 19 ods. 3 písm. u) ZDP pri zlúčení“ a stanovisko FS SR zo dňa 27. 06. 2019 „Uplatnenie § 19 ods. 3 písm. u) pri zlúčení, nepeňažnom vklade, úrok zo zmenky“ (obe zdroje: <https://podpora.financnasprava.sk/>)

30 zákon č. 301/2019 Z.z.

31 § 3 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmu



Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku



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

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
advokát, PF UK

Koncepty podvodu na DPH a zneužitia práva v oblasti DPH sa zdajú byť už do istej miery ustálené v rozhodovacej praxi Súdneho dvora Európskej únie aj v právnej doktríne. Článok sumarizuje základné pojmové črty obidvoch konceptov aj s implikáciami pre prax. Následne sú tieto porovnané so vzorkou rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Z porovnania vyplýva, že nie všetky pojmové znaky obidvoch konceptov sú už v slovenskej aplikačnej praxi úplne pevne zakotvené a aplikačná prax si na ne stále len zvyká.

I. Úvod

Témy podvodu na dani z pridanej hodnoty („DPH“) a zneužitia práva v oblasti DPH, resp. v oblasti daní vo všeobecnosti boli v ostatnom desaťročí predmetom pozornosti domácej¹ aj zahraničnej² akademickej spisby a sú predmetom aj pomerne významnej časti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie („SD EÚ“) aj všeobecných súdov na Slovensku.

S ohľadom na skutočnosť, že DPH je v rámci Európskej únie široko harmonizovaná³ a teda jej výklad podlieha rozhodovacej právomoci SD EÚ, je možné rozhodovacie prax národných súdov priebežne porovnávať s rozhodnutiami SD EÚ.

Predmetom tohto článku je poskytnúť sumár záverov SD EÚ a literatúry na tému podvodu na DPH a zneužitia práva v oblasti DPH a v ich svetle zhodnotiť súčasnú rozhodovacie prax všeobecných súdov reprezentovaných rozhodnutiami Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky („NS SR“). Ambíciou tohto článku nie je hodnotiť, či NS SR rozhodol správne⁴, ale či sú v jeho odôvodneniach zreteľne viditeľné koncepty podvodu na DPH alebo zneužitia práva v oblasti DPH. Ambíciou tohto článku tiež nie je vyvodzovať závery o existencii týchto konceptov na Slovensku v oblastiach daňového práva, ktoré nie sú harmonizované.⁵

II. PREHĽAD LITERATÚRY A ROZHODNUTÍ SD EÚ

Otázke podvodu na DPH⁶ aj zneužitiu práva (nielen) v oblasti DPH⁷ bol venovaný pomerne extenzívny priestor v zahraničnej literatúre, ale čiastočne aj v domácej literatúre,⁸ a tieto otázky boli predmetom významného množstva rozhodnutí SD EÚ⁹. Z týchto v zásade vyplýva niekoľko podstatných záverov.

V prvom rade z ustálenej rozhodovacej praxe SD EÚ platí, že zákaz podvodu a zneužitia práva predstavujú všeobecné zásady

práva EÚ, ktoré vplyvajú na výklad sekundárneho práva EÚ a zodpovedajúcich vnútroštátnych noriem a tam, kde sa daňové subjekty domáhajú subjektívnych práv vyplývajúcich z práva EÚ sú orgány aplikácie práva povinné na zákaz podvodu a zneužitia práva prihliadať aj pri absencii ekvivalentného pravidla vo vnútroštátnom práve.

Vo vzťahu k podvodu na DPH vyššie uvedené SD EÚ sformuloval v rozhodnutí *Italmoda*¹⁰ a vo vzťahu k zákazu zneužitia práva aj s odkazom na predchádzajúcu rozhodovacie prax tento záver sformuloval v rozhodnutí *Cussens*¹¹, pričom v uvedenom rozhodnutí skonštatoval, že na túto zásadu musia vnútroštátne orgány aplikácie práva prihliadať aj pri posudzovaní skutočností, ktoré nastali pred rozhodnutím *Halifax*¹², ktoré prvýkrát zásadu zákazu zneužitia práva pre oblasť DPH sformulovalo.

V rámci hierarchie právnych noriem stoja všeobecné zásady práva EÚ tesne pod primárnym právom EÚ¹³, t.j. stoja aj nad smernicami a nariadeniami ako aktmi sekundárneho práva a môžu teda viesť aj k výkladu *contra legem*.

Ako veľmi všeobecný záver z vyššie uvedeného potom vyplýva aj to, že v oblasti DPH v podstate existujú dva možné režimy aplikácie právnych noriem, konkrétne

- (I) režim regulárneho uplatňovania práv a povinností platiteľmi, kde SD EÚ zdôrazňuje najmä aplikáciu zásady neutrality a práva na odpočítanie DPH na vstupe ako neoddeliteľnej súčasti spoločného systému DPH¹⁴, a
- (II) režim podvodu a zneužitia, kde aj zásada neutrality ako výkladová zásada ustupuje zásade zákazu podvodu a zneužitia práva ako všeobecným zásadám práva EÚ.

Pre režim podvodu na DPH aj pre režim zneužitia práva SD EÚ sformuloval samostatné testy, ktoré konzistentne pripomína vo svojej rozhodovacej praxi.

Test podvodu na DPH

Pre režim podvodu SD EÚ tento test sformuloval v rozhodnutí *Axel-Kittel*¹⁵, ktoré nadväzovalo na a rozvíjalo argumenty v rozhodnutí *Optigen*.¹⁶

Tento Axel Kittel test už prevzali do svojej rozhodovacej praxe aj národné sudy¹⁷, vrátane NS SR¹⁸ a pozostáva zo štyroch otázok,

na ktoré musí byť kumulatívne odpovedané kladne:

- (I) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- (II) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- (III) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- (IV) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

Je však nutné podotknúť, že Axel Kittel test sa týka tzv. zodpovednosti tretej strany, t.j. nie účastníka ktorý na sa podvode vedome účastní, resp. ho sám pácha, kde už vo veci *Fini*¹⁹ SD EÚ uviedol, že „je na vnútroštátnom sudcovi, aby odmietol priznanie práva na odpočet, pokiaľ je s ohľadom na objektívne dôkazy preukázané, že je právo uplatňované podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.“²⁰

Vo vzťahu k vyššie uvedenému je tiež nutné podotknúť, že podvodné konanie je síce diskutované v rozsudku *Optigen* a zahŕňa jednak karuselový podvod, ale aj oveľa jednoduchšie konanie spočívajúce v použití ukradnutého (anglicky: *hijacked*, francúzsky: *usurpé*) identifikačného čísla pre DPH²¹, tento popis podvodných konaní nie je možné považovať za vyčerpávajúci. T.j. ak bol príslušný reťazec poznačený akýmkoľvek podvodom, nielen takým, ktorý má (napr.) znaky karuselového podvodu popísané v rozsudku *Optigen* a dotknutý platiteľ sa podvodu vedome nezúčastňuje, je namieste aplikácia Axel Kittel testu.

Z vyššie uvedeného však *a contrario* tiež vyplýva, že ak nie sú kumulovane naplnené všetky štyri podmienky, je nutné príslušné právne normy aplikovať a vykladať v režime regulárneho uplatňovania práv a povinností platiteľmi.

Inak povedané, môžu nastať situácie, keď sa nezdá byť preukázané, že by dodávka bola poznačená podvodom (aj keď napríklad tovar cestuje do kruhu, čo býva typické aj pre karuselové podvody²²), ale s ohľadom na dodacie kapacity dodávateľa vznikajú pochybnosti, či predmetnú dodávku tento mohol skutočne zrealizovať. Automatické odmietnutie práva na odpočítanie dane na vstupe (bez preukázania podvodu) sa v takýchto prípadoch vo svetle judikatúry SD EÚ zdá nenáležitú. Zreteľné je to najmä na

Zákaz podvodu a zneužitia práva predstavujú všeobecné zásady práva EÚ

1 Viď napr. POPOVIČ, A. – ROMÁNOVÁ, A. – STRAKOVÁ, I. (Eds.) Zneužitie a iné formy obchádzania práva.

2 Viď napr. DE MONES, S., et al. Abuse of tax law across Europe; DE MONES, Sebastien, et al. Abuse of tax law across Europe (Part Two); a CERIONI, L. The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion.

3 DE LA FERIA, R. VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonisation. 2010.

4 Taká ambícia by bola aj pomerne nenáležitá s ohľadom na to, že výskum pozostával výlučne z analýzy odôvodnení rozhodnutí NS SR bez znalosti celého spisového materiálu.

5 Napr. pri priamych daniach sa SD EÚ výslovne vyjadril v C-417/10 3M Italia (ods. 32), že v práve EÚ „neexistuje žiadna všeobecná zásada, z ktorej by vyplývala povinnosť členských štátov bojovať proti zneužívajúcim praktikám v oblasti priamych daní“.

6 DE LA FERIA, R. - FOY, R. *Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud*. 2016. a tiež TERRA, B. - KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives 2018*, Vyd.: IBDF, 2018, 1300 s., ISBN: 978-9087224370

7 Viď supra 2 vyššie a tiež DE LA FERIA, R. *EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms: From GAAP to GAAR. The Dynamics of Taxation* (Oxford: Hart Publishing, 2020), 2019.

8 KAČALJAK, M., *DPH podvod a zneužitie práva – právne aspekty, DPH v praxi 7-8/2019*, Bratislava: Wolters Kluwer, 7-8/2019 a KAČALJAK, M., *Režim DPH pri neuskutočnenej dodávke*, Vyd.: Bratislava, Wolters Kluwer, 11/2017

9 Pre podrobný prehľad rozhodnutí k podvodu na DPH viď DE LA FERIA, R. - FOY, R. (supra 6) a k zneužitiu práva (nielen) v oblasti DPH viď DE LA FERIA, R. (supra 7).

10 C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455

11 C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881

12 C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121

13 CRAIG, P. P.; DE BÜRCA, G. *EU Law: Text, Cases, and Materials*. Oxford University Press, USA, 2015., s. 193

14 Napr. rozsudok SD EÚ C-25/07 Sosnowska, ECLI:EU:C:2008:395, ods. 14 a 15 a tam citovaná judikatúra,

15 C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446

16 C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16

17 Porovnaj napr. rozhodnutie Odvolacieho tribunálu Vo Veľkej Británii [2015] UKUT 0311 (TCC) [Online] <http://taxandchancery.ut.decisions.tribunals.gov.uk/Documents/decisions/Universal-Enterprises-EU-Ltd-v-HMRC.pdf> a rozsudok Najvyššieho správneho súdu v ČR sp. Zn. 7 Afs 113/2018 – 38 [Online] http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0113_7_Afs_1800038_20190527140336_20190611112054_prevedeno.pdf

18 Rozsudok NS SR sp. zn. 1 Sžf 31/2016, ECLI:SK:NSSR:2017:8015200053.1, ods. 50 [Online] <http://merit.slv.cz/1Szf/31/2016>

19 C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, ods. 34

20 Skúmanie vedomostného testu sa v danej situácii zdá zjavne nadbytočné, lebo priama účasť na podvode v sebe už zahŕňa vedomosť o ňom.

21 Viď supra 16, bod 12. V tomto kontexte je hodné pozornosti, že slovenský preklad rozhodnutia nabáda k interpretácii, že ide iba o použitie identifikačného čísla, na ktoré dotyčná osoba nie je oprávnená. Z anglického aj z francúzskeho autentického znenia je zjavné, že situácia odkazuje na číslo patriace inej osobe.

22 Ako uviedol Generálny advokát Maduro vo veci *Optigen* „[k]ruhový charakter obchodovania predstavuje bežný hospodársky jav na trhu so surovinami.“ ECLI:EU:C:2005:89, pozn. pod čiarou 35

23 C/13, ECLI:EU:C:2014:69

rozhodnutiach SD EÚ *Maks Pen*²³ a *SGL Valeriane*.²⁴

V rozhodnutí *Maks Pen* SD EÚ výslovne uviedol, že pochybnosti o dodávateľských kapacitách dodávateľa (prípadne jeho subdodávateľov) odôvodňujú zamietnutie práva na odpočítanie dane iba pod dvojitou podmienkou, že (i) táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a (ii) ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdanie osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu. Inak povedané, pochybnosti o dodávateľovi (prípadne odberateľovi) v reťazci dodaní sú relevantné iba ako indikátory pre naplnenie Axel Kittel testu. Samé osebe nemôžu viesť k zamietnutiu práva na odpočítanie dane. Obdobné závery vyplývajú aj z rozhodnutí *LVK*²⁵, *PPUH*²⁶ a *Stroj Trans*²⁷.

Pri *SGL Valeriane* SD EÚ zase na jednej strane (neprekvapivo) skonštatoval, že právo na odpočítanie nevzniká pri dodávke, ktorá sa v skutočnosti neudiala aj keď bola riadne vyhotovená faktúra a zaplatená DPH a skúmanie dobromyseľnosti nadobúdateľa tu nie je nutné.²⁸ Súčasne však priamo vo výroku rozsudku SD EÚ skonštatoval, že neexistenciu dodávky má preukázať správca dane. To vo vyššie uvedenom kontexte naznačuje, že by nemalo stačiť, aby len bolo ustálené, že konkrétny dodávateľ nemohol určitú dodávku zrealizovať, ale musí byť ustálené, že dodávka skutočne nebola zrealizovaná (nikým).

Test zneužitia práva

Zásadu zákazu zneužitia práva SD EÚ formuloval postupne najprv v oblastiach nesúvisiacich s daňovým právom, pričom spočiatku nebolo úplne zrejme, či ide iba o interpretačnú zásadu, alebo o všeobecnú zásadu práva EÚ.²⁹

Prvé vymedzenie rigorózneho testu pre identifikáciu zneužitia je možné identifikovať v rozhodnutí *Emsland-Stärke*³⁰, kde uviedol, že „zistenie zneužitia vyžaduje, v prvom rade, kombináciu objektívnych okolností za ktorých, napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených pravidlami Spoločenstva nebol dosiahnutý účel týchto pravidiel. Vyžaduje, v druhom rade, subjektívny prvok pozostávajúci z úmyslu dosiahnuť výhodu z pravidiel Spoločenstva umelým vytvorením podmienok potrebných na jej dosiahnutie. Existencia tohto subjektívneho prvku môže byť založená, okrem iných, cez dôkaz kolúzie medzi vývozom zo spoločenstva prijímajúcim podporu a dovozom tovaru v nečlenskom štáte.“³¹

Následne vo vzťahu k daňovým otázkam bola zásada zákazu zneužitia práva uplatnená v rozhodnutí *Halifax*³² vo vzťahu k DPH. Hoci rovnaký záver o právnych následkoch zneužitia (vtedy sa táto poznámka zdala nadbytočná) už takmer o rok skôr SD EÚ vyslovil vo veci *Finis*³³, vo veci *Halifax* bol podrobne rozpracovaný dvojdielny test na zistenie zneužívajúcej praktiky, kde musí byť ustálené:

- „(1) aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami; a
- (2) musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.“³⁴

Je možné konštatovať, že rozhodnutím *Halifax* už bola pozícia zákazu zneužitia práva v oblasti (harmonizovaných) daní vrátane jeho testov v rozhodovacej praxi SD EÚ ustálená a v nadväzujúcich rozhodnutiach sa vyjasňovali už len parciálne otázky.³⁵

Z vyššie uvedeného tak vyplýva, že pri testovaní zneužitia je vždy nutné súčasne ustáliť, že

- (I) priznaná výhoda bola v rozpore s predmetom a cieľom aplikovaného ustanovenia (tzv. objektívny test); a
- (II) získanie uvedenej výhody bolo hlavným cieľom uskutočnených transakcií (tzv. subjektívny test).

