

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Matej Kačaljak,
doc. JUDr. Ing. PhD.

Trusty (zverenecké fondy) ako transparentné entity?

Mgr. Ján Vajcík

**O jednej daňovej anomálii pri zlúčení
materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti**

JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCCA, FCI Arb.

**Index daňovej spoľahlivosti – Efektívny motivačný
nástroj alebo nezákonný inštitút?**

Ing. Mgr. Dorota Vojtková
Mgr. Filip Richter

Charakter palivových kariet na účely DPH

Judikát

Iný zásah orgánu verejnej správy

Judikát

Pochybnosti správcu dane

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

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCCA, FCIArb.

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 52

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**– tajomník SKDP
0903 544 902, tajomnik@skdp.sk**Ing. Lucia Cvenegrošová** – koordinátor
daňovej metodiky pre oblasť dane
z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664,
sprava_databaz@skdp.sk**Ing. Lucia Mihoková** – koordinátor
daňovej metodiky pre oblasť
DPH a správu daní
0905 221 031, metodika@skdp.sk**Tlač:****Objednávky na odber
tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293Cena tlačenej verzie: 10 €,
cena on-line verzie 0,- €
ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

31. 8. 2022

Dátum vydania: 15. 9. 2022

Príhovor**Pavol Nad'**

predseda NSS SR

Vážené čitateľky a vážení čitatelia, dovoľte mi, aby som Vás ako člen redakčnej rady srdečne pozdravil. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov sa pomaly približuje k tretiemu výročiu svojej existencie. V rukách už máte tretie tohtoročné číslo pozostávajúce znovu z príspevkov na rôzne témy „osvetľujúce“ zákutia problematiky daní, ich správy a jej súdnej kontroly správnymi súdmi a Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky.

Žiada sa v prvom rade uviesť, že hneď od počiatku vydávania bulletinu, počnúc pilotným číslom 1/2020 boli zaznamenané a neustále rastú pozitívne ohlasy na jeho obsah, štruktúru, charakter príspevkov. Členovia redakčnej rady, medzi ktorých patrím, si dávajú veľmi záležať na výbere každej jednotlivéj témy, ktorou Vás chceme osloviť. Nosnými kritériami pre zaradenie príspevkov do bulletinu je pritom tematická aktuálnosť, kvalita a potenciál článku, recenzie, judikátu, či iného odborného materiálu. Ide pritom o požiadavku pozitívne ovplyvniť znalosti čitateľov v oblasti daní a aj kvalitu výkonu verejnej správy, alebo vyvolať odbornú diskusiu, polemiku k zvolenej téme. Pevne verím, že sa nám zatiaľ naše zámery daria a za Vašu spätnú väzbu Vám v mene celej redakčnej rady úprimne ďakujem.

Aj číslo 3/2022 ktoré Vám teraz predkladáme, sčasti reaguje na požiadavky praxe v oblasti daní, ale zároveň v inej časti so znalosťou problematiky zo strany autorov vniká do priestoru právnej vedy v oblasti daní. Daná charakteristika príspevkov sa vzťahuje na všetky, ktoré do Bulletinu SKDP zaradíme, v tomto čísle počnúc článkom doc. JUDr. Ing. Mateja Kačaljaka, PhD. na tému „Trusty (zverenecké fondy) ako transparentné entity?“. Aj článok JUDr. Ing. Miriam Galandovej, LL.M., FCCA, PhD. na tému Index daňovej spoľahlivosti, a tiež ďalšie príspevky v tomto čísle dotvárajú spektrum tém rezonujúcich v právnej teórii i praxi v súčasnom období.

S potešením Vám zároveň oznamujem, že judikatúra Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý začal svoju rozhodovaciu činnosť 1. augusta 2021, je už naplno rozbehnutá aj vo sfére daní tvoriacej najpočetnejšiu agendu správneho súdnictva na Slovensku.

Aj v tomto čísle bulletinu sme zaradili dva judikáty NSS SR majúce potenciál výrazne prispieť k ústavnosti a zákonnosti rozhodovacej činnosti daňových orgánov i správnych súdov. Právna ochrana pred správnym súdom týkajúca sa iného zásahu orgánov verejnej správy (§ 252 - § 263 SSP) je pokračovaním právnej témy z predchádzajúceho čísla bulletinu. Rovnako otázka pochybností správcu dane upravená predovšetkým v § 46 ods. 5 daňového poriadku je témou stále vysoko aktuálnou a Vám predkladaný ďalší judikát k tejto problematike reaguje na pochybenie správcu dane v procesnom postupe oznamovania pochybností daňovému subjektu.

Záverom mi dovoľte zhrnúť horeuvedené konštatovania tým, že ak som považoval za potrebné uviesť v tomto príhovore dôležité hodnotiace kritériá pre možnosť zaradenia príspevkov do bulletinu, bolo to preto, aby ste mali aj Vy hlboké presvedčenie, že našim úprimným záujmom je uverejňovať také informácie, ktoré adresátom pomôžu.

Prajem Vám veľa zdravia, osobných úspechov aj energie do neľahkej práce v prospech ľudí našej krajiny a právnej stability správy vecí verejných. ■

Hlavné témy

- 4** **Trusty (zverenecké fondy) ako transparentné entity?** Matej Kačaljak, doc. JUDr. Ing. PhD.
- 9** **O jednej daňovej anomálii pri zlúčení materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti** Mgr. Ján Vajcík
- 20** **Index daňovej spoľahlivosti – Efektívny motivačný nástroj alebo nezákonný inštitút?** JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCCA, FCI Arb.
- 25** **Charakter palivových kariet na účely DPH** Ing. Mgr. Dorota Vojtková, Mgr. Filip Richter
- 37** **Iný zásah orgánu verejnej správy** Judikát
- 41** **Pochybnosti správcu dane** Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	48
Zo života SKDP	50

Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu tajomnik@skdp.sk alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné 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. Nevyžiadaný rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.
UPOZORNENIE: Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá prelať, 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.