T.j. rozpor s predmetom a cieľom aplikovanej normy musí byť doplnený „zlým úmyslom“ daňovníka. Nestačí pritom, aby bol naplnený len jeden zo znakov (hoci v praxi sa stáva, že sa orgány aplikácie práva uspokojia len s naplnením subjektívneho testu a neskúmajú naplnenie objektívneho kritéria).³⁶

Vo vyššie uvedenom kontexte je potom hodné zreteľa, že v zmysle rozhodnutia SD EÚ *Balkan and Sea Properties a Provident*³⁷ napr. umelo nízka cena bez ďalšieho nestačí pre naplnenie testu zneužitia, pričom SD EÚ výslovne uviedol, že „ak sa tovary alebo služby dodávajú za umelo nízke alebo vysoké ceny medzi stranami, ktoré vykonávajú plné právo na odpočítanie DPH, nemôže na tomto stupni dochádzať k daňovým únikom ani k vyhýbaniu sa dani. Umelo nízka alebo vysoká cena môže viesť k strate na dani len na úrovni koncového spotrebiteľa alebo v prípade zmiešanej zdaniiteľnej osoby, ktorá má právo iba na pomerne odpočítanie dane“.³⁸

Napĺňanie testov podvodu a zneužitia z procesného hľadiska (dôkazné bremeno)

Z vyššie uvedených rozhodnutí SD EÚ tiež vyplýva rozloženie bremena dôkazu medzi správcou dane a daňovníkom, pričom ako všeobecnú zásadu je možné konštatovať, že iniciatíva v prípade podvodu na DPH aj zneužitia práva leží na pleciah správcu dane.

V prípade podvodu na DPH je to správca dane, ktorý musí preukázať, že dodanie podrobené kontrole bolo poznačené podvodom³⁹

a následne daňovník preukazuje (a musí mu byť umožnené preukázať), že „prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované“.⁴⁰

V prípade zneužitia práva správca dane kumulatívne preukazuje tak objektívny test (popretie predmetu a cieľa aplikovaného ustanovenia) ako aj subjektívny test (t.j. daňová výhoda bola hlavným cieľom uskutočnených dodaní). Daňovníkova pozícia potom spočíva v práve poukázať na iný podstatný cieľ sledovaný uskutočnenými dodaniami, t.j. že „predmetné plnenia môžu mať nejaké iné vysvetlenie ako samotné dosiahnutie daňových výhod“.⁴¹

V kontexte slovenského práva a predpisov upravujúcich správu daní sa potom zdá nevyhnutné, aby daňovník v ideálnom prípade už v priebehu daňovej kontroly, najneskôr však v prvostupňovom rozhodnutí bol jednoznačne oboznámený s tým, že správca dane dospel k záveru o existencii podvodu na DPH, resp. existencii zneužitia práva, aby mal možnosť predložiť vlastné dôkazy o prijatí potrebných opatrení, resp. o existencii iného ako daňového účelu uskutočneného dodania. Obdobný záver sformuloval aj SD EÚ v kontexte práva EÚ a zásady rešpektovania práva na obhajobu a článku 47 Charty základných práv Európskej únie v rozsudku *Glencore*.⁴²

S ohľadom na rôzne formulované testy je navyše vylúčené, aby boli vo vzťahu k jednému dodaniu obidve otázky (podvod aj zneužitie) riešené súčasne.

Právne následky zistenia podvodu na DPH a zneužitia práva v oblasti DPH

Režim podvodu na DPH a zneužitia práva v oblasti DPH sa napokon mierne odlišuje aj z hľadiska právnych následkov. Hoci bezprostredný ekonomický následok pre daňovníka bude prakticky identický, t.j. odmietnutie nároku na napr. odpočítanie dane, alebo oslobodenie od dane, právny mechanizmus obidvoch režimov je odlišný.

V prípade podvodu z vyššie citovanej judikatúry SD EÚ vyplýva⁴³, že odmietnutie subjektívneho práva je založené na samotnom ustálení účasti daňovníka na podvode, resp. jeho vedomosti o ňom.

Príslušné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane by tak malo pozostávať aspoň z dvoch častí, kde v prvej bude síce konštatované naplnenie formálnych aj hmotnoprávných podmienok práva (napr.) na odpočítanie dane⁴⁴, v druhej časti však bude konštatovanie o identifikácii podvodu spolu s popisom podielu daňovníka na

tomto podvode, resp. vedomosti o ňom. Až následne bude môcť správca dane formulovať záver o nepriznaní určitého práva z titulu podvodu na DPH.

V prípade zneužitia práva v oblasti DPH však z vyššie citovanej judikatúry SD EÚ vyplýva⁴⁵, že prípadné (napr.) neuznanie práva na odpočítanie dane nevyplýva zo samotného zistenia zneužitia, ale až z preusporiadania dotknutých dodaní v súlade s ich hospodárskou podstatou. V zmysle rozhodnutia *Cussens* zásada zákazu zneužitia práva «ukladá vnútroštátnym orgánom v podstate povinnosť uplatniť na dotknuté plnenia relevantnú právnu úpravu v oblasti DPH, pričom sa nezohľadnia tie z týchto plnení, ktoré predstavujú zneužitie práva.»⁴⁶

Príslušné odôvodnenie správcu dane by tak malo najprv obsahovať konštatovanie o identifikácii zneužitia, následne formulovanie dodaní, na ktoré bol aplikovaný platný právny stav spolu s identifikáciou tých dodaní, na ktoré nebolo prihliadané.

Opäť, s ohľadom na rôzne formulované právne následky je prakticky vylúčené, aby boli vo vzťahu k jednému dodaniu formulované súčasne právne následky vyplývajúce z podvodu na DPH aj zneužitia práva.

Napokon, je nutné podotknúť, že prípadné formulovanie záveru o podvode alebo zneužití v zmysle kritérií stanovených SD EÚ nie je možné automaticky preniesť do rovnakých záverov pre účely trestného konania a naplnenie znakov skutkových podstat bude nutné posudzovať samostatne podľa jednotlivých skutkových okolností (zjedno-

dušene, odňatie práva na odpočítanie dane v daňovom konaní nevyhnutne neznamená, že musí byť za rovnaký skutok uložený aj trest podľa noriem trestného práva). Navyše, skutkové podstaty trestných činov v oblasti DPH donedávna neboli v rámci EÚ harmonizované vôbec⁴⁷ a teda vyššie citované rozhodnutia SD EÚ sa nateraz zdajú byť bez významnej relevancie.⁴⁸ Vo všeobecnosti je však možné tvrdiť, že konštrukcia daňových trestných činov v slovenskom Trestnom zákone ako úmyselných trestných činov do veľkej miery znemožňuje odsúdenie určitého subjektu v pozícii tretej strany len na základe zistenia v daňovom konaní, že o podvode „vedel, resp. mal vedieť“.

III. ANALÝZA VYBRANÝCH ROZHODNUTÍ NS SR

Vo svetle vyššie uvedeného sme analyzovali rozhodnutia NS SR vydané v priebehu roku 2019 a zverejnené na stránke NS SR⁴⁹, spolu 19 rozhodnutí.

Je prakticky vylúčené, aby boli vo vzťahu k jednému dodaniu formulované súčasne právne následky vyplývajúce z podvodu na DPH aj zneužitia práva

24 C-459/17 a C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501

25 C-643/11, ECLI:EU:C:2013:55, ods. 60 a nasl.

26 C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, ods. 49 a nasl.

27 C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54, ods. 48 a nasl.

28 SD EÚ tu nadväzoval na už skoršie rozhodnutia (C-572/11 Menidzherski biznes reshenia, ECLI:EU:C:2013:456) a teda dovetok, že nie je nutné osobitne skúmať vedomostný test bolo možné očakávať.

29 Pre podrobnosti viď DE LA FERIA, R. (supra 7)

30 C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695

31 Ibid., ods. 52 až 54

32 C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121

33 C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128

34 C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, ods. 74, 75 a 81

35 Viď DE LA FERIA, R. (supra 7)

36 Viď KAMÍNKOVÁ, P. Zneužitie práva ako hranice daňového plánovania. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018, s. 83

37 C-621/10 a C-129/11, ECLI:EU:C:2012:248

38 Ibid., ods. 47

39 T.j. body (i) až (iii) testu podvodu uvedené vyššie.

40 Napr. Axel Kittel (supra 15), ods. 51, C-384/04 Federation of Technological Industries, ECLI:EU:C:2006:309, ods. 33 a Optigen (supra 16), ods. 52

41 Halifax (supra 12), ods. 75, C-103/09 Weald Leasing, ECLI:EU:C:2010:804, ods. 30 a C-277/09 RBS Deutschland ECLI:EU:C:2010:810, ods. 47 a nasl. Porovnaj tiež Cussens (supra 11), ods. 53 a tiež stanovisko Generálneho advokáta, ECLI:EU:C:2017:648 ods. 95 a nasl.

42 C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, ods. 36 až 42

43 Italmoda (supra 10), ods. 48 a nasl.

44 Ak by absentovala formálna, alebo hmotnoprávna podmienka, nie je nutné skúmať existenciu podvodu, keďže záver správcu dane o nepriznaní určitého práva by mohol jednoducho byť založený na nenaplnení týchto základných podmienok. Rovnaké platí aj v prípade ak samotný podvod je založený na fakturovaní fiktívnych dodávok, kde platia závery SGI Valeriane (supra 24). Porovnaj tiež záver Generálneho advokáta vo veci Axel Kittel (supra 15), ECLI:EU:C:2006:174, ods. 61

45 Cussens (supra 11), ods. 46, Halifax (supra 12), ods. 92, 94 a 98 a tiež Weald Leasing (supra 41), ods. 48 a 52

46 Ibid., ods. 48

47 Porovnaj Smernicu Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/1371 z 5. júla 2017 o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva („PIF Smernica“)

48 Nie je však vylúčené, že SD EÚ bude na ne odkazovať pri napĺňaní obsahu pojmu „podvod poškodzujúci finančné záujmy Únie pokiaľ ide o príjmy z vlastných zdrojov založených na DPH“ v zmysle článku 3(1)(d) PIF Smernice.

49 Databáza rozhodnutí NS SR [Online] <https://www.nsud.sk/rozhodnutia/>

Ukazuje sa, že racio rozhodnutí správcu dane posudzované NS SR bolo založené na štyroch samostatných okruhoch, konkrétne:

- (I) na konštatovaní, že dodávka sa neuskutočnila vôbec, pričom uvedené konštatovanie sa zdá byť založené na objektívnych okolnostiach sprevádzajúcich posudzovanú dodávku;
- (II) na konštatovaní existencie zneužitia práva;
- (III) na konštatovaní existencie podvodu vrátane ustálenia účasti daňovníka na ňom (t.j. naplnení vedomostného testu);
- (IV) na konštatovaní, že daňovníkovi sa nepodarilo preukázať, že príslušnú dodávku uskutočnil (resp. ukázalo sa, že ju nemohol uskutočniť) ním deklarovaný dodávateľ. V tomto okruhu sa vo viacerých prípadoch nezdá ustálené, že by sa dodávka neuskutočnila, v niektorých prípadoch je skôr výslovné konštatované, že k jej uskutočneniu došlo.

Zastúpenie počtov jednotlivých rozhodnutí je nasledovné:

TABUĽKA 1: Počty rozhodnutí NS SR podľa odôvodnenia

PRÍPAD	POČET	SP. ZN.
Neuskutočnená dodávka	2	4 Sžfk 1/2019 8 Sžfk 63/2017
Zneužitie práva	2	8 Sžfk 38/2017 3 Sžfk 9/2019
Podvod	1	5 Sžfk 16/2017
„Deklarovaný dodávateľ“	14	2 Sžfk 10/2017 2 Sžfk 8/2017 3 Sžfk 21/2018 6 Sžfk 54/2017 6 Sžfk 27/2018 8 Sžfk 14/2016 8 Sžfk 53/2017 8 Sžfk 63/2017 10 Sžfk 5/2018 10 Sžfk 8/2018 10 Sžfk 26/2018 10 Sžfk 49/2018 10 Sžfk 43/2018 10 Sžfk 3/2019

Iba v jednom z uvedených konaní pred NS SR bol úspešný daňovník. V ostatných prípadoch bola buď zamietnutá kasačná sťažnosť podaná daňovníkom, alebo bolo vyhovievané kasačnej sťažnosti podanej Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky.

Pri argumentačných líniách (i) neuskutočnená dodávka, (ii) zneužitie práva, a (iii) podvod je z odôvodnení rozhodnutí zreteľné, že NS SR (a pravdepodobne aj správca dane) reflektuje na závery z judikatúry SD EÚ a vo významnej miere na túto aj odkazuje. Je tiež zreteľná snaha NS SR koncepty podvodu a zneužitia odlišiť.

Vo svetle vyššie citovanej judikatúry SD EÚ je však potenciálne kontroverzná argumentačná línia „deklarovaný dodávateľ“. Z odô-

vodnení sa totiž zdá, predmetná dodávka pravdepodobne bola uskutočnená, ale dodávateľ, ktorý bol uvedený na faktúre s ohľadom na rôzne objektívne okolnosti nemohol byť skutočným dodávateľom.

Skutkové okolnosti tam napohľad skôr zodpovedajú podvodu spočívajúcemu v použití fiktívnej spoločnosti, prípadne ukradnutého identifikačného čísla pre DPH. Tam, ako je zrejme aj z vyššie citovaného rozhodnutia *Maks Pen*,⁵⁰ je nevyhnutná aplikácia *Axel Kittel* testu a skúmanie, či daňovník o podvode vedel, alebo mal vedieť s ohľadom na všetky okolnosti. Takúto argumentáciu uplatnil aj NS SR v rozhodnutí 10 Sžfk 5/2018⁵¹, v ktorom potvrdil zrušujúci rozsudok Krajského súdu v Trenčíne (t.j. v jedinom rozhodnutí, kde bol úspešný daňovník).

V ostatných rozhodnutiach z línie „deklarovaný dodávateľ“ však nie je zrejme, že by správca dane *Axel Kittel* test aplikoval ale ani či daňovník prípadne neaplikovanie tohto testu namietal.⁵²

Ideálny stav z hľadiska precíznosti argumentácie v rozhodnutiach a súladu s judikatúrou SD EÚ by bol, ak by všetky obdobné prípady boli rozhodované jednou z troch argumentačných línií (I) neuskutočnená dodávka, (II) podvod, alebo (III) zneužitie práva.

Pri argumentačnej línii „deklarovaný dodávateľ“ je totiž nutné vziať do úvahy skutočnosť, že tam uplatnený test je pre daňovníka prísnejší než *Axel Kittel* test a v okamihu kontroly zo strany správcu dane už sú pre neho následky nezvratné. Ani pri preukázaní dobrej viery, t.j. že „prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované“ už totiž daňovník nedokáže zhojiť fakt, že mu (zrejme podvodne) bola dodávka uskutočnená inou osobou ako bola tá, čo vyhotovila faktúru. Z hľadiska dôsledkov tak koncept „deklarovaného dodávateľa“ vedie k rovnakým výsledkom ako už boli SD EÚ odmietnuté v rozhodnutí *Optigen*.⁵³

V zahraničnej literatúre už bolo diskutované, že takýto drakonický prístup dopadá nerovnomerne na subjekty zúčastňujúce sa spoločného systému DPH a následky môžu byť nezriedka likvidačné.⁵⁴ Z literatúry však tiež vyplýva, že takýto prístup nie je v rámci štátov Európskej únie úplne ojedinelý a SD EÚ musí tento problém vo svojich rozhodnutiach adresovať opakovane.⁵⁵

Z hľadiska nastavenia procesov v rámci boja proti podvodom na DPH je tiež hodné zreteľa, že presúvanie ťarchy problému na súkromný sektor brzdí motiváciu štátu zavádzať efektívne nástroje na boj proti podvodom.⁵⁶

Modelovým príkladom v kontexte vyššie uvedeného môže byť rozhodnutie NS SR 8 Sžfk 53/2017⁵⁷, kde sa zdá nepochybné, že sporný tovar bol naozaj dodaný⁵⁸. Tiež sa zdá zjavné, že dodávateľ sťažovateľa bola fiktívna spoločnosť⁵⁹. Je teda pravdepodobné, že sťažovateľ sa stal súčasťou podvodného reťazca, pričom sa však zdá, že predmetom prieskumu vôbec nebolo, či o svojej účasti v tomto podvode vedel, alebo mal vedieť (t.j. neaplikoval sa *Axel Kittel* test).