Trusty (zverenecké fondy) ako transparentné entity?



Matej Kačaljak,
doc. JUDr. Ing. PhD.

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.

Článok sumarizuje principiálne východiská, ktoré by bolo vhodné zohľadniť pri skúmaní daňového režimu trustov (zvereneckých fondov) tak z hľadiska vnútroštátnych predpisov upravujúcich daň z príjmov, ako aj z hľadiska aplikácie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Úvod

Trust, resp. v slovenskej právnej terminológii „zverenecký fond“¹ je inštitút, ktorý nie je upravený v slovenskom právnom poriadku. To súčasne neznamená, že by slovenský právny poriadok inštitút trustu nepoznal. Z fulltextového vyhľadávania v elektronickej Zbierke zákonov je viditeľné, že s pojmom zverenecký fond pracuje zákon o automatickej výmene informácií o finančných účtoch² a jeho vykonávacia vyhláška³, ale pomerne prekvapivo ho obsahoval aj zákon o uznávaní odborných kvalifikácií.⁴

V slovenskom právnom prostredí je možné sa s inštitútom trustu stretnúť primárne v kontexte daňového plánovania, kde úplne abscentuje akákoľvek referencia na trusty, či už v zákonoch, alebo v usmereniach Finančnej správy. Pôstoje k trustom

v praxi sa tak líšia, pričom je možné sa stretnúť aj s názormi, že trusty sa približujú transparentným entitám (minimálne pre daňové účely).

Ambíciou tohto článku je preto pri-niesť sumár niektorých základných principiálnych východísk pre posudzovanie daňového režimu trustov. Tieto budú vychádzať z právnej podstaty inštitútu trustu, všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov platných na Slovensku a zakotvených v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZoDP“), ako aj z poznatkov dostupnej literatúry.⁵

V rámci štruktúry článku bude primárne venovaná pozornosť dvom hlavným aspektom zdaňovania príjmov (z) trustov, konkrétne otázke subjektu a otázke objektu. Následne bude vnútroštátny kon-

text doplnený perspektívou zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a napokon bude venovaná pozornosť otázke pozície trustov ako nástrojov agresívneho daňového plánovania a formulovania vhodnej legislatívnej, prípadne praktickej odozvy. S ohľadom na malú rozpracovanosť tejto témy v spisbe si však tento článok nená-rokuje ambíciu vyčerpávajúco pokryť všetky podstatné aspekty a mnohé z problémov tak nevyhnutne ostanú len naznačené ako podnety pre ďalšie príspevky.

K PRÁVNEJ POVAHE TRUSTU VO VŠEOBECNOSTI

Základným východiskom pre ustálenie daňového režimu trustu je pochopenie jeho právnej podstaty. Tú je pomerne ťažké rámcovať, keďže právna úprava v jednotlivých štátoch sa rôzni a vyskytujú sa tak

1 Pre účely tohto článku bude používaný skôr pojem „trust“ jednoducho z dôvodu, že je v praxi viac vžitý. Je však možné rozumne predpokladať, že akékoľvek legislatívne a iné oficiálne texty budú v budúcnosti pracovať s pojmom „zverenecký fond“ a teda časom sa zažije aj tento slovenský ekvivalent.

2 Zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov

3 Vyhláška Ministerstva financií SR č. 446/2015 Z. z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti preverovania finančných účtov oznamujúcimi finančnými inštitúciami

4 Zákon č. 293/2007 Z. z. v znení zákona č. 560/2008 Z. z. Dôvodom prítomnosti termínu zverenecký fond bolo, že v prílohe č. 3 daného zákona obsahujúcej zoznam študijných odborov s osobitnou štruktúrou bol za štát Lichtenštajnsko uvedený odbor Správca zvereneckých fondov. Predmetný zákon už bol medzičasom zrušený a nahradený zákonom č. 422/2015 Z. z. o uznávaní dokladov o vzdelaní a o uznávaní odborných kvalifikácií a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý už uvedený termín neobsahuje. Je to však vhodná ilustrácia toho, že inštitút trustu môže mať v rôznych jurisdikciách úplne inú tradíciu a tým aj inú povest.

5 Tu je nutné podotknúť, že slovenská právna spisba na tému trustov je pomerne chudobná a pre porovnanie je možné pozorovať, že v Českej republike sa akademické diskusie zintenzívnili až v reakcii na zavedenie inštitútu zvereneckého fondu do českého právneho poriadku. Pre stručný prehľad zdrojov viď KATKOVČIN, M. *Perspectives of use of a trust fund as a form of investment under legal and economic conditions of the financial market in the Slovak Republic*. Bratislava Law Review, 2018, 2(2), 149–154. <https://doi.org/10.46282/blr.2018.2.2.111> a tam citovaná literatúra.

formy trustu, ktoré sa blížia korporátnemu charakteru ako aj také, kde je trust rýdzo obligačnoprávny.⁶ Určité spoločné znaky je možné vyabstrahovať z Haagskeho dohovoru⁷, kde však práve otázka právnej subjektivity adresovaná nie je.

Spoločnou črtou v obidvoch prípadoch však je, že zriadením trustu dochádza k právnemu oddeleniu majetku zriaďovateľa trustu (angl. *Settlor*) a k jeho prevodu na iný subjekt, ktorý s týmto majetkom bude nakladať vo vlastnom mene. V prípade korporátneho charakteru trustu sa potom vlastníkom majetku stáva priamo trust, kde v jeho mene koná tzv. správca trustu (angl. *Trustee*) a v prípade obligačnoprávneho charakteru trustu sa „vlastníkom“ majetku stáva tento správca trustu.