Veľká časť argumentácie krajského súdu, sťažovateľa aj NS SR sa pritom sústredila na otázku, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom. NS SR tu zdanlivo aj prisvedčil argumentom sťažovateľa a v súlade s ním citovanými rozhodnutiami SD EÚ *Koela-N*⁶⁰ a *Evita-K*⁶¹ niektoré úvahy krajského súdu vyhodnotil ako nemiestne⁶².

NS SR sa však priklonil k záveru krajského súdu (a teda aj správcu dane), že sťažovateľ nepreukázal dodanie (na vstupe) práve od fiktívnej spoločnosti. V kontexte podvodu však ide o nesplniteľnú podmienku, keďže podvodný reťazec je od počiatku konštruovaný tak, aby fiktívna spoločnosť dodávku nerealizovala a aby ako dodávateľ pôsobila len „na papieri“. Preto sa v zmysle judikatúry SD EÚ má za týchto situácií aplikovať *Axel Kittel* test, ktorý je pre daňovníka menej drakonický.

Z rozhodnutia sa však zdá, že daňovník vôbec nemal ambíciu otvorene pomenovať spornú transakciu ako podvodnú a ani seba dať do pozície, že o podvode nevedel ani nemohol vedieť. Zdá sa tiež, že daňovník ani nenamietal, že v daňovom konaní nemal možnosť vyjasniť svoju pozíciu vo vzťahu k podvodu.

Pozícia NS SR tak bola s ohľadom na rozsah jeho prieskumnej právomoci podľa Správneho súdneho poriadku obmedzená, keď všetky strany v spore jeho pozornosť upriamovali na posúdenie, či sťažovateľ preukázal dodanie od fiktívnej spoločnosti.⁶³

Z pohľadu daňovníkov sa tak vo svetle vyššie uvedeného zdá dôležité, aby títo pri bránení svojich práv jednoznačne trvali na riadnom ustálení dôvodov nepriznania nároku (napr. na odpočítanie dane) a v prípade rozoznania prístupu založenom

na koncepte „deklarovaného dodávateľa“ aby poukazovali na nutnosť riadnej kvalifikácie prípadu ako podvodu a aplikácie *Axel Kittel* testu. Ak kritériá *Axel Kittel* testu neboli naplnené, samotné zistenie, že určitú (skutočne zrealizovanú) dodávku nezrealizoval, resp. nemohol zrealizovať dodávateľ uvedený na faktúre nepostačuje na zamietnutie práva uplatneného platiteľom. *Bona fide* podnikajúci daňovník sa v zmysle judikatúry SD EÚ musí vedieť spoľahnúť na to, že nebude niesť dôsledky pochybení na predchádzajúcich, alebo nasledujúcich stupňoch reťazca.

Pre prípad následnej zmeny klasifikácie skutku na podvod sa však tiež zdá vhodné, aby už v priebehu daňovej kontroly platiteľa iniciatívne poukazovali na opatrenia, ktoré podnikli aby predišli ich účasti na podvode a na ich súlad s existujúcou praxou v danom segmente trhu.

Článok je výstupom z projektu APVV (APVV-16-0499) Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie. V predbežnej podobe bol tento článok prezentovaný na konferencii *Bratislavské právnické fórum 2020*.

“
Bona fide podnikajúci daňovník sa v zmysle judikatúry SD EÚ musí vedieť spoľahnúť na to, že nebude niesť dôsledky pochybení na predchádzajúcich, alebo nasledujúcich stupňoch reťazca

Zásady zákazu podvodu na DPH a zákazu zneužitia práva v oblasti DPH sú považované za všeobecné zásady práva Európskej únie a teda stoja aj nad normami sekundárneho práva Európskej únie.

Sú však odlišné čo do skúmania kritérií ich existencie a do istej miery aj čo do ich právnych dôsledkov.

Navyše, boli identifikované rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, kde súd napohľad pracoval skôr s konceptom nepreukázaného „deklarovaného dodávateľa“, ktorý je voči daňovníkovi prísnejší (o.i. ignoruje tzv. *Axel Kittel* test uplatňovaný pri podvode). Tento koncept nemá oporu v judikatúre Súdného dvora Európskej únie. Z rozhodnutí však nie je úplne zjavné, či je dôvodom nedostatočná aktivita daňovníka, alebo cieľavedomé uplatňovanie tohto konceptu zo strany súdu.

Použitá literatúra:

- POPOVIČ, A. – ROMÁNOVÁ, A. – STRAKOVÁ, I. (Eds.) Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016 [Online] https://www.pravo.upjs.sk/public/media/1084/Zbornik_48.pdf
- DE MONÈS, S., et al. Abuse of tax law across Europe. *EC Tax Rev.*, 2010, 19: 85.
- DE MONÈS, Sebastien, et al. Abuse of tax law across Europe (Part Two). *EC Tax Rev.*, 2010, 19: 123.
- CERIONI, Luca. Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-Reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, *The Eur. Bus. L. Rev.*, 2010, 21: 783.
- CRAIG, P. P.; DE BÚRCA, G. *EU Law: Text, Cases, and Materials*. Oxford University Press, USA, 2015., s. 193
- DE LA FERIA, R. VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonisation. (rukopis) 2010. [Online] <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3279/1/WP0929.pdf>
- DE LA FERIA, R. - FOY, R. Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud. *British Tax Review*, 2016 (3). pp. 270-280.
- TERRA, B. - KAJUS, J., A Guide to the European VAT Directives 2018, IBFD, 2018, 1300 s., ISBN: 978-9087224370
- DE LA FERIA, R. *EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms: From GAAP to GAAR*. The Dynamics of Taxation (Oxford: Hart Publishing, 2020), 2019.
- KAČALJAK, M., DPH podvod a zneužitie práva – právne aspekty, DPH v praxi 7-8/2019, Bratislava: Wolters Kluwer, 7-8/2019
- KAČALJAK, M., Režim DPH pri neuskutočnenej dodávke, Vyd.: Bratislava, Wolters Kluwer, 11/2017
- KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018, s. 83
- G. Richards, "Carousel fraud: absolving the innocent: *Optigen Ltd and others v Commissioners of Customs & Excise*" (2006) *British Tax Review* 2, 147-149.
- DE LA FERIA, Rita. Tax fraud and the rule of law. (rukopis) 2018 [Online] <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7281/1/WP1802.pdf>

50 Supra 23

51 ECLI:SK:NSSR:2019:3017200317.1

52 Je tiež možné, že zo spisového materiálu bolo naplnenie kritérií *Axel Kittel* testu zrejme, ale aj v takom prípade sa zdá vhodné túto skutočnosť výslovné uviesť v odôvodnení rozhodnutia.

53 Supra 16 a tiež stanovisko Generálneho advokáta, ECLI:EU:C:2005:89, ods. 41 a 42

54 DE LA FERIA, R. - FOY, R. (supra 6), s. 9 a

55 G. Richards, "Carousel fraud: absolving the innocent: *Optigen Ltd and others v Commissioners of Customs & Excise*" (2006) *British Tax Review* 2, 147-149.

56 DE LA FERIA, Rita. Tax fraud and the rule of law. (rukopis) 2018., s. 28 a zdroje v poznámke pod čiarou 170 [Online] <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7281/1/WP1802.pdf>

57 DE LA FERIA, R. - FOY, R. (supra 6), s. 9

58 ECLI:SK:NSSR:2019:4016200506.1

59 Supra 60, ods. 34, kde súd výslovné konštatuje, že tovar bol dodaný konečnému odberateľovi.

60 Supra 60, ods. 24 a 25. Porovnaj tiež stanovisko Generálneho advokáta vo veci *Axel Kittel* (supra 41), ods. 27 a nasl.

61 C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513

62 C-78/2012, ECLI:EU:C:2013:486, ods. 33 a nasl. a tam citované rozhodnutia

63 Supra 60, ods. 30

64 Na rýdzo ľudskej úrovni tiež nie je možné opomenúť fakt, že znaky podvodného reťazca boli v tomto konaní pomerne viditeľné a teda sa zdá nepravdepodobné, že NS SR od nich úplne abstrahoval. Porovnaj tiež supra 54, ods. 4

Prejudiciálna otázka na ESD – dĺžka daňovej kontroly pri prerušení daňovej kontroly

Uznesenie Najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020

Čl. 10, čl. 11 a 12, bod 25 Nariadenia rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, § 68 ods. 5 a 6, § 46 ods. 10, § 46 od. 1, § 61 ods. 5 daňového poriadku

Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k.6S/1/2017-248 zo dňa 18. januára 2018 podľa § 100 ods. 1 písm. c) v spojení § 452 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku **prerušuje** a Súdnemu dvoru Európskej únie predkladá prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?
- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?
- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

Odôvodnenie

1. Sťažovateľ si v zdaňovacom období december 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len, DPH) z dôvodu dodania bravčových polovíčiek, bravčových výrezov, bravčových vnútorností a hovädzích štvrtí z faktúr č. 2013090254-2013090258, 2013090261-2013090263, 2013090265, 2013090265/1-2013090269, 2013090271, 2013090273-2013090278, 2013090281-2013090303 od dodávateľskej spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. v celkovej hodnote 1 048 195, 99 eur, z toho DPH v sume 174 699, 33 eur. Daňový úrad Prešov (správca dane) začal dňa 21. 3. 2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013.
2. Správca dane v súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok na odpočítanie DPH sťažovateľom v zmysle § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pri-

danej hodnoty (ďalej len, zákon o DPH) vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie zamerané na preverenie existencie dodávateľsko odberateľských vzťahov medzi sťažovateľom a dodávateľom - ARGUS Plus spol. s.r.o., resp. jeho subdodávateľom (cezhraničnej spoločnosti) a s tým spojenú realnosť uskutočnenia ním deklarovaných zdaniteľných plnení. Uvedené preverovanie zahŕňalo okrem iného najmä výsluchy svedkov, žiadosti na regionálne veterinárne a potravinové správy Slovenskej republiky o poskytnutie informácií o dovoze produktov živočíšneho pôvodu z EÚ za obdobie, november 2013 a december 2013, výzvy pre Prezídium Policajného zboru Slovenskej republiky na poskytnutie súčinnosti, žiadosti o vykonanie miestneho zisťovania, preverovanie mýtnych transakcií a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane vyhodnotiac jednotlivé zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly dospel záveru, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., (ktorá bola

ako dodávateľ sťažovateľa uvedená na faktúrach) nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a sťažovateľ tak nespĺnil podmienky na odpočítanie dane z nákupu. Kontrolou jednotlivých dokladov v spojení s vykonanými dôkazmi správca dane zistil, že sťažovateľ nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v zdaňovacom období december 2013 bol dodaný tovar od spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., v zmysle predložených faktúr. Zo zistení správca dane vyplynulo, že uvedená dodávateľská spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, reálne nenadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastníka a následne nemohla tovar ani dodávať ďalším zdaniteľným osobám, čím neboli splnené podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

3. Správca dane s poukazom na vyššie uvedené vydal rozhodnutie č. 103236128/2016 zo dňa 30. 5. 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len, Daňový poriadok) určil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie december 2013 rozdiel na DPH sume 174 699, 33 eur, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 4780, 97 eur a vyrubil daň v sume 169 918, 36 eur.
4. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 104108094/2016 zo dňa 17. 10. 2016 postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správca dane č. 103236128/2016 zo dňa 30. 5. 2016 potvrdil.
5. Sťažovateľ podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 104108094/2016 zo dňa 17. 10. 2016 v spojení s rozhodnutím správca dane č. 103236128/2016 zo dňa 30. 5. 2016 na Krajskom súde v Prešove (ďalej len, krajský súd" alebo, správny súd") správnu žalobu, ktorou sa domáhal, aby správny súd napadnuté rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec im vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ vo svojej žalobe vytykal daňovým orgánom: absenciu správnej úvahy, porušenie princípu dvojnásťročnosti konania, porušenie povinnosti vysporiadať sa s námietkami daňového subjektu k tvrdeniam správca dane uvedeným v rozhodnutí o uložení daňovej povinnosti, závery správca dane týkajúce sa prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka a aplikáciu judikatúry Súdného dvora Európskej únie vo veci podvodného konania bez splnenia zákonných atribútov.
6. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 18. 1. 2018. Na tomto pojednávaní právny zástupca sťažovateľa zotrval na žalobnej argumentácii týkajúcej sa hmotnoprávnej stránky veci, avšak do pozornosti krajského súdu dal okrem iného aj skutočnosť, že daňová kontrola začala dňa 21. 3. 2014 a skončila dňa 7. 12. 2015, čo predstavuje spolu 626 dní s tým, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená spolu na 202 dní, pričom čistý čas výkonu daňovej kontroly 353 dní, čo spĺňa maximálny časový limit, ale aj to je podľa jeho názoru v rozpore s § 46 ods. 10 Daňového poriadku.
7. Krajský súd na uvedenom pojednávaní t.j. dňa 18. 1. 2018 vyhlásil rozsudok sp.zn.6S/1/2017, ktorým podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (S.s.p.) žalobu sťažovateľa zamietol.
8. Krajský súd vychádzajúc zo žalobných dôvodov sťažovateľa, opierajúc sa o judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky ako i Súdného dvora Európ-
9. Proti tomuto rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ kasačnú

skej únie v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., (ktorá bola ako dodávateľ sťažovateľa uvedená na faktúrach) nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a sťažovateľ tak nespĺnil podmienky na odpočítanie dane z nákupu. Kontrolou jednotlivých dokladov v spojení s vykonanými dôkazmi správca dane zistil, že sťažovateľ nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v zdaňovacom období december 2013 bol dodaný tovar od spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., v zmysle predložených faktúr. Zo zistení správca dane vyplynulo, že uvedená dodávateľská spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, reálne nenadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastníka a následne nemohla tovar ani dodávať ďalším zdaniteľným osobám, čím neboli splnené podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V súvislosti s námietkou sťažovateľa vznesenou na pojednávaní dňa 18. 1. 2018 (týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly) správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.3Sžf/46/2015 zo dňa 27. 7. 2016, z ktorého vyplýva,

že prerušenie výkonu daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno chápať tak, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva, ani nepožaduje od neho plnenie povinnosti vyplývajúcej mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl.19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. 10. 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 prepracované znenie). Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 21. 3. 2014, prvýkrát bola prerušená od 26. 8. 2014 do 11. 3. 2015 a druhýkrát bola prerušená od 20. 4. 2015 do 1. 7. 2015. Protokol z z daňovej kontroly bol vypracovaný dňa 16. 11. 2015 a dňa 7. 12. 2015 bola daňová kontrola ukončená prevzatím protokolu sťažovateľom a výzvou na vyjadrenie k nemu. Za tejto situácie mal správny súd za to, že daňová kontrola trvala 293 dní, čo je v súlade s ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V tejto súvislosti krajský súd poukázal i na ust. § 61 ods. 5 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, to znamená, že do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (najviac jeden rok odo dňa jej začatia v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku) sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená. V poukazom na uvedené správny súd vyhodnotil námietku sťažovateľa týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly ako nedôvodnú.



Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa § 61 ods.5 daňového poriadku neplynú

stážnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok zmenil a rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec im vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal: nesprávnosť postupu krajského súdu, neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa v neprimeranom rozsahu, nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ, účelové spochybnenie predložených dokladov, prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nedostatočne zistený skutkový stav veci a porušenie zásady dvojinstančnosti konania, nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, vadu vydaných rozhodnutí, porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí.

10. V súvislosti s namietaným porušením princípu proporcionality sťažovateľ poukázal na § 61 ods. 10 Daňového poriadku vo väzbe na článok 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Nestotožnil sa s argumentáciou krajského súdu, že po prerušení daňovej kontroly lehoty neplynú, nakoľko ustanovenia Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 upravujúceho okrem iného medzinárodnú výmenu informácií súd predpisom komunitárneho práva, ktoré ma v podmienkach Slovenskej republiky prednosť. Zdôraznil, že daňová kontrola má prestavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného prostriedku pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia ako následne aj deň jej skončenia, nakoľko táto je súčasne limitom determinujúcim zákonnosť daňovej kontroly. Požiadavku primeranosti vedenia daňovej kontroly (zásada proporcionality v daňovom práve) zákonodarcu formuloval exaktne stanovením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Poukázal na to, že v predmetnej daňovej kontrole neboli dodržané lehoty v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 na splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom. V tejto súvislosti dal do pozornosti, že v zmysle bodu 25 tohto nariadenia ide o lehoty, ktoré je nutné chápať ako lehoty maximálne, ktoré nemožno prekročiť, pričom podľa článku 10 oddiel 2 tohto nariadenia sa tieto informácie poskytujú neodkladne, resp. najneskôr do troch mesiacov po dni prijatia žiadosti, pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má lehota sa skracať na maximálne jeden mesiac. V danom prípade daňová kontrola trvala celkovo 626 dní vrátane

“
Sťažovateľ
požiadala
NS SR o obrá-
tenie sa s pre-
judiciálnou
otázkou na
ESD ohľadom
výkladu lehôt
stanovených
komunitárnym
právom.”

jej prerušenia v trvaní 202 dní. Správca dane tak ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty 1 roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty maximálne 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ poukázal na Smernicu Rady č. 2011/16/EÚ zo dňa 15. 2. 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice č. 77/799/EHS ods. 12, keď súčasne podľa článku VII. smernice by sa mali ustanoviť lehoty na poskytovanie informácií podľa tejto smernice, aby sa zabezpečila včasná a účinná výmena informácií. V tomto kontexte uviedol, že slovné spojenie „*pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo*“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte Smernice Rady č. 2011/16/EÚ zo dňa 15. 2. 2011 a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. Sťažovateľ zároveň podaním zo dňa 21. 11. 2019 požiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby sa s poukazom na čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie obrátil na Súdny dvor Európskej únie v súvislosti s otázkou výkladu lehôt stanovených komunitárnym právom na poskytnutie informácií (v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní) a posúdil tak následky spojené s nedodržaním týchto lehôt na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, resp. s ohľadom na možné porušenie práv sťažovateľa ako daňového subjektu.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane:
- oznámením č. 9712401/5/901359/2014 zo dňa 10. 3. 2015 v súlade s § 46 ods. 2 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 21. 3. 2014 začne u sťažovateľa daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013.
 - rozhodnutím č. 9712401/5/3909761/2014/Guz zo dňa 19. 8. 2014 postupom podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (daň z pridanej hodnoty – december 2013) z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, keď správca dane v zmysle článku 7 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 požiadal dňa 9. 7. 2014 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane tak daňovú kontrolu prerušil odo dňa 26. 8. 2014 do obdržania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane okrem iného uviedol, že pri výkone daňovej kontroly zistil, že sťažovateľ za kontrolované zdaňovacie obdobie nakúpil tovar – mäso od daňového subjektu ARGUS Plus, spol. s r.o. Nakoľko uvedená spoločnosť so správcom dane nekomunikuje nebolo jednoznačne preukázané dodanie predmetného tovaru. Keďže spoločnosť ARGUS Plus, spol. s r.o. tento tovar nadobudla z Poľska, správca dane žiadosťami požiadal o preverenie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podané dňa 21. 7. 2014).
 - oznámením č. 40234/2015 zo dňa 12. 3. 2015 s poukazom na § 61 ods. 4 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 11. 3. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpoč-

tu alebo jeho časti (dane z pridanej hodnoty – december 2013) prerušila. Uvedený postup správca dane tento postup odôvodnil tým, že dňa 11. 3. 2015 mu bola doručená konečná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, čím bol naplnený dôvod na pokračovanie vo výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2013.

- rozhodnutím č. 20082684/2015 zo dňa 10. 4. 2015 podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013) z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane daňovú kontrolu prerušil dňom 20. 4. 2015. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane uviedol, že pri výkone daňovej kontroly zistil, že sťažovateľovi za kontrolované zdaňovacie obdobie bol dodaný tovar – mäso od spoločnosti ARGUS Plus, spol. s r.o. Nakoľko vedená spoločnosť so správcom dane nekomunikuje nebolo jednoznačne preukázané dodanie predmetného tovaru. Keďže v čase od 25. 11. 2013 do 30. 4. 2014 bola konateľom tejto dodávateľskej spoločnosti osoba s trvalým pobytom v Maďarsku, správca dane požiadal žiadosťou zo dňa 1. 4. 2015 o spísanie zápisnice zo svedeckej výpovede s týmto maďarským občanom. (žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podaná dňa 8. 4. 2015).
- oznámením č. 20461241/2015 zo dňa 3. 7. 2015 správca dane v súlade s § 61 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 1. 7. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola u sťažovateľa prerušila, čo odôvodnil tým, že na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, pričom dňa 1. 7. 2015 došla konečná odpoveď.
- 12. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.
- 13. Podľa § 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, *správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.*
- 14. Podľa § 61 ods. 10 Daňového poriadku, *lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije ust. § 61.*
- 15. Podľa § 46 ods. 10 druhá veta Daňového poriadku, *na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.*
- 15. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) *Daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)*
- 16. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, *ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.*
- 17. Osobitným predpisom, podľa ktorého môže byť potrebné získať informácie, je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len, Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“).
- 18. Podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len, Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010“),

žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však dožiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

19. Podľa čl. 288 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, *nariadenie má všeobecnú platnosť. Je záväzná vo svojej celistvosti a je priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.*
20. Rovnako v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 platí, že **v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.**
21. V zmysle bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, **lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.**
22. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie citované právnu úpravu uvádza, že ústavný princíp legality štátnej moci vyjadrený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zakotvuje viazanosť štátnych orgánov ústavou a zákonmi Správca dane tak môže pri správe daní konať iba na základe ústavy v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V právnom poriadku SR predstavuje daňová kontrola zákonom (Daňovým poriadkom) upravený proces, ktorý slúži predovšetkým na získanie a zhromaždenie dôkazných prostriedkov (tu patrí aj protokol z daňovej kontroly) nutných pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom, resp. určovacom konaní. Jednou z podmienok, ktorá má vplyv na zákonnosť dôkazných prostriedkov a v konečnom dôsledku aj na rozhodnutie správcu dane je dôsledné rešpektovanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, narušuje súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Správca dane je v zmysle právnej úpravy platnej v SR časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t.j. od začiatku jej trvania až po koniec završený vypracovaním a doručením protokolu z daňovej kontroly zákonnou lehotou jedného roka (§ 61 ods. 10 Daňového poriadku). Jenou z výnimiek je prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré sa do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezahŕňa (v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona ne-

“
V súvislosti
s posúdením
zákonnosti
dĺžky daňovej
kontroly je
nevyhnutné
posudzovať
i primeranosť
dĺžky
prerušenia
daňovej
kontroly.”

plynú). Na tomto mieste je potrebné poznamenať i to, že v činnosti správco dane nemožno vylúčiť ani prípady, kedy v snahe fakticky predĺžiť/obísť zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly dôjde práve využitím inštitútu prerušenia daňovej kontroly – presnejšie povedané prostredníctvom neúčelného a neprímeraného prerušenia daňovej kontroly za účelom zistenia skutočnosti z medzinárodnej výmeny informácií rozhodujúcich pre správne určenie dane (ide najmä o prípady intrakomunitárnych obchodov). V súvislosti s posúdením zákonnosti dĺžky daňovej kontroly je preto nevyhnutné posudzovať i primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keďže právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé/neúčelné predĺžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Takýmto postupom by dochádzalo k obchádzaniu zákona, pričom akceptovanie tohto postupu by znamenalo, že daňová kontrola by mohla trvať po neobmedzene, resp. neprímerane dlhú dobu nad rámec stanovený zákonom. Uvedeným postupom by taktiež dochádzalo i k oslabeniu právnej istoty daňových subjektov. Je preto nutné posudzovať účelnosť postupu správcu dane pri vyžiadaní informácií zo zahraničia a prerušení daňovej kontroly pri rešpektovaní zásady proporcionality.

23. Správca dane je povinný vykonať daňovú kontrolu v lehote najviac jeden rok odo dňa jej začatia s tým, že v prípade jej prerušenia z dôvodu potreby získať informácie podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 môže prerušiť výkon daňovej kontroly, avšak informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly musia byť podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 poskytnuté v maximálnej lehote troch mesiacov. Je potrebné uviesť, že ustanovenia Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, upravujúceho okrem iného medzinárodnú výmenu informácií sú priamo aplikovateľným predpisom komunitárneho práva, pričom komunitárne právo má v podmienkach Slovenskej republiky prednosť pred vnútroštátnou právnou úpravou. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 ako prameň sekundárneho komunitárneho práva má všeobecnú pôsobnosť a je záväzné vo svojej celistvosti, je priamo aplikovateľné vo všetkých členských štátoch. Správne orgány (a teda aj orgány finančnej správy) každého členského štátu sú povinné v prípade požiadavky na poskytnutie informácií v rámci administratívneho šetrenia konať v súlade s lehotami stanovenými v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010. S poukazom na priamu aplikáciu tohto nariadenia a viazanosť orgánov finančnej správy lehotami z neho vyplývajúcimi je preto zrejme, že poskytnutie informácií, resp. uskutočnenie medzinárodnej výmeny informácií musí byť realizované v lehotách ustanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 a to aj napriek skutočnosti, že Daňový poriadok explicitne túto lehotu neupravuje, ani na ňu žiadnym spôsobom nereflektuje. Kasačný súd poukazuje i na SPRÁVU KOMISIE RADE A EURÓPSKEMU PARLAMENTU o uplatňovaní nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti

Nariadenie je záväzný právny akt EÚ, ktorý má prednosť pred zákonmi SR.

podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty COM (2014) 71 final zo dňa 12. 2. 2014, z ktorej sa okrem iného uvádza, že v niektorých členských štátoch môžu neskoré odpovede spôsobiť vážne problémy, ak existuje lehota na vykonanie daňovej kontroly stanovená v právnych predpisoch alebo ak je požadovaná informácia naliehavá, napr. v prípadoch podvodu, alebo ak existuje lehota na výmer dane (bod 3. 1. 1.) a taktiež, že lehota na poskytovanie informácií je stanovená v článkoch 10 až 12 nariadenia č. 904/2010. Táto lehota je buď 3 mesiace alebo 1 mesiac. Aby bolo možné účinne bojovať proti podvodom v oblasti DPH a na zabezpečenie riadneho výberu DPH je dôležité, aby si členské štáty vymieňali informácie čo najrýchlejšie. Jedným z hlavných rysov podvodu typu kolotoč je rýchlosť transakcií a spôsob, akým chýbajúce obchodné subjekty zmiznú po nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Na zastavenie takéhoto podvodu je preto rozhodujúca rýchla a hladká výmena informácií. Komisia sa domnieva, že dodržanie lehôt stanovených v nariadení je zásadnou požiadavkou, ktorú musia daňové správy splniť (bod 3. 1. 3.).

24. Ako už kasačný súd vyššie poznamenal nariadenie je záväzný právny akt Európskej únie, ktorý má i podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky a teda aj pred Daňovým poriadkom, z čoho vyplýva, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly musí preto v prvom rade dbať na aplikáciu nariadenia a až subsidiárne na aplikáciu Daňového poriadku. Ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku pritom obsahuje odkaz 21a, ktorým odkazuje na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, resp. nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010. Kasačný súd sa v tejto súvislosti nazdáva, že odkaz 21a na toto nariadenie nemožno svojvoľne reštriktívne vykladať a prisudzovať tomuto nariadeniu len úlohu legitimizovať prerušenie konania, keďže tento odkaz na nariadenie odkazuje v celistvosti, t.j. vrátane podmienok uskutočnenia medzinárodnej výmeny informácií a lehoty na jej realizáciu. Je preto otáznosť, či možno na jednej strane z nariadenia vyvodzovať legitímny dôvod na prerušenie konania a na strane druhej ignorovať jeho ďalšie ustanovenia, konkrétne čl. 10 tohto nariadenia. Eurokonformný výklad vyššie citovaných ustanovení nasvedčuje záveru, že prerušenie daňovej kontroly v zmysle Daňového poriadku je legitímne len počas doby, ktorú ustanovuje nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 na uskutočnenie medzinárodnej výmeny informácií, za účelom ktorej bola daňová kontrola prerušená. Prijatie tohto výkladu by znamenalo, že prerušenie daňovej kontroly na dobu dlhšiu ako tri mesiace, teda maximálnu dobu, ktorú umožňuje predmetné nariadenie, vytvára z prerušenia daňovej kontroly nad rámec tejto nariadením ustanovenej lehoty také prerušenie, ktoré jednak nemôže spôsobovať zákonom ustanovené následky – spočívajúce lehoty ustanovených Daňovým poriadkom a ktoré je v konečnom dôsledku i v rozpore s požiadavkou proporcionality a právnej istoty kontrolovaného daňového subjektu.
25. Otázkou dopadu nedodržania lehôt vyplývajúcich z nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 na zákonnosť dĺžky daňovej kontroly sa čiastočne (aj keď najmä z pohľadu náležitého odôvodnenia súdnych rozhodnutí) zaoberal aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý v uznesení č.k. [IV. ÚS 116/2013-11](#) zo dňa 28. 2. 2013, konštatoval, že Ústavný súd poukazuje na to, že zo samotného nariadenia o spolupráci síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale

nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie dožiadania môže trvať dlhšie, ako sú ustanovené lehoty. Krajský súd z predmetnej právnej úpravy (citovaných článkov nariadenia o spolupráci v spojitosti so zákonom o správe daní a poplatkov) vyvodil záver, že v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v predmetnom nariadení. Bez ohľadu na to, či ide o jediný možný výklad predmetných ustanovení nariadenia o spolupráci a zákona o správe daní a poplatkov, ústavný súd nepovažuje tento záver za svojvoľný, odporujúci účelu a zmyslu aplikovateľných noriem a tento záver krajského súdu je aj ústavně konformným spôsobom odôvodnený. Ústavný súd ďalej považuje za potrebné uviesť, že výklad ustanovení zákona o správe daní a poplatkov týkajúcich sa plynutia lehôt na daňovú kontrolu, ako aj na celé daňové konanie nemôže ohroziť účinnú aplikáciu nariadenia.