Už vo vzťahu k tejto spoločnej črte vyvstáva problém pri zosúladovaní konceptu prechodu titulu k majetku podľa tradičných *common law* konceptov s konceptom vlastníctva podľa slovenského práva. Konkrétne, v zmysle článku 2 Haagskeho dohovoru medzi spoločné znaky trustov patrí, že určitý majetok bol „zverený do ovládania (angl. *under the control*) správcovi trustu“ a že „titul k majetku trustu znie na meno správcu trustu“. Súčasne tento uvádza, že majetok trustu „nie je súčasťou majetkovej podstaty správcu trustu.“⁸

Tradičné civilnoprávne poňatie vlastníctva vychádzajúce ešte z rímsko-právnej tradície však pracuje so súhrnom prvkov zahŕňajúcich právo majetok držať, užívať, požívať jeho plody a úžitky a nakladať s ním⁹. Je evidentné, že pri truste je minimálne oslabené právo správcu trustu majetok trustu užívať a požívať jeho plody a úžitky (a je limitované iba na jeho nárok na odmenu za výkon funkcie správcu trustu) a prípadne môže byť ďalej z vôle zriaďovateľa obmedzené právo správcu trustu majetkom disponovať. To, ako bude rozvedené nižšie, otvára

Základným východiskom pre ustálenie daňového režimu trustu je pochopenie jeho právnej podstaty. Tú je pomerne ťažké zarámčovať, keďže právna úprava v jednotlivých štátoch sa rôzni a vyskytujú sa tak formy trustu, ktoré sa blížia korporátnemu charakteru ako aj také, kde je trust rýdzo obligačnoprávny.

otázky či je možné na správcu trustu v civilnoprávnom poňatí nahliadať ako na vlastníka majetku v truste a teda aj ako daňovníka vo vzťahu ku príjmom generovaným týmto majetkom.¹⁰

Napriek vyššie uvedenému, je to správca trustu, ktorý disponuje absolútnymi právami so zvereným majetkom nakladať, opatrovať ho a v súlade s podmienkami úkonu, ktorými bol trust zriadený poskytovať benefity z tohto majetku tzv. beneficiantom (angl. *Beneficiaries*). V takom prípade dochádza k plneniu (ako samostatnému právnemu úkonu) zo strany trustu, resp. správcu trustu vo vzťahu k beneficiantovi. Rovnaké platí aj v prípade zrušenia trustu, kde spravidla nedochádza automaticky k prechodu majetku na zriaďovateľa, resp. beneficiantov priamo pôsobením príslušného zákona, ale kreuje sa iba záväzok trustu, resp. správcu trustu daný majetok previesť.

Napokon, za výkon tejto profesionálnej správy majetku trustu prináleží správcovi trustu odmena (buď dohodnutá, alebo obvyklá).

V ďalších permutáciách vstupujú permenné v podobe okruhu beneficiantov

a oprávnenia správcu trustu tento okruh meniť (nie však ľubovoľne, ale v súlade s podmienkami stanovenými v úkone, ktorým je trust zriadený a v súlade so zákonnými požiadavkami na odbornú starostlivosť správcu trustu) a tiež oprávnenia zriaďovateľa a beneficiantov trust zrušiť (v prípade zriaďovateľa sa používa pojem „odvolať“). Tieto otázky však nie sú úplne relevantné pre určenie právneho povahy trustu vo všeobecnosti (a teda ani základného daňového režimu, ktorému by trust, resp. plnenia z neho mali podliehať), ale môžu byť relevantné pre identifikovanie prípadných znakov agresívneho daňového plánovania a aktiváciu pravidiel proti zneužitiu.

Z vyššie uvedeného je tak možné na začiatok ustáliť, že právne trust nepredstavuje úplne transparentný koncept, keďže bez ohľadu na to, či mu je priznaná právna subjektivita, vždy dochádza k skutočnému prevodu „vlastníctva“ majetku zvereného do trustu a aj s tým spojenému prevodu dispozičných práv k danému majetku. Bez ohľadu na odpoveď na otázku, kto je vlastníkom majetku v truste, nesporné je, že právna väzba zriaďovateľa aj beneficiantov k danému majetku je po dobu trvania trustu pretrhnúť.

PRÍJEM (Z) TRUSTU Z HĽADISKA VNÚTROŠTÁTNEHO PRÁVA

Pri stanovovaní daňového režimu príjmu (z) trustu je tak vo svetle vyššie uvedeného formulovať prvé dva relevantné závery. Trust by v zásade mal byť považovaný za daňovníka v zmysle § 2 písm. a) ZoDP, ak mu je priznaná právna subjektivita. Trust, ktorý nemá sám právnú subjektivitu nemôže byť daňovníkom v dôsledku aplikácie § 2 písm. a) ZoDP *a contrario*.

Za daňovníka vo všeobecnosti môže byť považovaný správca trustu (či už ako fyzická osoba alebo právnická osoba), minimálne

6 Pozoruhodné v tomto kontexte je, že v Českej republike je akademická obec rozdelená aj v náhľade na to, či zverenecký fond podľa českého práva má právnú subjektivitu. Viď bližšie TICHÝ, L.: *Vlastnictví bez vlastníka v českém svěřenském fondu (skica na margo trustu v českém právu)*, *Bulletin advokacie* č. 3/2020, str. 18-24. a reakcia RONOVSÁ, K. – PIHERA, V. *K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech*, *Bulletin advokacie* č. 7-8/2020, str. 44-47.

7 Haagsky dohovor z 1. júla 1985 o rozhodnom práve uplatniteľnom na trusty a o ich uznávaní. Dostupné online: <https://www.hcch.net/en/instruments/conventions/full-text/?cid=59>

8 V *common law* svete nie je anomáliou, že určitý subjekt môže mať viacero samostatných majetkových podstát, prípadne že určitá majetková podstata existuje sama o sebe a len voči nej niekto vykonáva dispozičné úkony. Viď bližšie RONOVSÁ, K. – PIHERA, V. *K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech*, *Bulletin advokacie* č. 7-8/2020, str. 44-47.