26. V posudzovanom prípade (tak ako je uvedené v bode 11. tohto uznesenia) došlo k prerušeniu daňovej kontroly (dvakrát) práve v súvislosti s podaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle článku 7 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, s tým, že v prvom prípade bola odpoveď žiadaného zahraničného orgánu doručená zjavne po uplynutí trojmesačnej lehoty stanovenej týmto nariadením, (prekročenie tejto lehoty pritom nebolo napravené ani postupom v zmysle čl. 11 a 12 nariadenia, ktoré umožňuje lehotu na poskytnutie žiadaných informácií predĺžiť). Vzhľadom na to, že išlo o poskytnutie informácií (týkajúcich sa nadobudnutia tovaru dodávateľom sťažovateľa - ARGUS Plus, spol. s r.o., ktorý mal tento tovar nadobudnúť z Poľska), ktoré po ich doručení správcovi dane predstavovali podklad pre posúdenie dôvodnosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH, kasačný súd zastáva názor, že otázka týkajúca sa výkladu - povahy lehôt Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 má pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov (z hľadiska dĺžky daňovej kontroly vo väzbe na jej prerušenie) zásadný význam. Preto (aj s poukazom na nejednoznačnosť vnútroštátnej judikatúry) usúdil potrebu obrátiť sa s otázkou výkladu

V posudzovanom prípade (tak ako je uvedené v bode 11. tohto uznesenia) došlo k prerušeniu daňovej kontroly (dvakrát) práve v súvislosti s podaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle článku 7 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, s tým, že v prvom prípade bola odpoveď žiadaného zahraničného orgánu doručená zjavne po uplynutí trojmesačnej lehoty stanovenej týmto nariadením, (prekročenie tejto lehoty pritom nebolo napravené ani postupom v zmysle čl. 11 a 12 nariadenia, ktoré umožňuje lehotu na poskytnutie žiadaných informácií predĺžiť). Vzhľadom na to, že išlo o poskytnutie informácií (týkajúcich sa nadobudnutia tovaru dodávateľom sťažovateľa, ktorý mal tento tovar nadobudnúť z Poľska), ktoré po ich doručení správcovi dane predstavovali podklad pre posúdenie dôvodnosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH, kasačný súd zastáva názor, že otázka týkajúca sa výkladu - povahy lehôt Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 má pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov (z hľadiska dĺžky daňovej kontroly vo väzbe na jej prerušenie) zásadný význam. Preto (aj s poukazom na nejednoznačnosť vnútroštátnej judikatúry) usúdil potrebu obrátiť sa s otázkou výkladu práva Únie na Súdny dvor Európskej únie.

Pokiaľ má uplynutie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za následok nezákonnosť protokolu z nej získaného, resp. neprípustnosť jeho použitia ako podkladu pre uloženie daňovej povinnosti, je pri priamej uplatniteľnosti Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 potrebné definovať i povahu lehôt z neho vyplývajúcich a spôsob, akým má správny súd postupovať v rámci súdneho prieskumu, v súvislosti s posudzovaním zákonnosti dĺžky daňovej kontroly. Pre kasačný súd, uvedomujúc si význam stanovenia lehôt nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 (zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach) preto vyvstala otázka, či lehoty stanovené týmto nariadením pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií je nutné v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, (ktorá stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií chápať tak, že ide o lehoty, prekročenie ktorých znáša správca dane, resp. predstavuje protiprávny zásah do práv kontrolovaného daňového subjektu, a aké následky/sankcie spája komunitárne právo s nedodržaním týchto lehôt.

JUDr. Petra Pribelská, PhD.

roštátnej judikatúry) usúdil potrebu obrátiť sa s otázkou výkladu práva Únie na Súdny dvor Európskej únie.

27. Pokiaľ má uplynutie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za následok nezákonnosť protokolu z nej získaného, resp. neprípustnosť jeho použitia ako podkladu pre uloženie daňovej povinnosti, je pri priamej uplatniteľnosti Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 potrebné definovať i povahu lehôt z neho vyplývajúcich a spôsob, akým má správny súd postupovať v rámci súdneho prieskumu, v súvislosti s posudzovaním zákonnosti dĺžky daňovej kontroly. Pre kasačný súd, uvedomujúc si význam stanovenia lehôt nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 (zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach) preto vyvstala otázka, či lehoty stanovené týmto nariadením pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií je nutné v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, (ktorá stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií chápať tak, že ide o lehoty, prekročenie ktorých znáša správca dane, resp. predstavuje protiprávny zásah do práv kontrolovaného daňového subjektu, a aké následky/sankcie spája komunitárne právo s nedodržaním týchto lehôt.
28. Kasačný súd preto dospel k záveru, že v prejednávanej veci je potrebné požiadať Súdny dvor Európskej únie o odpoveď na prejudiciálne otázky a preto postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) S.s.p. a čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie správne súdne konanie prerušil. Po doručení rozhodnutia Súdného dvora Európskej únie vydá predseda senátu aj bez návrhu uznesenie o pokračovaní (§ 100 ods. 3 S.s.p.). Ak je konanie prerušené, nevykonávajú sa procesné úkony a neplynú lehoty podľa tohto zákona.
29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Podmienky zákonnosti a použiteľnosti dôkazu

Nie je porušením procesného postupu podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku, ak výpoveď svedka v inom konaní bola správcom dane vyhodnotená ako listinný dôkaz, pričom táto skutočnosť je zrejma i zo samotného rozhodnutia správcu dane z ktorého vyplýva, že išlo o procesný úkon, výpoveď svedka, ktorý mal pôvod v inom konaní.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžfk/2/2018 zo dňa 12. 12. 2019

§ 3 ods. 3, § 24 ods. 2, 3, 4, § 25 ods. 4, § 45 ods. 1, § 63 ods. 2 a 5 daňového poriadku

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len, krajský súd“ alebo, správny súd“) rozsudkom č.k.20S/62/2016-99 zo dňa 12. júla 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) a d) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len, S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103131261/2016 zo dňa 12. 5. 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal právo na plnú náhradu trov konania.
2. Napadnutým rozhodnutím č. 103131261/2016 zo dňa 12. 5. 2016 žalovaný ako odvolací orgán postupujúci podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len, Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa – Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 102432017/2016 zo dňa 25. 1. 2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 175 764,28 eur na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len, zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2013, keď žalobcovi za uvedené zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume 141 033,79 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 34 730,49 eur.
3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že pri postúpení odvolania správcom dane odvolaciemu správnomu orgánu neboli dodržané procesné zásady a lehoty v rámci Daňového poriadku, keď poukázal na znenie ustanovení § 73 ods. 2 a nasl. Daňového poriadku. Žalovaný sa dôsledne nevysporiadal so všetkými ním vznesenými námietkami bližšie špecifikovanými a uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu. Rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu považoval za nulitný právny akt, nakoľko obe rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, z nedostatočne zisteného skutkového stavu ako aj z nespráv-

neho hodnotenia zistených skutočností. Uviedol, že zo strany správnych orgánov došlo k porušeniu princípu proporcionality, a to v súvislosti s realizovaním procesných úkonov tak, aby zásahy správcu dane voči žalobcovi ako daňovému subjektu boli čo najviac minimalizované. Mal za to, že žalovaný ho svojím rozhodnutím ako aj procesným postupom ukrátil na jeho právach a právom chránených záujmoch a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu ako aj rozhodnutie žalovaného považoval za nulitný právny akt s poukazom na § 64 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a d) Daňového poriadku, nakoľko žalobca ako daňový subjekt nebol identifikovaný určite, zrozumiteľne a presne, keď IČO uvedené správcom dane v znení 334144803 nie je identifikačným číslom, ktoré je pridelené žalobcovi. Za tohto stavu považoval rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu v uvedenom výroku za nepreskúmateľné pre rozpor medzi výrokom a odôvodnením. Obe uvedené rozhodnutia teda nemajú právne účinky a možno na ne bezpochyby hľadieť akoby neboli vydané. Namietal tiež, že rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu vydala pobočka Daňového úradu Piešťany, ktorá je iba organizačnou zložkou Daňového úradu Trnava a ako taká nemá právnu subjektivitu, ako to vyplýva aj z § 5 ods. 6 zákona č. 479/2009 Z.z. Mal za to, že rozhodnutie mal vydať Daňový úrad Trnava ako orgán so zákonným spôsobom získanou subjektivitou a nie jeho organizačná zložka. Ďalej namietal, že uvedené rozhodnutie je vlastnoručne podpísané Ing. P. A., vedúcim oddelenia daňovej kontroly 7, pričom v tejto súvislosti mal pochybnosti o tom, či rozhodnutie podpísala na to oprávnená osoba, a to s prihliadnutím na znenie § 63 písm. f) Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že rozhodnutie vlastnoručne podpisuje poverený zamestnanec správcu dane, ktorým je daňový úrad. V prípade, ak je uvedená osoba skutočne poverená na daný úkon, malo by byť jednoznačne na predmetnom rozhodnutí uvedené, že konkrétna podpísaná osoba je na daný úkon zákonným spôsobom poverená a listina obsahujúca

poverenie by mala byť priložená a mala by tvoriť súčasť vydaného rozhodnutia. Žalobca považoval rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné, pretože sa nezaoberal všetkými jeho námietkami uvedenými v odvolaní, v rozhodnutí neboli uvedené žiadne zistenia svedčiace v prospech žalobcu aj napriek tomu, že tento uniesol svoju časť dôkazného bremena, vyplývajúcu mu zo znenia ustanovenia § 24 Daňového poriadku. Takýmto konaním žalovaného bolo porušené právo žalobcu zakotvené v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, keď žalovaný nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Ďalej mal za to, že žalovaný nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, čo nekorešponduje s rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR sp.zn.3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 3. 2011 a 6Sžf/81/2013 zo dňa 18. 6. 2014, kedy súd rozhodol v prospech platiteľa dane, nakoľko dospel k záveru, že v situácii, keď platiteľ dane preukáže existenciu dodania tovaru prostredníctvom faktúr obsahujúcich podrobný zoznam dodaných tovarov a služieb, znáša dôkazné bremeno správca dane a nie daňový subjekt, čo vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn.5Afs/131/2004 zo dňa 25. 3. 2005. Poukazoval na to, že od začatia daňovej kontroly 21. 11. 2013 až 9. 4. 2014 ho prvýkrát správca dane kontaktoval, pričom ho informoval iba o nešpecifikovaných pochybnostiach o nákupe tovaru od spoločnosti T. s.r.o., z čoho vyplýva porušenie práva žalobcu na úzku súčinnosť pri správe daní v zmysle § 3 ods.2 Daňového poriadku. Bolo mu upreté právo byť oboznámený s úkonmi, ktorými správca dane získaval dôkazy, správca ho neinformoval o žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií a ich dôvodoch, neinformoval ho o pochybnostiach, ktoré by nebolo možné odstrániť dokazovaním na území nášho štátu tak, aby žalobca mohol uplatniť svoje právo na predkladanie dôkazov a vysvetlení. Nesúhlasil s konštatovaním žalovaného, že žalobca ako daňový subjekt bol súčasťou reťazového obchodu, žalovaný ho založil iba na podozreniach a pochybnostiach, nie na zisteniach skutkového stavu, nakoľko žalobca nepozná subjekty, z ktorých správca dane vytvoril jednotlivé reťazce, a podľa jeho názoru v konaní uniesol svoje dôkazné bremeno, pričom správca dane nepreukázal, že by žalobca bol súčasťou akéhokoľvek podvodného konania. Správca dane neuviedol, ako vyhodnotil jednotlivé obchodné transakcie, keď boli predložené dôkazy o tom že daňový subjekt obchod vykonával, predložil všetky súvisiace doklady a uvádzal mená skladníkov evidujúcich a preberajúcich tovar. Nakoľko vierohodnosť týchto dôkazov nebola popretá, nie je mu zrejmé, akými dôkazmi mal ešte disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane, ktorý ho o vzniku pochybností ani neinformoval a nevyzval ho na doplnenie dokazovania. Uviedol, že žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov, a preto je na správcom dane aby uniesol dôkazné bremeno v tom, že vedel alebo mohol vedieť o podvodnom plnení. Znamená to, že správca dane, resp. žalovaný dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku dostatočne nevyhodnotil a dopustil sa aj porušenia iných zákonných ustanovení pri výkone kontroly. Pri spracovaní protokolu bolo porušené jeho zákonné právo

zúčastňovať sa vyjadrenia svedkov, dávať im otázky, vyžiadať si kópie dôkazov atď. Zo strany správcu dane boli žalobcovi odňaté procesné práva, a to najmä tým, že o zabezpečovaní dôkazov vykonávaných správcom dane počas kontroly ani konania nebol kontrolovaný daňový subjekt žiadnym spôsobom vyzoomený a na úkony vykonávané v tejto súvislosti nebol správcom dane predvolaný. Boli tým porušené procesné práva vyplývajúce žalobcovi z Daňového poriadku, a to v súvislosti s odňatím možnosti zúčastniť sa týchto úkonov. Ďalej namietal, že správca dane nedodržal zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorú začal dňa 21. 11. 2013 a ukončená bola 30. 7. 2015, v súvislosti s čím namietal, že samotnú daňovú kontrolu nemožno prerušiť a správca dane nesprávne aplikoval ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku samotné požiadanie o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je dôvodom pre prerušenie konania z podnetu správcu dane uvedeným v § 61 ods.1 písm. b). Pokiaľ správca nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti, daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a teda celé daňové konanie je zatažené vadou nezákonnosti. Súčasne rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov vo veci neobsahujú zákonom predpísané náležitosti a dostatočné vysporiadanie sa so všetkými jeho námietkami a aj pre nedostatok dôvodov sú nepreskúmateľné.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe popísal priebeh daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august 2013 u žalobcu, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č. 20588867/2015 zo dňa 29. 7. 2015. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období august 2013 uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti T. s.r.o. a Ch. s.r.o., keď predmetom dodania bola repka a z dodávateľských faktúr od spoločnosti I. a S. s.r.o., kde predmetom dodania bol sójový šrot. Žalobcom uvádzané námietky v žalobe považoval za nedôvodné, ktoré nemali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že zo strany správcu dane bola dodržaná lehota na postúpenie odvolania odvolaciemu správnomu orgánu v súlade s § 73 ods. 2 Daňového poriadku, pričom o takomto postupe bol upovedomený aj daňový subjekt. Žalovanému bolo doručené odvolanie zo dňa 29. 2. 2016 spolu s predkladacou správou číslo zo dňa 22. 3. 2016 a úplným spisovým materiálom dňa 23. 3. 2016, t.j. v stanovenej lehote. Nesúhlasil tiež s konštatovaním žalobcu, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu je potrebné považovať za nulitné z dôvodu, že žalobca nie je identifikovaný určite, zrozumiteľne a presne, pretože IČO uvedené v oboch rozhodnutiach je v nesprávnom tvare. V tejto súvislosti uviedol, že ide o jednoznačne chybu v písaní, o čom bol žalobca upovedomený listom č. 102701606/2016 zo dňa 10. 3. 2016. Za tohto stavu nie je naplnená podmienka stanovená v § 64 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku, a preto nemožno napadnuté rozhodnu-

tie žalovaného ako i rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu považovať za nulitné a vydané v rozpore so zákonom. Taktiež nemožno považovať ani rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu za nulitné z dôvodu, že by bolo vydané orgánom vecne neprislúšným, keď v predmetnej veci písomnosť vyhotovil Daňový úrad Trnava, pobočka Piešťany, ktorá zabezpečuje výkon činností Daňového úradu Trnava ako jedna z jeho organizačných zložiek, a teda je vecne príslušným orgánom - daňovým úradom, a preto nebolo porušené ust. § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku. K pochybnostiam žalobcu, či je rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu podpísané oprávnenou osobou uviedol, že Daňový poriadok neukladá povinnosť ku každému rozhodnutiu prikladať poverenie podpisujúceho o podpisovaní jednotlivých dokumentov. Takéto poverenie je upravené vnútornými predpismi, pričom podpisovanie písomností na daňových úradoch a ostatných orgánov v rámci finančnej správy sa riadi rozhodnutím prezidenta finančnej správy - podpisovým poriadkom finančnej správy. V zmysle podpisového poriadku rozhodnutia podpisuje riaditeľ odboru daňového úradu, pričom na návrh riaditeľa odboru môže riaditeľ daňového úradu poveriť podpisovaním vedúcich oddelení daňového úradu organizačne začlenených do odboru ním riadených. V danom prípade bola právomoc podpisovať rozhodnutia prenesená na vedúcich oddelení, čo vyplýva z poverenia pre Ing. Petra Alejníka, vedúceho oddelenia daňovej kontroly 7, Daňového úradu Trnava, pobočky Piešťany. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že žalovaný sa nezaoberal všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, uviedol, že žalovaný postupoval v súlade s § 74 Daňového poriadku, preskúmal rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu v rozsahu požadovanom v odvolaní a jeho rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti stanovené § 63 Daňového poriadku. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa rozloženia dôkazného bremena poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn.5Szf/63/2011, v zmysle ktorého jednou zo základných podmienok priznania práva na odpočet DPH podľa § 49 a 51 zákona o DPH je, aby pri predmetnom tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, t.j. prišlo ku skutočnému dodaniu tovaru alebo služieb v tuzemsku a to dodanie tou spoločnosťou, ktorá si voči daňovému subjektu DPH uplatňuje vo vystavenej faktúre. Pokiaľ si platiť dane uplatňuje nárok na odpočet dane, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Primárne je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, dokazovanie zo strany správcu dane slúži iba na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. K vzneseným námietkam týkajúcim sa porušenia zákonného práva žalobcu zúčastňovať sa na výpovedi svedkov, dávať im otázky, právo oboznámenia sa s jednotlivými úkonmi, dôkazmi, vyžiadať si kópie dôkazov atď. žalovaný uviedol, že tieto námietky žalobcu boli len všeobecného charakteru, žalobca nekonkretizoval v akom konkrétnom prípade boli jeho procesné práva porušené. Zo spisového materiálu je zrejmé, že žalobca bol v procese daňovej kontroly i vyrubovacieho konania riadne oboznámený s vykonanými úkonmi a zistenými skutočnosťami formou ústneho pojed-

návania, k zisteniam uvedeným v protokole sa elektronicky zaslaným stanoviskom vyjadril, avšak na ich prerokovanie sa nedostavil. Pokiaľ ide o žalobcom namietanú nezákonnosť v súvislosti s postupom daňovej kontroly je podľa žalovaného právny názor žalobcu, že daňovú kontrolu nemožno prerušiť, mylný, prerušenie kontroly umožňuje ustanovenie § 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku. Daňová kontrola bola vykonaná v súlade s Daňovým poriadkom, bola dodržaná zákonom stanovená lehota, prvostupňový orgán vykonal dokazovanie nevyhnutné na riadne určenie dane a využil len procesné inštitúty, ktorými podľa procesného predpisu disponuje, svojím postupom neporušil zásadu primeranosti. Žalobcove námietky sú všeobecné a neurčité, nešpecifikuje, ktoré dôkazy neboli vykonané, ani v čom vidí nedostatky v postupe správnych orgánov, resp. s akými jeho námietkami sa nevysporiadali. Tvrdenia žalobcu, že ho prvostupňový orgán neinformoval o svojich pochybnostiach a nevyzval ho na doplnenie dokazovania, žalovaný označil za nepravdivé, s tým, že žalobca bol riadne oboznámený o zistených skutočnostiach i pochybnostiach prvostupňového orgánu, ktoré mu na ich základe vznikli (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/456760/2014/Hora zo dňa 9. 10. 2014). Prvostupňový orgán preveroval deklarované nadobudnutie tovaru - repky a sójového šrotu od spoločnosti T. s.r.o., Ch. s.r.o., I. s.r.o. a S. s.r.o. Na základe zistených skutočností vznikli prvostupňovému orgánu odôvodnené pochybnosti, že tovar nebol žalobcovi dodaný týmito spoločnosťami, ktoré sú uvedené na sporných faktúrach ako dodávatelia. Bolo preto na žalobcu, aby preukázal, že tovar skutočne nadobudol od týchto spoločností. Žalobca však uvedené nepreukázal, čím neodstránil pochybnosti prvostupňového orgánu, na základe čoho mu nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločností T. s.r.o., Ch. s.r.o., I. s.r.o. a S. s.r.o.

5. K dodávateľským faktúram od spoločnosti I. s.r.o. a Ch. s.r.o. žalovaný uviedol, že okrem samotných faktúr žalobca nepredložil žiadne iné doklady alebo dôkazy, ktoré by preukazovali pravdivosť údajov uvedených na faktúrach. Prvostupňový orgán vykonal miestne zisťovanie u spoločnosti I. s.r.o., na adrese sídla sa však nikto nenachádzal. Na adresu sídla spoločnosti i na adresu trvalého pobytu konateľa spoločnosti boli zaslané výzvy i predvolania, na ktoré subjekt nereagoval, požadované doklady nepredložil ani sa nedostavil na ústne pojednanie. Spoločnosť bola evidovaná v zozname rizikových subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a ku dňu 30. 11. 2014 jej bola zrušená registrácia pre DPH. Miestnym zisťovaním u spoločnosti Ch. s.r.o. bolo zistené, že na adrese sídla sa uvedená spoločnosť nenachádza, zásielky sa vracajú s označením „adresát neznámy“. V daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 nepriznala žiadne dôvody na zrušenie registrácie pre DPH. Bola evidovaná v zozname rizikových subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a ku dňu 30. 4. 2014 jej bola zrušená registrácia pre DPH. Spoločnosť S. s.r.o. uskutočnenie zdaniteľných obchodov formálne potvrdila, avšak tovar neuskladňovala, nikto v jej mene nebol prítomný pri preberaní a dodaní tovaru. Tovar mal byť nakúpený od spoločnosti I. s.r.o., ktorá je nekontaktná.

Prepravu si mal zabezpečiť odberateľ - žalobca, čo je v rozpore s vyjadrením samotného žalobcu, ktorý tvrdil, že prepravu zabezpečoval dodávateľ. Žalobca predloženými dokladmi deklaroval, že nakúpený tovar - sójový šrot bol v nezmenenom stave predaný spoločnosti M. s.r.o., Česká republika, ktorá sa na adrese sídla nenachádza, má iba virtuálne sídlo. Zdaniteľné obchody deklaruje len formálnymi dokladmi, nie je preukázaný výkon ekonomickej činnosti na území Českej republiky. Podľa dokladov, jedným z jej odberateľov sójového šrotu je aj spoločnosť I. s.r.o., od ktorej bol tovar v reťazci dodávateľov nakúpený. Na základe zistení prvostupňového orgánu sa nepreukázalo, že na spoločnosti Ch. s.r.o., I. s.r.o. a S. s.r.o. prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom teda nebolo preukázané, že u nich vznikla daňová povinnosť. Preverovaním nebolo potvrdené, či bol tovar žalobcovi dodaný spoločnosťami S. s.r.o., I. s.r.o. a Ch. s.r.o. tak, ako je deklarované a z toho dôvodu žalobcovi nebol priznaný nárok odpočítať daň z faktúr vystavených uvedenými spoločnosťami.

6. K dodávateľským faktúram od spoločnosti T. s.r.o. žalovaný uviedol, že na základe dôkazov, ktoré žalobca predložil, nie je možné ustáliť, že deklarované obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako je uvedené na faktúrach. Napriek tomu, že konateľ spoločnosti T. s.r.o. ústne potvrdil, že tovar spoločnosť žalobcovi dodala, jeho tvrdeniu chýba reálny podklad. Konateľ spoločnosti tovar nikdy nevidel, neskontroloval, nebol prítomný pri nakládke ani vykládke. Podľa jeho výpovede, mu boli zasielané údaje o dodávkach v SMS správach. Uvedené tvrdenie sa však ukázalo ako nepravdivé. Tovar mal byť nakúpený od spoločnosti Ch. s.r.o., ktorá je nekontaktná, so správcou dane nespolutracuje, v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2013 nevykázala žiadne dodanie ani nadobudnutie tovaru. Preprava mala byť zabezpečená spoločnosťou Ch. s.r.o. Podľa údajov na dodacích listoch od spoločnosti T. s.r.o. pre žalobcu prepravu vykonala spoločnosť E. s.r.o. Preverovaním prepravcu sa zistilo, že prepravu neobjednala spoločnosť T. s.r.o. ani Ch. s.r.o., ale spoločnosť P. sídliaca v Maďarskej republike. Tovar mal byť naložený v Szilárskány, Maďarská republika a vyložený v Gabčíkove, na farme Čierny les. Pri nakládke tovaru boli prepravcovi predložené CMR, podľa ktorých bol príjemcom tovaru Ch. s.r.o., dodacie listy, podľa ktorých spoločnosť P. nakúpila tovar od spoločnosti F. s.r.o. a dodacie listy od spoločnosti T. s.r.o. vystavené pre žalobcu. Dodacie listy boli opečiatkované a podpísané žalobcom, avšak neboli očíslované. Z dokladov, ktoré prepravca obdržal pri nakládke vyplýva, že tovar mal byť nakúpený od spoločnosti P. a dodaný spoločnosti Ch. s.r.o., ktorá následne tovar dodala spoločnosti T. s.r.o. a tá žalobcovi. Spoločnosť Ch. s.r.o. však v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2013 nevykázala žiadne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu ani nepriznala žiadne dodanie tovaru v tuzemsku. Z týchto dokladov ďalej vyplýva, že tovar spoločnosť P. nakúpila od spoločnosti F., ktorá je zároveň odberateľom žalobcu. Tovar bol prepravený z Maďarskej republiky, od spoločnosti P. priamo k žalobcovi, na farmu Čierny Les bez toho, aby spoločnosti Ch. s.r.o. a T. s.r.o. disponovali týmto tovarom.
7. Žalovaný mal za to, že z preverovania prvostupňového orgá-

nu jasne vyplýva, že žalobca je súčasťou reťazového obchodu, predmetom ktorého je dodanie toho istého tovaru - repky medzi viacerými podnikateľmi: F., P., Ch. s.r.o., T. s.r.o., žalobca a následne opäť F. V predmetnom reťazci vystupuje nekontaktná spoločnosť Ch. s.r.o., ktorá nepriznala žiadne zdaniteľné obchody - ani nadobudnutie z iného členského štátu ani dodanie tovaru v tuzemsku ani neodviedla daň do štátneho rozpočtu. Z uvedeného reťazca daňová výhoda plynie iba žalobcovi, ktorý deklaruje tuzemské nadobudnutie tovaru, ktorý následne predáva do iného členského štátu s oslobodením od dane. Uvedený záver tiež potvrdzuje skutočnosť, že prepravca E. s.r.o. i spoločnosť P. disponovali dodacími listami od spoločnosti T. s.r.o. vystavenými pre žalobcu, ktoré boli opečiatkované a podpísané samotným žalobcom, ale neboli očíslované. Konateľ spoločnosti T. s.r.o. tvrdil, že prepravu nezabezpečoval a tovar nikdy nevidel. K otázke, ako je teda možné, že týmito dokladmi disponovali spoločnosti E. s.r.o. i P., s ktorými nikdy nebol v kontakte, sa nevedel vyjadriť. Žalobca nesplnil podmienky stanovené v § 49 a 51 zákona o DPH a preto mu nevzniklo právo odpočítať daň z faktúr od spoločnosti T. s.r.o. Žalovaný v konaní uviedol, že skutkový stav veci bol dostatočne zistený a vec bola správne právne posúdená, pričom bolo zistené, že žalobca bol účastníkom podvodného konania reťazca právnych subjektov pri dodávkach tovaru, ktoré boli iba fiktívne. Žalovaný ako aj správca dane sa pritom v dostatočnom rozsahu vysporiadali so všetkými námietkami žalobcu. V konaní neboli vypočúvaní svedkovia a pokiaľ je v rozhodnutí uvádzaný výsluch svedka Sándora Tótha, tento bol zrejme vykonaný dožiadaným orgánom, resp. tento výsluch bol vykonaný v inej daňovej kontrole, o čom svedčí úradný záznam zo dňa 24. 7. 2015.

8. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že Daňový poriadok definuje základné zásady daňového konania, ktoré vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodnej legislatívy pri aproximácii daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní. Daňový poriadok je procesným predpisom upravujúcim postupy pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi) a je zárukou zákonného postupu pri splnení úloh správcu dane ako aj zárukou zákonnej ochrany práva a právom chránených záujmov daňových subjektov. Medzi podstatné princípy Daňového poriadku patrí zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, uvedená v § 3 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to

každý jednotlivu a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z Daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom všetky skutočnosti ktoré majú vplyv na správne určenie dane preukazuje daňový subjekt, ak bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov ktoré je povinný viesť (§ 24 ods.1 Daňového poriadku). Pri realizovaní tejto činnosti daňové orgány vychádzajú zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, pričom správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 24 ods.2 Daňového poriadku), pričom využíva prostriedky, ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

9. Poukázal na to, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu. Zmyslom všetkých procesných predpisov je zabezpečiť realizáciu hmotných noriem vo forme rozhodnutia o právach a povinnostiach podľa takého postupu, aby vo veci bol zistený skutkový stav čo najúplnejšie prostriedkami, ktoré objasňujú okolnosti rozhodujúce pre posúdenie veci a aby účastníkovi, o ktorého vec - práva a povinnosti ide bola poskytnutá možnosť predkladať dôkazy, návrhy a obhajovať svoje práva. Toto platí osobitne, ak ide o konanie, v ktorom dôkazná povinnosť spočíva na účastníkovi, v danom prípade na kontrolovanom daňovom subjekte. V tejto súvislosti krajský súd považoval za potrebné uviesť, že výber druhu dôkazného prostriedku je síce na správcovi dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť, avšak nesmú byť takýmto postupom popreté procesné práva kontrolovaného daňového subjektu. Takisto je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná, pričom nie je viazaný len návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a 2 Daňového poriadku), avšak práve v závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobilosti vyvrátiť podstatné tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci sa zvyšuje miera potrebnej presvedčivosti dôvodov uvádzaných správcou dane ohľadne vykonania alebo nevykonania navrhovaného dôkazu, prípadne voľby druhu dôkazného prostriedku. Aby bola zachovaná v daňovom konaní rovnosť zbraní, resp. rovnováha medzi povinnosťou správcu dane čo najúplnejšie zistiť skutkový stav potrebný na preverenie a určenie dane, musia byť zároveň zachované a rešpektované

procesné práva kontrolovaného daňového subjektu.