9 Slov-lex. Tezaurus slovenského práva. Vlastnícké právo [Online] <https://www.slov-lex.sk/zoznam-tezauror/-/tezaurus/koncept/-SK-tezauror-1-1-koncepty-198>

10 Pre porovnanie, český NOZ v § 1448 ods. 3 výslovne uvádza, že „Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěřenský správce; majetek ve svěřenském fondu však není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno.“

vo vzťahu ku jeho vlastným aktivitám a jeho majetku, ale je pochopiteľne namieste sa pýtať, či môže byť daňovníkom aj vo vzťahu k majetku v truste, keďže s ním disponuje vo vlastnom mene a teda aj poberá príjmy. Aj keby sme však ustálili, že správca trustu je daňovníkom *per se*, naďalej ostáva osobitnou otázkou, či príjem z majetku v truste je možné stotožniť s príjmom správcu trustu a teda byť jeho predmetom dane (viď nižšie).

Na tomto základe je potom možné testovať aj prípadnú daňovú rezidenciu trustu podľa § 2 písm. d) a e) ZoDP. Praktický problém môže nastať v prípade, ak má trust viacero správcov nachádzajúcich sa na geograficky odlišných miestach. V prípade, ak by trust mal právnu subjektivitu, problém s určovaním rezidencie by mal byť viazaný len na hľadanie jeho registrovaného sídla, prípadne miesta skutočného vedenia. V prípade, ak by trust právnu subjektivitu nemal, bude pravdepodobne nutné skúmať, či jednotliví správcovia nakladajú všetci s celým majetkom trustu, alebo je nakladanie do určitej miery delené. Reálnejší sa zdá byť predpoklad, že majetok je rozdelený medzi jednotlivých správcov s ohľadom na to, že hmotný majetok sa buď bude fyzicky nachádzať v určitom teritóriu, prípadne bude podliehať registrácii (napr. v katastri nehnuteľností, v evidencii motorových vozidiel, lodí, či lietadiel) s uvedením konkrétnej osoby, alebo bude vedený ako pohľadávka konkrétnej osoby (napr. pohľadávka voči banke z bežného účtu). Daňová rezidencia daného konkrétneho správcu by potom mala byť relevantná aj vo vzťahu k príjmom generovaným daným majetkom.¹¹

Rovnako je možné postulovať, že plnenie či už v prospech trustu, alebo zo strany trustu v prospech inej osoby bude možné klasifikovať ako príjem v zmysle § 2 písm. c) ZoDP, keďže z právneho hľadiska pôjde o plnenie,

t.j. o prevod vlastníctva majetku medzi dvomi samostatnými subjektmi.

Podstatne zložitejšou otázkou však je, ako má byť klasifikovaný príjem prijatý trustom, prípadne vyplácaný z trustu a teda, či tento príjem je predmetom dane v zmysle ZoDP.

Primárne je nutné sa pozastaviť nad všeobecnou definíciou predmetu dane podľa § 2 písm. b) ZoDP, ktorým je „príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka“. S ohľadom na predpoklad, že majetok v truste bude primárne generovať pasívne príjmy, je možné uvažovať o aplikácii časti vety „z nakladania s majetkom daňovníka“.

Interpretačný problém tu nastáva práve pri pojme „majetok daňovníka“, kde pri truste bez právnej subjektivity je nutné vyriešiť, či tento majetok je „majetkom správcu trustu“. Tu je teoreticky možné uvažovať pri aplikácii daného ustanovenia v alternatívach nasledovne

- Ak by sme pojem „majetok daňovníka“ vykladali tak, že ide o „majetok, ku ktorému má daňovník vlastnícke právo“¹², tak by bolo s ohľadom na vyššie uvedenú diskusiu možné dospieť k záveru, že príjem z majetku v truste nie je predmetom dane správcu trustu práve preto, že správca trustu nemá vlastnícke právo k majetku v truste. Dôsledkom by potom bolo, že by daný príjem na Slovensku nebol zdanený vôbec, keďže by nebolo možné identifikovať daňovníka, od ktorého by mala byť daň vybratá.¹³
- Ak by sme uvažovali s voľnejšou interpretáciou, kde tento pojem vykladáme ako „majetok, ku ktorému správca trustu uskutocňuje vo vlastnom mene dispozičné úkony“ (t.j. bez väzby na koncept vlastníckeho práva), tak by v prvom kroku príjem majetku trustu bez právnej subjektivity bol považovaný za príjem, ktorý je predmetom dane správcu trustu.¹⁴

Nateraz si dovoľím ponechať otvorený

záver, ktorá z interpretácií by mala mať prednosť. Dovoľím si len podotknúť, že s ohľadom na to, že druhá z alternatív vedúca k zdaneniu je menej intuitívna, do istej miery ide proti gramatickému zneniu danej normy a proti tradičnému poňatiu vecných práv na Slovensku (t.j. jej obhájenie je náročnejšie v kontexte štandardných výkladových prístupov a ústavných princípov vzťahujúcich sa na daňové právo), nebolo dosiaľ možné badať ambíciu Finančnej správy túto otázku uchopiť a pokúsiť sa obhájiť pozíciu vedúcu k zdaneniu príjmov trustov na Slovensku.

Z vyššie uvedeného je tak možné vyvodiť čiastkový záver, že ide o nedostatok súčasnej úpravy v ZoDP, ktorá je primárne produktom civilnoprávnej tradície a s konceptmi *common law* nevyhnutne „zápasí“.¹⁵ Ak má Slovenská republika záujem na zdanení príjmov z majetku trustu, zdá sa vhodné túto nejednoznačnosť odstrániť úpravou § 2 písm. b) ZoDP, keďže nie som presvedčený o tom, že k alternatíve vedúcej k zdaneniu je možné sa jednoducho dopracovať výkladom.