10. V danom prípade sa krajský súd nestotožnil s námietkami žalobcu týkajúcimi sa tvrdeného vydania prvostupňového rozhodnutia vo veci orgánom bez právnej subjektivity s následkom nulnosti rozhodnutia (rozhodnutie bolo vydané Daňovým úradom Trnava bez ohľadu na skutočnosť, že do jeho organizačnej štruktúry patrí pobočka Piešťany nemajúca samostatnú právnu subjektivitu, pracovníci zaradení do ktorej vo veci konali a rozhodovali), nedostatku poverenia zamestnanca úradu, ktorý rozhodnutie podpísal, či týkajúcich sa doby trvania daňovej kontroly a možnosti jej prerušenia (bez pochybností vyplývajúceho z ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku), s ktorými sa vecne správne a pritom dostatočne podrobne a zrozumiteľne vysporiadal už v obsahu odôvodnenia svojho rozhodnutia a v stanovisku k žalobe žalovaný, s argumentáciou ktorého sa správny súd stotožnil. Podľa zistenia správneho súdu postupom správcu dane vydaním oznámenia o oprave chýb zo dňa 10. 3. 2016 došlo k náprave žalobcom namietaného pochybenia v označení identifikačného čísla daňového subjektu.
11. Naproti tomu, v rozpore so stanoviskom žalovaného, že prvostupňový orgán nevyužil postup v zmysle § 25 Daňového poriadku (predvolanie svedka) a že preto tvrdenie žalobcu o odňatí práva klásť svedkom otázky nie je pravdivé, bolo podľa názoru krajského súdu potrebné konštatovať, že rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu výpoveď svedka S. T. opisuje a ako dôkaz vyhodnocuje (str.17 a 18. rozhodnutia), pričom z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé, že by išlo o dôkaz iného charakteru ako je výpoveď svedka (listinný?) alebo o také okolnosti výsluchu, za ktorých dodržanie postupu podľa § 25 ods.4 Daňového poriadku nie je potrebné, resp. že tento postup dodržaný bol a daňovému subjektu bolo umožnené výsluchu svedka sa aktívne zúčastniť. S obsahom rozhodnutia korešponduje obsah predloženého spisového materiálu, v ktorom sa nachádza zápisnica o ústnom pojednávaní konanom dňa 26. 6. 2015, na ktorom v neprítomnosti daňového subjektu - žalobcu bol vykonaný výsluch svedka S. T. Z obsahu zápisnice ani súvisiaceho spisového materiálu nie je dôvodné usudzovať, a nevyplýva to ani z obsahu úradného záznamu zo dňa 24. 7. 2016 o nahliadnutí zamestnancov správcu dane do zápisnice a o vyhotovení jej fotokópie, že sa výpoveď týka inej daňovej kontroly a že podmienky zákonnosti a použiteľnosti tohto dôkazu boli dodržané. Za takýchto okolností bolo konštatovanie porušenia základného procesného práva daňového subjektu v procese dokazovania správcou dane, ale aj v obsahových náležitostiach rozhodnutia týkajúcich sa práve vykonania sporného dôkazu, jediným možným výsledkom tohto konania, pričom nezákonnosť v postupe prvostupňového orgánu súčasne neumožňuje priznať atribút zákonnosti postupu a preskúmanému rozhodnutiu žalovaného, ktorým bolo rozhodnutie správcu dane bez ďalšieho potvrdenia.
12. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný – sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že Daňový úrad Trnava vykonal

u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august 2013. Zároveň bola u žalobcu vykonaná i daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2013. Správca dane vo vyrubovacom konaní vedenom po ukončení daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2013 vypočul dňa 26. 6. 2015 S. T. ako svedka s tým, že žalobca bol v tomto konaní o výsluchu svedka riadne upovedomený, pričom predmetné upovedomenie zo dňa 3. 6. 2015 je súčasťou spisu daňovej kontroly za júl 2013. Správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly za júl 2013 vedenej u žalobcu a vyhotovil si fotokópiu predmetnej zápisnice, pretože informácie v nej uvedené boli relevantné aj pre správne určenie dane za zdaňovacie obdobie august 2013. Zo samotnej zápisnice zo dňa 26. 6. 2015 vyplýva, že predmetná výpoveď sa týka deklarovaných zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou T. s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2013. Preto tvrdenie krajského súdu v napadnutom rozsudku, že z obsahu zápisnice nevyplýva, že výpoveď svedka sa týka inej daňovej kontroly je v priamom rozpore s obsahom predmetnej zápisnice. V súlade s § 24 ods. 3 Daňového poriadku nie je preto relevantné, že v Úradnom zázname zo dňa 24. 7. 2015 nie je uvedené, v akom spise sa nachádza originál spornej zápisnice, pretože správca dane nemá povinnosť preukazovať skutočnosti známe z jeho činnosti. Zároveň zdôraznil, že správca dane vôbec nie je povinný preukazovať, či boli dodržané procesné práva žalobcu v inom konaní, keďže to má vplyv len na zákonnosť konania, v ktorom bol predmetný úkon vykonaný. V kontexte s uvedeným je nepochybné, že postupom správcu dane neboli porušené žiadne práva žalobcu a výkon daňovej kontroly za august 2013 a následného vyrubovacieho konania bol v súlade s Daňovým poriadkom. Záverom poznamenal, že za zdaňovacie obdobie júl 2013 bolo správcou dane vydané rozhodnutie, ktoré bolo potvrdené v odvolacom konaní, pričom toto druhostupňové rozhodnutie bolo žalobcom napadnuté na Krajskom súde v Trnave v rovnakom čase ako žalobou napadnuté rozhodnutie za august 2013. S poukazom na uvedené mal za to, že v čase výkonu preverovania žalovaného rozhodnutia za august 2013 krajský súd disponoval originálom predmetných dokladov a preto mu mala byť ich existencia a obsah známy.

13. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa potvrdenia krajského súdu zo dňa 26. 9. 2017, ktorého kópiu v prílohe predložil, napadnutý rozsudok krajského súdu nadobudol právoplatnosť dňa 7. 9. 2017. Vzhľadom na to, že žalovaný podal kasačnú sťažnosť až dňa 11. 9. 2017, táto skutočnosť má za následok, že kasačná sťažnosť bola podaná oneskorene. V súlade s § 459 S.s.p. preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť odmietol ako neprípustnú, keďže bola podaná oneskorene.
14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 S.s.p.), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia

bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

15. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k.205/62/2016-99 zo dňa 12. júla 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. g) a d) S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103131261/2016 zo dňa 12. 5. 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 102432017/2016 zo dňa 25. 1. 2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 175 764,28 eur na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, keď žalobcovi za toto zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume 141 033,79 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 34 730,49 eur.
16. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.
17. Podľa § 454 S.s.p., na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.
18. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivu a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.
19. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
20. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
21. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
22. Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt

alebo jeho zástupcu.

23. Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e/ klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f/ vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.
24. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.
25. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.
26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
27. Cieľom daňovej kontroly je v súčinnosti s daňovým subjektom zabezpečiť podklady na zistenie skutočnosti, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli preverovať, či si daňové subjekty splnili zákonom stanovené povinnosti. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.
28. V prejednávanej veci je spornou otázka, či boli správcom dane pri preverovaní oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie august 2013 dodržané zákonom stanovené procesné práva žalobcu v postavení daňového subjektu. Podľa názoru krajského súdu mala tieto pochybnosti do posudzovanej veci vnieť výpoveď svedka S. T., ktorú opísal a ako dôkaz vyhodnotil správca dane vo svojom rozhodnutí bez toho, aby bolo zrejmé, či ide o dôkaz inej povahy ako je výpoveď svedka alebo o také okolnosti výsluchu,

“
Výpoveď svedka sa týkala objasnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly.

pri ktorých sa dodržanie postupu podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku nevyžaduje, resp. že tento postup dodržaný bol a daňovému subjektu bolo umožnené výsluchu svedka sa aktívne zúčastniť. Uvedený záver podľa krajského súdu podporuje i obsah predloženého spisového materiálu, v ktorom sa nachádza zápisnica o ústnom pojednávaní konanom dňa 26. 6. 2015, na ktorom v neprítomnosti žalobcu bol vykonaný výsluch svedka S. T. Krajský súd v nadväznosti na uvedené konštatoval, že z obsahu zápisnice ani súvisiaceho spisového materiálu nie je dôvodné usudzovať a nevyplýva to ani z obsahu úradného záznamu zo dňa 24. 7. 2015 o nahliadnutí zamestnancov správcu dane do zápisnice a o vyhotovení jej fotokópie, že sa výpoveď týka inej daňovej kontroly a že podmienky zákonnosti a použiteľnosti tohto dôkazu boli dodržané.

29. Kasačný súd posudzujúci správnosť argumentácie krajského súdu po preskúmaní pripojeného spisového materiálu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu za účelom preverenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2013, keď žalobca si v tomto zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti T. s.r.o. a Ch. s.r.o., a z dodávateľských faktúr od spoločnosti I. s.r.o. a S. s.r.o. Okrem uvedenej daňovej kontroly bola u žalobcu zároveň správcom dane vykonaná aj (ďalšia/iná) daňová kontrola za účelom preverenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2013, v rámci ktorej (okrem iného) vypočul (v procesnom postavení svedka) S. T., ktorá skutočnosť vyplýva zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015. Žalobca bol ako kontrolovaný daňový subjekt o tomto procesnom úkone správcu dane upovedomený (Upovedomením o vypočutí svedka č. 20314775/2015 zo dňa 3. 6. 2015) a poučený o možnosti využiť svoje právo v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015 (č.l.2 v časti Pomer k prejednávanej veci, k daňovému subjektu, príp. iné významné okolnosti a č.l.3 ods. 3 v časti Priebeh ústneho pojednávania) nepochybne vyplýva, že výpoveď svedka S. T. sa týkala objasnenia skutočností - žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov so spoločnosťou T., s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2013, t.j. zdaňovacieho obdobia, ktoré nebolo predmetom posudzovanej daňovej kontroly (august 2013). Kasačný súd sa preto nestotožňuje s argumentáciou krajského súdu o nemožnosti identifikovať daňovú kontrolu, v rámci ktorej malo dôjsť k výsluchu svedka a nemožno spochybniť ani to, či tomuto výsluchu predchádzal Daňovým poriadkom predpokladaný postup umožňujúci žalobcovi realizáciu jeho procesných práv v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku (i keď zákonnosť tohto postupu nebola predmetom tohto súdneho preskúmavacieho konania). V oboch daňových kontrolách išlo (okrem iného) o preverovanie zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou T., s.r.o. a preto sa správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia dôvodne zaoberal i zisteniami (tu patrí aj výpoveď svedka S. T. - konateľa T., s.r.o.) získanými v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie júl 2013. Pokiaľ krajský súd (s odkazom na č.l.17 rozhodnutia správcu dane)

konštatoval nemožnosť vyvodit' záver o povahe tohto dôkazu, resp. o dodržaní postupu v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku, kasačný súd má za to, že uvedený dôkaz bol v odôvodnení rozhodnutia správcu dane hodnotený ako listinný dôkaz (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015), pričom táto skutočnosť je zrejماً i zo samotného rozhodnutia správcu dane (č.l.15), z ktorého vyplýva, že išlo o procesný úkon - výpoveď svedka, ktorý mal pôvod v inom konaní. Vzhľadom na to, že kasačný súd v postupe správcu dane - v procese daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2013, resp. v jeho rozhodnutí neidentifikoval také pochybenia, ktoré by nasvedčovali možnému porušeniu procesných práv žalobcu (vyplývajúcich mu z ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku), nestotožnil sa ani so záverom krajského súdu, ktorý z nich vyvodzoval záver o nutnosti zrušiť rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. g) a d) S.s.p.

30. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 19. 10. 2017 žalobca poukázal na skutočnosť, že kasačná sťažnosť bola podľa jeho názoru podaná žalovaným oneskorene. K tomuto tvrdeniu Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že v súlade s ust. § 443 ods. 2 písm. a) S.s.p. v spojení s § 69 ods. 3 S.s.p. osobitná 30-dňová lehota na podanie kasačnej sťažnosti začala žalovanému plynúť deň nasledujúci po dni doručenia rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/62/2016-99 zo dňa 12. júla 2017, t. j. dňa 17. 8. 2017. Posledný deň zákonom stanovenej lehoty na podanie kasačnej sťažnosti pripadol na 15. 9. 2017.
31. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti má povahu procesnej lehoty, preto na jej dodržanie stačí, ak bola kasačná sťažnosť doručená v posledný deň lehoty krajskému súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal, alebo na kasačnom súde alebo ak bola odovzdaná orgánu, ktorý má povinnosť ju doručiť správne súdu. Vychádzajúc z údajov obsiahnutých v administratívnom spise, kasačná sťažnosť žalovaného bola podaná na poštovú prepravu dňa 7. 9. 2017. Na základe uvedených zistení dospel kasačný súd k záveru, že nevzhladol dôvod na odmietnutie kasačnej sťažnosti z dôvodu jej neprípustnosti, nakoľko kasačná sťažnosť bola podaná žalovaným v zákonom stanovenej lehote.
32. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Úlohou krajského súdu bude danú vec opätovne prejednať a následne meritórne rozhodnúť, pričom krajský súd bude pri rozhodovaní v súlade s § 469 S.s.p. viazaný vyššie uvedeným právnym názorom kasačného súdu.
33. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd

“
Uvedená výpoveď bola správcom dane hodnotená ako listinný dôkaz.

rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

34. Vzhľadom na to, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.
35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Záver:

Správca dane vykonal u žalobcu za účelom preverenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2013, keď žalobca si v tomto zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti T. s.r.o. a Ch. s.r.o., a z dodávateľských faktúr od spoločnosti I. s.r.o. a S. s.r.o. Okrem uvedenej daňovej kontroly bola u žalobcu zároveň správcom dane vykonaná aj (ďalšia/iná) daňová kontrola za účelom preverenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2013, v rámci ktorej (okrem iného) vypočul (v procesnom postavení svedka) S. T., ktorá skutočnosť vyplýva zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015. Žalobca bol ako kontrolovaný daňový subjekt o tomto procesnom úkone správcu dane upovedomený (Upovedomením o vypočutí svedka č. 20314775/2015 zo dňa 3. 6. 2015) a poučený o možnosti využiť svoje právo v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015 (č.l.2 v časti Pomer k prejednávanej veci, k daňovému subjektu, príp. iné významné okolnosti a č.l.3 ods. 3 v časti Priebeh ústneho pojednávania) nepochybne vyplýva, že výpoveď svedka S. T. sa týkala objasnenia skutočností - žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov so spoločnosťou T., s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2013, t.j. zdaňovacieho obdobia, ktoré nebolo predmetom posudzovanej daňovej kontroly (august 2013). Kasačný súd sa preto nestotožňuje s argumentáciou krajského súdu o nemožnosti identifikovať daňovú kontrolu, v rámci ktorej malo dôjsť k výsluchu svedka a nemožno spochybniť ani to, či tomuto výsluchu predchádzal Daňovým poriadkom predpokladaný postup umožňujúci žalobcovi realizáciu jeho procesných práv v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku (i keď zákonnosť tohto postupu nebola predmetom tohto súdneho preskúmavacieho konania). V oboch daňových kontrolách išlo (okrem iného) o preverovanie zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou T., s.r.o. a preto sa správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia dôvodne zaoberal i zisteniami (tu patrí aj výpoveď svedka S. T. - konateľa T., s.r.o.) získanými v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie júl 2013. Pokiaľ krajský súd (s odkazom na č.l.17 rozhodnutia správcu dane) konštatoval nemožnosť vyvodit' záver o povahe tohto dôkazu, resp. o dodržaní postupu v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku, kasačný súd má za to, že uvedený dôkaz bol v odôvodnení rozhodnutia správcu dane hodnotený ako listinný dôkaz (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26. 6. 2015), pričom táto skutočnosť je zrejماً i zo samotného rozhodnutia správcu dane (č.l.15), z ktorého vyplýva, že išlo o procesný úkon - výpoveď svedka, ktorý mal pôvod v inom konaní. ■

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

PREDSTAVUJEME VÁM METODICKO-LEGISLATÍVNE KOMISIE SKDP:

Slovenská komora daňových poradcov vytvára daňovým poradcem **platformu na odbornú diskusiu** prostredníctvom metodicko-legislatívnych komisií (ďalej len „MLK“ alebo „komisie“) pre tieto oblasti: daň z príjmov fyzických osôb, účtovníctvo, daň z príjmov právnických osôb, DPH, spotrebné dane a clo, správa daní a miestne dane.

Zasadnutia komisií prebiehajú spravidla na mesačnej, príp. štvrtročnej báze, s výnimkou obdobia letných prázdnin a mesiaca marec, kedy sa daňoví poradcovia intenzívnejšie venujú príprave daňových priznaní na daň z príjmov.

Činnosť jednotlivých komisií je zameraná na **diskusiu** o aktuálnych konkrétnych metodických a aplikačných otázkach z praxe členov v oblasti pripravovanej a novozavedenej daňovej legislatívy. Zároveň sa komisie snažia o **riešenie dlhodobu diskutovaných tém** v oblasti daní, na podklade ktorých

sa vyberajú a pripravujú aj **témy na odborné diskusné podujatia** určené pre daňových poradcov a verejnosť za účasti zástupcov MF SR, Finančnej správy a sudcov NS SR. Medzi takéto dnes už tradičné podujatia patria Metodický deň SKDP k daní z príjmov a účtovníctvu, k DPH a správe daní ako aj spoločná

Slovensko-Česká konferencia organizovaná s českými partnermi KDP ČR, MF ČR, GFŘ ČR a NSS. Celoročne je snaha o **odbornú diskusiu** aj na úrovni pracovných skupín a Komisií zriadených pri MF SR a FR SR pre oblasť dane z príjmov, DPH a účtovníctva.

Na zasadnutiach komisií sú diskutované aj metodické podnety a otázky z aplikačnej praxe daňových poradcov, ktorí nie sú členmi komisií. Podmienkou je, aby podnety nečlenov boli spracované v písomnej podobe v predpísanej štruktúre a odprezentované na zasadnutí za ich osobnej, resp. on-line účasti.



Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

MLK pre DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Témou posledných zasadnutí komisie sú aktuálne otázky a podnety týkajúce sa **nového systému tzv. rýchlych riešení / opatrení rýchlej nápravy „QUICK FIXES“**. Podľa platnej smernice Rady EÚ 2018/1910 a vykonávacieho nariadenia Rady EÚ 2018/1912 sa má nová úprava štyroch rýchlych riešení DPH s účinnosťou od 1. 1. 2020 uplatňovať v oblasti zjednodušenia a zjednotenia režimu call-off stock, reťazových obchodov (priradovanie prepravy), IČ DPH ako hmotnopráv-

nej podmienky oslobodenia dodania tovaru do iného ČŠ, a v oblasti preukazovania oslobodenia pri preprave tovaru medzi ČŠ pri intra-komunitárnych dodaniach (nové dôkazné povinnosti). Opatrenia Quick Fixes, schválené v októbri 2018 na európskej úrovni Radou Ecofin, boli do našej legislatívy implementované s účinnosťou od 1. januára 2020.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK pre DAŇ Z PRÍJMOV PO

Jednou z posledných diskutovaných tém bola kapitalizácia pohľadávky, resp. transformácia záväzku spoločnosti na vlastné imanie v nadväznosti na nové pravidlá zavedené úpravou Obchodného zákonníka, ktorými sa s účinnosťou od 1. januára 2018 zaviedol pojem kapitálový fond z príspevkov (KFP) a možnosť jeho vytvárania a otázky týkajúce sa daňovej uznateľnosti hodnoty peňažných a nepeňažných príspevkov vložených do kapitálových fondov a momentu zahrnutia týchto príspevkov do daňových výdavkov.

Na programe zasadnutí bola aj diskusia k podnetom z praxe týkajúcich sa vybraných otázok zlúčenia spoločností v reálnych hodnotách, praktických problémov, ktoré vyvstávajú pri stanovení základu dane a vyčíslovaní základu dane u stálej prevádzkarne, ktorá nie je účtovnou jednotkou, problematiky digitálnej platformy ako stálej prevádzkarne, problematiky mikrodaňovníka, zdaňovania tzv. interim dividend, v oblasti transferového oceňovania, konečného príjemcu a preukazovacích povinností.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK pre DAŇ Z PRÍJMOV FO

Na posledných zasadnutiach komisie sa diskutovali problematika zdanenia príjmu za prácu zamestnancov FO s trvalým alebo prechodným pobytom v Rakúsku pracujúcich pre slovenskú spoločnosť v období pandémie z domu na území Rakúska tzv. homeoffice v Rakúsku vzhľadom na novú legislatívu v Rakúsku od 1. januára 2020, a tiež praktické otázky týkajúce sa potvrdení o daňovej rezidencii, mzdového účtovníctva vedeného vo vzťahu k zamestnancom slovenskej spoločnosti vykonávajúcich prácu mimo územia SR, vydávania potvrdení o zaplatení dane v SR, a ďalšie, a otvorili tému daňového režimu v nadväznosti na novoprijatú rakúsku legislatívu,

ktorá od 1. 1. 2020 ukladá preddavkovú povinnosť slovenským zamestnávateľom zamestnávajúcich slovenských občanov/zamestnancov s trvalým pobytom v Rakúsku.

Dlhodobu sú diskutované aj metodické otázky týkajúce sa oslobodenia ostatných príjmov z príležitostných činností, daňovej rezidencie, zdaňovania príjmov konateľov vs členov dozorných a správnych orgánov spoločností, preklasifikácie príjmov konateľov, zdaňovanie nepeňažných benefitov zamestnancov, aktuálne otázky týkajúce sa rekreačných poukazov.

Vedúca: PhDr. Lúbia Dumitrescu

MLK pre ÚČTOVNÍCTVO

Diskutovali sa metodické podnety z praxe týkajúce sa postupu účtovania viacúčelových a jednocúčelových poukazov v nadväznosti na novú právnu úpravu v zákone o DPH k poukazom (vouchers), spôsobu zaúčtovania výnosov z tzv. moderných RE-PO obchodov s povinnosťou kúpy ekvivalentného finančného aktíva realizovaných bankami a finančnými inštitúciami, mož-

nosti započítania pohľadávky z vkladu do kapitálového fondu z príspevkov. Dlhodobu diskutovanou témou je stanovenie okamihu účtovania o pohľadávke z titulu úrokov z omeškania (príslušenstva k pohľadávke) u veriteľa.

Vedúci: Mag. Branislav Kováč

MLK pre SPRÁVU DANÍ

Okrem pripomienkovania pripravovanej legislatívy v oblasti správy daní sa komisia na svojich zasadnutiach venovala problematike správy daní a nového zákona o finančnej správe účinného od 1. júla 2019, dokazovania a rozsahu povinnosti dokazovania daňového subjektu a správcu dane v daňovom konaní, otázkam týkajúcich sa najmä daňovej kontroly, súvisiaceho dokazovania počas daňovej kontroly, dokazovania vo vyrubovacom konaní, dokazovania po vrátení veci odvolacím orgánom alebo súdom na ďalšie konanie. Témou zasadnutí

boli aj možnosti vykonávania zaručenej konverzie daňovými poradcami a otázke sankčných úrokov pri zadržanom nadmernom odpočte dane z pridanej hodnoty. Na poslednom zasadnutí sa komisia venovala problematikou otázkam v zákone č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19.

Vedúci: JUDr. Juraj Vališ

Najnovšou agendou metodicko-legislatívnych komisií je samozrejme daňová problematika a opatrenia v súvislosti s aktuálnou situáciou so šírením pandémie COVID-19.

Zo života SKDP



Diskusné stretnutie so zástupcami MF SR

Dňa 8. apríla a 7. mája prebehli diskusné stretnutia medzi zástupcami MF SR a daňovými poradcami. Veľmi si vážime, že v časoch, kedy sa opatrenia prijímajú veľmi rýchlo a pri maximálnom pracovnom vyťaženi zamestnancov MF SR si našli čas aj na odbornú diskusiu s cieľom pripraviť právne predpisy v spolupráci s odborníkmi z praxe. ■



Diskusné stretnutie so zástupcami MH SR

Plánované máme aj diskusné stretnutie medzi zástupcami MH SR a daňovými poradcami. Odborná diskusia bola venovaná najmä opatreniam na podporu oživenie ekonomiky počas pandémie, ale aj právnym úpravám do budúcnosti, ktoré by napr. znížili administratívnu záťaž ako aj nepriamym formám pomoci. ■

Slávnostné odovzdanie osvedčení a zloženie sľubu do rúk prezidenta

Slovenská komora daňových poradcov prijala do svojich radov 21 nových daňových poradcov. V stredu 15. januára 2020 privítal nových členov, úspešných absolventov náročných písomných a ústnych odborných skúšok, Jozef Danis, prezident komory. Slávnostné odovzdanie osvedčení a zloženie sľubu do rúk prezidenta sa uskutočnilo za prítomnosti zamestnancov kancelárie.

Tohtoročné písomné [odborné skúšky](#) sa konali 6. decembra 2019 v Bratislave a preverili znalosti uchádzačov v oblasti daní, účtovníctva, obchodného práva a súvisiacich predpisov spomedzi 40 uchádzačov. Ústnu časť skúšky úspešne zložilo 21 najlepších dňa 17. decembra.



V mene prezídia a vedenia Komory všetkým novým členom Slovenskej komory daňových poradcov srdečne blahoželáme a želáme veľa úspechov! ■

UPOZORNENIE: skúšky v nadchádzajúcom termíne jún 2020 sa konať nebudú.

Koordináčné stretnutie

V dňoch 9. a 10. februára sa konalo stretnutie SKDP so zástupcami Ministerstva financií SR, Finančnej správy SR a Úradu pre vybrané hospodárske subjekty zamerané na medzinárodné zdaňovanie. Cieľom stretnutia bolo vymedziť rámce a možnosti ďalšej spolupráce najmä pri identifikovaní problémových právnych úprav a problémov v aplikačnej praxi a vyjadriť spoločný záujem a vôľu rozvíjať spoluprácu. Účastníci sa zhodli na potrebe vzájomnej diskusie o odborných otázkach v oblasti daňovej legislatívy sa dohodli, že vyvinú maximálne úsilie, aby aj v budúcnosti prebiehala medzi nimi vzájomná komunikácia.

Na základe tohto stretnutia SKDP predložila partnerom návrh Kódexu komunikačnej platformy, ktorý za hlavný účel komunikačnej platformy definuje diskusiu o právnych predpisoch v daňovej a účtovnej oblasti, najmä o:

- výklade a aplikačných problémoch súvisiacich s právnymi predpismi v daňovej a účtovnej oblasti ako aj ich vhodnom riešení;
- návrhoch metodických opatrení, usmernení alebo obdobných predpisov, ktorých účelom je zamedziť nezrovnalostiam alebo zjednotiť aplikačnú prax; prípadne aj o
- návrhoch legislatívnych zmien ■



KORONA: mimoriadna situácia – mimoriadne opatrenia

Veríme, že sa Vám darí zvládať súčasnú mimoriadnu situáciu a prajeme najmä veľa zdravia Vám, Vaším kolegom a rodinným príslušníkom.

Už 16. 3. o 10:00 sa prezident SKDP Jozef Danis a viceprezidentka SKDP Miriam Galandová zúčastnili na prvej telekonferencii pracovnej skupiny MF SR zameranej na plánované opatrenia v súvislosti s COVID-19.

V rámci rozhovoru boli vyzvaní čo najskôr pripraviť materiál obsahujúci návrh opatrení. V spolupráci najmä s vedúcimi metodicko-legislatívnych komisií a členmi prezídia boli v ten istý deň aj odovzdané.

Niektoré z týchto návrhov sú súčasťou zákona o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej

nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 („Corona zákon“), ktorý Ministerstva financií SR pripravilo v súvislosti s pandemiou COVID-19.

Aj po tomto prvom „balíku opatrení“ zostali naši zástupcovia so zástupcami Ministerstva financií SR v pravidelnom kontakte a spolupracovali aj na príprave ďalšieho návrhu zákona. Zaslali sme spolu.... návrhov a podnetov. ■

29. septembra 2020
Daňová kontrola v praktických súvislostiach

KONFERENCIA

Ing. M. Bošková (daň. poradkyňa), JUDr. Pavol Nad' (sudca)

www.akademiaDP.sk

Nový web

V uplynulých dňoch ste bezpochybné zaregistrovali oznam na našej webovej stránke o spustení nového webového portálu www.skdp.allio.sk.

! Každý daňový poradca má možnosť prihlásiť sa (zostali v platnosti prihlasovacie údaje aké ste používali doposiaľ resp. údaje vám budú doručené) a spravovať svoje vlastné identifikačné údaje.

Zároveň sme pre Vás pripravili aktualizovanú záložku so vzorovými dokumentmi, ktoré môžete využiť pri svojej činnosti. Veríme,

že keď si preklikáte jednotlivé dostupné sekcie, nájdete tam množstvo informácií, ku ktorým ste doposiaľ nemali prístup (napr.

počítanie kreditov či vystavené faktúry vo Vašom konte). Odborná databáza aktuálne prebieha ešte úpravami.

PRACOVNÉ PRÁVO - AKTUALITY A NOVINKY
(CYKLUS 4 WEBINÁROV)

1. Koronavírus a možnosti zamestnávateľa - novela Zákonníka práce
2. Nelegálne zamestnávanie a živnosťníci
3. Vysielanie zamestnancov - zmeny účinné od júla 2020
4. Ako sa pripraviť na kontrolu z inšpektorátu práce

www.akademiaDP.sk

Vzorové dokumenty pre potreby daňových poradcov

Prezídium SKDP schválilo 15. októbra 2019 pre potreby všetkých daňových poradcov modelový dokument „**Program vlastnej činnosti zameranej proti legalizácii príjmov z trestnej činnosti a financovania terorizmu.**“

Predložený dokument je modelovým dokumentom, ktorý vypracovala SKDP ako pracovnú pomôcku pre svojich členov - daňových poradcov, ktorí sú povinnými osobami v zmysle zákona č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Daňový poradca, ako povinná osoba v zmysle tohto zákona, je povinná písomne vypracovať a aktualizovať program vlastnej činnosti zameranej proti legalizácii a financovaniu terorizmu s ohľadom na vlastnú organizačnú štruktúru a predmet činnosti tak, aby jeho obsah a zameranie umožňovali povinnej osobe a jej zamestnancom plniť povinnosti zamerané proti legalizácii a financovaniu terorizmu vyššie uvedeného zákona. Veríme, že

Vzorové dokumenty pre kanceláriu daňového poradcu



modelový dokument Vám pomôže túto povinnosť si splniť. Prezídium na zasadaní 7. apríla 2020 schválilo „**Manuál OČTK**“ s názvom Postavenie daňového poradcu pri niektorých postupoch orgánov činných v trestnom konaní.

! UPOZORNENIE: Všetky vzorové dokumenty nájdete po prihlásení sa do Vášho účtu v sekcii VZOROVÉ DOKUMENTY.

Zasadanie prezídia SKDP

Dňa 7. apríla 2020 zasadalo prezídium SKDP, ktoré prijalo materiál „Manuál OČTK“, ktorý upravuje postup a odporúčania pre daňových poradcov v prípadoch komunikácie s orgánmi činnými v trestnom konaní. Materiál má odporúčací charakter (pre členov SKDP je dostupný v sekcii Vzorové dokumenty na novej webovej stránke – po prihlásení do konta daňového poradcu).

Okrem iných otázok sa najrozsiahlejšia diskusia týkala najmä opatreniami v súvislosti s COVID-19. V tejto súvislosti prijalo prezídium rozhodnutie, že budú Valnému zhromaždeniu SKDP predložené na schválenie:

- zníženie počtu kreditov za rok 2020
- odpustenie členského za rok 2021.



PRE ČLENOV SKDP:

„na najbližšom zasadaní VZ SKDP navrhujeme zníženie počtu kreditov za rok 2020 a odpustenie členského na rok 2021, aby sme zmiernili nepriaznivý dopad obmedzení v čase pandémie na kolegov.“ Prezídium SKDP

skdp.sk

Vydavateľ:

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

ISSN 2644-688X



9 772644 688012