Napriek vyššie uvedenému, ak správne predpokladám, že zdanenie príjmov trustov na Slovensku je stavom želaným (minimálne z pohľadu rozpočtových príjmov), pre účely ďalšieho textu a rozvinutia ďalšej argumentácie budem pracovať s alternatívou, kde je príjem trustu bez právnej subjektivity identifikovaný ako predmet dane správcu trustu.

Za takého predpokladu je v prípade príjmu prijatého trustom v zásade možné vnímať dve kategórie príjmu:

- Tou prvou je majetok nadobudnutý od zriaďovateľa (prípadne iných osôb) v súvislosti so zriadením trustu a tvorbou jeho majetkovej podstaty. Pri tomto druhu príjmu je vo všeobecnosti možné predpokladať bezodplatný charakter plnenia. Zriaďovateľ (ani iná osoba) v dô-

11 Pre porovnanie, Baker dospieva k rovnakému záveru, že vždy musí existovať subjekt, ktorý je daňovníkom príjmu z trustu (či už trust samotný, alebo jednotliví správcovia), prihovára sa však ako k elegantnejšiemu riešeniu ku všeobecnému nahliadaniu na trust ako k samostatnému subjektu s daňovou subjektivitou (pre účely uplatnenia medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia). Viď bližšie BAKER, P. The application of the convention to partnerships, trusts and other, non-corporate entities. GTC Review, 2002, 2. 1., s. 16

12 Pre porovnanie, pri vymedzovaní pojmu obchodný majetok § 2 písm. m) ZoDP výslovne odkazuje na koncept vlastníctva, čo naznačuje, že ZoDP s týmto konceptom aktívne pracuje.

13 Tu je nutné podotknúť, že tento záver platí aj v prípade aplikácie zrážkovej dane podľa § 43 ZoDP, kde nejde o samostatnú daň, ale len o spôsob výberu dane, t.j. naplnenie všetkých prvkov daňovoprávneho vzťahu (subjekt, objekt, základ, sadzba) sa testuje aj pri tomto spôsobe výberu dane a ak absentuje vymedzenie subjektu podliehajúceho dani, nemal by ani príjem podliehať zdaneniu.

14 V prospech tejto alternatívy svedčí skôr jeden formalistický argument, ktorý je v podstate v kontraste s pozíciou v predchádzajúcej poznámke. Ak totiž správca trustu uskutocňuje úkony vo vzťahu k majetku trustu vo vlastnom mene, je to tento správca trustu, ktorý je uvedený aj v príslušných evidenciách (vrátane bankových evidencií a zoznamov spoločníkov a akcionárov spoločností vyplácajúcich dividendy). V praxi teda v prvom kroku vyplácajúci subjekt (napr. pre účely uplatnenia zrážkovej dane podľa § 43 ZoDP) nevie, že plní na majetkovú podstatu „bez vlastníka“, ale vie jednoznačne identifikovať, že plní k rukám konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby.

15 Ako už bolo uvedené vyššie, *common law* literatúra túto otázku vôbec nevníma ako problém (viď *supra* 11) ale aj preto je potom náročnejšie jej závery bez ďalšieho preberať do nášho právneho prostredia

sledku samotného vkladu nezískava nárok na žiadne protiplnenie z trustu, ani nijaký majetkový podiel na truste. Z toho je potom možné vyvodit', že takýto úkon zodpovedá príjmu nadobudnutému darovaním, ktorý nie je predmetom dane v zmysle § 3 ods. 2 písm. a) a § 12 ods. 7 písm. b) ZoDP.

- Tou druhou je príjem generovaný majetkom v truste, ktorý môže mať rôzne formy v závislosti od samotného majetku, t.j. nájom, úroky, dividendy, licenčné poplatky. Vo všeobecnosti je možné predpokladať, že by išlo skôr o pasívne príjmy (hoci teoreticky je možné uvažovať aj nad tým, že by v majetku trustu bol celý podnik, v praxi budú také situácie asi vzácné a skôr by ten podnik bol prevádzkovaný samostatnou právnickou osobou, ktorej podiel by bol predmetom majetku trustu). Rozhodujúcim pre určenie kategórie príjmu pre účely dane z príjmov už by však mal byť príjem samotný a nemalo by byť relevantné, že jeho príjemcom je trust (s výnimkou právnej subjektivity trustu, kde bude relevantné, či pôjde o príjem fyzickej osoby, alebo právnickej osoby). S ohľadom na pasívny charakter príjmu je tiež možné predpokladať, že jeho zdanenie bude mať formu dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ZoDP.

V prípade príjmu prijatého od trustu je relevantný charakter právneho vzťahu medzi trustom a beneficiantom. S prihliadnutím na historický účel trustu (zabezpečenie rodiny) je možné do istej miery predpokladať, že prevažujúcimi právnymi vzťahmi budú bezodplatné plnenia (t.j. dary) zo strany trustu v prospech beneficianta¹⁶. V takom prípade by išlo o plnenie nepodliehajúce dani z príjmov v zmysle § 3 ods. 2 písm. a) alebo § 12 ods. 7 písm. b) ZoDP.¹⁷ Tu je možné sa pozastaviť aj nad tým, že pri prijatí plnenia beneficiantom zo strany trustu ide vo všeobecnosti o príjem, o ktorý sa daný beneficiant nijako nepričinil (t.j. príjem nemá pôvod ani v činnosti ani v nakladaní s majetkom beneficianta). Ide o zjav-



V prípade príjmu prijatého od trustu je relevantný charakter právneho vzťahu medzi trustom a beneficiantom. S prihliadnutím na historický účel trustu (zabezpečenie rodiny) je možné do istej miery predpokladať, že prevažujúcimi právnymi vzťahmi budú bezodplatné plnenia (t.j. dary) zo strany trustu v prospech beneficianta.

nú nedokonalosť znenia ZoDP, lebo *stricto sensu* by príjem nadobudnutý darovaním nikdy nemohol podliehať dani z príjmov už v dôsledku aplikácie § 2 písm. b) ZoDP a ust. § 3 ods. 2 písm. a) alebo § 12 ods. 7 písm. b) ZoDP by boli v tomto ohľade obsolentné.

Je tu však nutné pripustiť, že v praxi môžu nastať situácie, kde trust bude uskutočňovať určité plnenie (či už v prospech beneficianta alebo inej osoby) ako odplatný úkon. V takom prípade bude opäť nutné skúmať ekonomickú podstatu plnenia z trustu (napr. splnenie záväzku z poskytnutej služby, z nadobudnutia majetku, atď.), ktorá by určovala aj jeho daňový režim a je možné, že by išlo o príjem, ktorý by bol predmetom dane. Opäť, skutočnosť, že plnenie by bolo z majetku trustu by v zásade mala byť irelevantná pre určenie daňového režimu takého príjmu.

Ako záver z vyššie uvedeného vyplýva, že pri prvom priblížení by prakticky nemalo byť relevantné, že trust je príjemcom určitého príjmu, resp. že určitý príjem má pôvod v plnení z trustu. Na plnenia do, resp. z trustu by malo byť nahliadané ako na akékoľvek iné plnenia medzi samostatnými právnymi subjektmi a primárne by mal byť posudzovaný charakter plnenia. *Per se* by teda nemal byť trust a priori posudzovaný ako transparentná entita pre daňové účely.

Tento záver môže byť modifikovaný až

s prihliadnutím na špecifické okolnosti pri uplatnení pravidiel proti zneužitiu, čo bude predmetom rozboru v ďalšom texte.

Je tu napokon nutné vnímať situáciu, kde z podnetu zriaďovateľa trustu dôjde k jeho odvolaniu a teda k spätnému prevodu majetku trustu na zriaďovateľa. Hoci opäť pôjde prakticky o bezodplatný prevod, nie je možné sa úplne jednoznačne prikloniť k záveru, že by tu išlo o titul ekvivalentný darovaniu. Trust, resp. správca trustu totiž majetok prevádza na zriaďovateľa preto, že mu táto povinnosť vyplýva z úkonu, ktorým bol trust zriadený, prípadne zo všeobecných predpisov regulujúcich trusty v príslušnej jurisdikcii.

Z toho potom podľa môjho názoru vyplýva, že v tejto špecifickej situácii [možnej prakticky iba pri tzv. odvolateľnom (angl. *revocable*) truste] by malo ísť u zriaďovateľa trustu o príjem podliehajúci dani podľa § 2 písm. b) ZoDP ako príjem z nakladania s majetkom daňovníka (kde daňovník, zriaďovateľ trustu, najprv určitý majetok vloží do trustovej štruktúry a následne ho z nej vyberie potom, ako v truste dôjde k jeho zhodnoteniu). Pri príjme fyzickej osoby by tento príjem mal spadať do kategórie predmetu dane z ostatných príjmov podľa § 8, keďže táto jediná kategória predstavuje len demonštratívny výpočet príjmov spadajúcich do tejto kategórie a v rámci *numerus clausus* výpočtov v ostatných kategóriách sa príjem zriaďovateľa pri odvolaní trustu nenachádza.

Základom dane by v zmysle pravidiel v § 8 ods. 2 ZoDP mal byť čistý príjem, t.j. prírastok majetku, ktorý nastal v čase medzi prevodom majetku do trustu a jeho spätným prevodom v dôsledku odvolania.

Aj v tomto špecifickom prípade je ťažké dospieť k záveru, že na trust by malo byť nahliadané ako na transparentnú entitu, keďže by to vyžadovalo nezohľadnenie minimálne dvoch právnych úkonov (vloženie majetku do trustu a spätný prevod), na čo však chýba jednoznačný právny základ. Aj procesne by ignorovanie (daňovo) právnej subjektivity trustu viedlo k nutnosti spätne prehodnocovať daňové základy zriaďovateľa potom, ako dôjde k odvolaniu trustu. Daňové dôsledky by navyše napriek

¹⁶ Tu je hodné podotknúť, že v tomto „základnom“ režime je úplne legitímne, ak aj na zriaďovateľa trustu bude nahliadané ako na „obyčajného“ beneficianta, keďže naozaj môžu nastať situácie, kde sa zriaďovateľ ocitne v okruhu subjektov „odkázaných“ na podporu z trustu. Malo by byť naopak na správcovi dane identifikovať (a preukázať), že taká situácia je dôsledkom aplikácie postupov agresívneho daňového plánovania a podľa toho aplikovať príslušné pravidlá proti zneužitiu (viď nižšie).

¹⁷ Pri zohľadnení historického účelu trustu je totiž diskutovaná situácia ekvivalentná prevodu majetku na „spolahlivého člena rodiny“, ktorý na seba prevezme morálny záväzok sa postarať o ostatných členov. Za takých okolností v praxi ani nie je dôvod spochybňovať klasifikáciu súvisiacich príjmov ako sériu darovaní. V prípade trustov tendencia takýto záver spochybňovať vyplýva skôr z toho, že tieto sa často stávajú nástrojom schém agresívneho daňového plánovania (a boli tak aj verejne propagované), čím bol historický účel trustov vo verejnej mienke zatlačený do úzadia.

dotatočnej komplexnosti neboli výrazne odlišné od režimu, kde by trustu (daňovo) právna subjektivita priznaná bola a teda by sa pri zdaňovaní postupovalo v súlade s predchádzajúcimi odsekmi.¹⁸

S ohľadom na vyššie uvedené sa teda nezdá správne ani želateľné, aby boli v rámci základného režimu príjmy z majetku vloženého do trustu zdaňované či na strane zriaďovateľa trustu, alebo u beneficentov.

PRÍJEM (Z) TRUSTU Z HĽADISKA MEDZINÁROD- NÝCH ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Prvou relevantnou otázkou je, či môže byť trust entitou oprávnenou na aplikáciu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Literatúra sa tu prikláňa k záveru, že to možné je s argumentom, že by mal byť zahrnutý do pojmu „osoba“ v článku 3 ods. 1 písm. a) bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia založených tak na OECD Modelovej zmluve ako aj na OSN Modelovej zmluve („Modelové zmluvy“) ako „iné združenia osôb“ (angl. *other body of persons*).¹⁹ Baker tu pripomína, že táto otázka by vlastne nemala vyvolávať kontroverzie, keďže ak by nebola subjektivita priznaná priamo trustu, túto subjektivitu by mal mať sám správca trustu.²⁰

Rovnako, ani pri určovaní rezidencie trustu by buď mala byť sledovaná rezidencia trustu podľa článku 4 ods. 2 Modelových zmlúv ako „osoby inej ako fyzickej“, ak by bola trustu priznaná samostatná subjektivita pre daňové účely, prípadne podľa článku 4 ods. 1 Modelových zmlúv, ak by bola posudzovaná skôr rezidencia správcu trustu.

Problematickou otázkou je tu primárne aplikácia klauzuly v článku 4 ods. 1 Modelových zmlúv, podľa ktorej za rezidenta sa považuje len osoba, ktorá podlieha (globálnemu) zdaneniu v zmluvnom štáte. Odlišné závery vo vzťahu k možnosti uplatniť bilaterálnu

zmluvu na trust tak vyplývajú z toho, či určí tá jurisdikcia podrobuje príjmy generované majetkom v truste zdaneniu (či už priamo na úrovni trustu ako samostatnej daňovo právnej entity, alebo na úrovni správcu trustu)²¹.

Po naplnení vyššie uvedených kritérií by však následne nemala skutočnosť, že trust je príjmom určitého príjmu, mať vplyv na klasifikáciu tohto príjmu, či uplatnenie osobitných článkov bilaterálnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Pozoruhodné v tomto kontexte je, že v zásade sa pripúšťa, že aj trust môže byť považovaný za skutočného vlastníka príjmu pre účely aplikácie článkov 10, 11 a 12 Modelových zmlúv. OECD Komentár²² napríklad výslovne uvádza, že „*kde správcovia neviazaného [angl. discretionary] trustu²³ nedistribuuju dividendy vyplatené trustu v danom období, títo správcovia trustu [...] (resp. trust, ak je považovaný za samostatného daňovníka) môžu byť považovaní za skutočného vlastníka príjmu [...] aj keď ich príslušné právo upravujúce trusty ich za skutočného vlastníka nepovažuje*“.

Sporné situácie vo svete tu potom ne-



Sporné situácie vo svete tu potom nenastávajú vo vzťahu k principiálnym právnym otázkam, či sa bilaterálna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia môže aplikovať vo vzťahu k trustu *per se*, ale vo vzťahu ku skutkovým otázkam, či konkrétny trust disponuje potrebnou mierou diskrecie, aby mohol byť považovaný za skutočného vlastníka príjmu.

nastávajú vo vzťahu k principiálnym právnym otázkam, či sa bilaterálna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia môže aplikovať vo vzťahu k trustu *per se*, ale vo vzťahu ku skutkovým otázkam, či konkrétny trust disponuje potrebnou mierou diskrecie, aby mohol byť považovaný za skutočného vlastníka príjmu.²⁴

Na druhej strane, pri platbách z trustu sa literatúra prikláňa skôr k záveru, že tieto by mali spadať pod článok 21 Modelových zmlúv (Ostatný príjem)²⁵ s dôsledkom, že taký príjem by mal byť zdaňovaný len v štáte rezidencie beneficenta ako príjemcu. Aj tento všeobecný záver však môže mať svoje modifikácie, napríklad pri zvereneckých fondoch podľa českého NOZ existujú rozumné argumenty, prečo by tieto príjmy mohli spadať pod článok 10 (Dividendy) zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Českou republikou.²⁶

Z vyššie uvedeného tak vyplýva, že trust by nemal byť a priori diskvalifikovaný ani z aplikácie bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Opäť však platí, že aj tento záver môže byť modifikovaný pri uplatnení pravidiel proti zneužitiu.

PRÍJEM (Z) TRUSTU Z HĽADISKA PRAVIDIEL PROTI ZNEUŽITIU

Hoci je možné ako všeobecné závery formulovať, že *per se* by trusty nemali podliehať zásadne odlišnému daňovo právnemu režimu, môžu existovať skutkové okolnosti ktoré tieto prakticky znegujú.

V prvom rade je nutné stručne spomenúť, že vyššie uvedené závery môžu byť modifikované pravidlom prevahy obsahu nad formou v § 3 ods. 6 prvá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov („**Daňový poriadok**“). Je možné predpokladať, že aplikácia tohto pravidla bude pomerne vzácna, nie je ju však

18 Z hľadiska príjmovej stránky rozpočtu je tento pohľad dokonca „výhodnejší“, keďže masa majetku v truste môže teoreticky narást' aj o príjmy, ktoré by inak boli oslobodené, prípadne by podliehali výhodnejšej sadzbe dane (napr. pri dividendách).

19 Supra 8

20 Ibid.

21 Viď bližšie napr. PREBBLE, J. Trusts and Double Taxation Agreements. *eJTR*, 2004, 2: 192.

22 Bod 12.1 a súvisiaca poznámka pod čiarou komentára k článku 10 OECD Modelovej zmluvy, edícia 2017. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, 2019 <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

23 Neviazaný (angl. *discretionary*) trust je druh trustu, kde správca trustu disponuje voľnou úvahou, o.i. vo vzťahu k tomu, či určitým beneficentom vyplatí akýkoľvek benefit z majetku trustu.

24 Viď napr. MANZITTI, A. Trust recognised as a “person”, but fails to get treaty benefits [Online] <https://www.europeantax.blog/post/102g6rv/trust-recognised-as-a-person-but-fails-to-get-treaty-benefits>

25 Supra 8, s. 19

26 Oznámenie č. 238/2003 Z. z. v konečnom dôsledku však túto otázku budú musieť v prvom rade vyriešiť české súdy a následne by ideálne túto klasifikáciu mal akceptovať slovenský správca dane a umožniť započítanie uhradenej dane na prípadnú daňovú povinnosť na Slovensku.

možné úplne vylúčiť. Pôjde napríklad o situácie, keď bude zo skutkových okolností zjavné, že trustová štruktúra existuje „len na papieri“, popritom faktickú kontrolu nad majetkom v truste si v plnej miere ponechá zriaďovateľ.

Častejšie je však skôr možné uvažovať nad aplikáciou všeobecného pravidla proti zneužitiu²⁷ podľa § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku. Práve trust môže predstavovať jeden z prvkov, ktorý v určitej štruktúre nebude mať ekonomickú podstatu (tzv. subjektívny test) a súčasne jeho zapojenie do štruktúry bude smerovať k popretiu predmetu a účelu určitého daňového pravidla (tzv. objektívny test). Hlavným rozdielom oproti uplatneniu pravidla prevahy obsahu nad formou bude najmä to, že z faktických okolností bude zjavné, že správca trustu / trust skutočne disponuje zvereným majetkom (t.j. že došlo nielen k právnemu, ale aj k faktickému prevodu majetku).

Stále však môže z faktických okolností vyplývať, že primárny (historický) účel trustu nebude naplnený (resp. bude úplne popretý). Jedným z indikátorov môže byť, keď bude zriaďovateľ trustu súčasne jeho jediným beneficiantom a teda štruktúra bude vo svojej podstate kruhová. Z daňového hľadiska potom môže viesť k naplneniu kritérií objektívneho testu, ak bude táto kruhová štruktúra slúžiť len na

preklasifikovanie inak zdaniteľného príjmu (úroky, licenčné poplatky, dividendy) na príjem nepodliehajúci dani (bezodplatné plnenie z trustu v prospech beneficianta).²⁸ V každom prípade, ustálenie záveru o naplnení objektívneho a subjektívneho testu bude zležať od individuálnych skutkových okolností každého trustu a primárne bude dôkazné bremeno ležať na správcovi dane.²⁹

Napokon, je možné uvažovať aj nad aplikáciou CFC pravidiel podľa § 17k ZoDP a § 51h ZoDP. Ich uplatnenie však komplikuje skutočnosť, že pri trustoch sa spravidla nepredpokladá existencia základného imania, hlasovacích práv, či podielu na zisku. Preto pri CFC pravidlách pre právnické osoby podľa § 17k ZoDP na klasifikovanie trustu ako CFC slovenskej právnickej osoby bude potrebné naplnenie jedného z uvedených kritérií vyvozovať skôr so skutkových okolností, čo môže byť náročné.³⁰

Pri CFC pravidlách pre fyzické osoby podľa § 51h ZoDP je situácia obdobná, no dikcia zákona priamo nabáda k testovaniu skutočnej kontroly, t.j. práva „rozhodovať o nakladaní s majetkom spoločnosti alebo subjektu a s výnosom z tohto majetku“.

Pri absencii skutkových okolností smerujúcich k opaku je tu potom vo všeobecnosti možné argumentovať, že predpoklad skutočnej kontroly bude výrazne oslabený v prí-

pade, ak beneficianti trustu budú odlišní od osoby zriaďovateľa a kde pôjde o neviazaný (angl. *discretionary*) a neodvolateľný (angl. *irrevocable*) trust.

Aj pri konštatovaní naplnenia kritérií pre klasifikáciu trustu ako kontrolovanej zahraničnej osoby však bude kľúčové určenie, či majetok v truste generoval príjmy v spojení so zapojením funkcií a rizík (podľa § 17k ods. 6 ZoDP), resp. či daný majetok v truste bol spojený s personálnym vybavením a priestorovým vybavením (podľa § 51h ods. 3 písm. c) ZoDP)³¹. Autentický trust spravovaný profesionálnym správcom by v zásade nemal mať problém naplnenie vyššie uvedených kritérií preukázať (osobitne, ak pôjde o pasívne príjmy, kde nároky na materiálne a personálne kapacity vo všeobecnosti nie sú tak extenzívne).

Pri všetkých vyššie uvedených pravidlách je dôsledkom ich aplikácie *de facto* vnímanie trustu ako transparentnej entity. Toto vnímanie však nie je paušálne, ale práve vtedy a len vtedy, ak je konštatované naplnenie kritérií pre uplatnenie pravidiel proti zneužitiu.

Z vyššie uvedeného potom vyplýva záver, že možnosti správcu dane sú v podstate dostatočné, aby tento dokázal efektívne odlišiť *bona fide* trusty od trustových štruktúr založených s cieľom agresívneho daňového plánovania. Potrebu prípadnej precíziácie úpravy bude musieť ukázať až aplikačná prax. ■

Príspevok je výstupom z projektu VEGA 1/0485/21.

Trust slovenské právo výslovne neupravuje, hoci trustové štruktúry sú rozšírené aj na Slovensku. Pri uplatnení všeobecných princípov daňového práva na Slovensku by trusty *per se* nemali byť vnímané ako transparentné entity, ale súčasne z existujúcej úpravy nie je možné jednoznačne vyvodiť ako (a či vôbec) by príjmy generované majetkom v truste mali byť na Slovensku zdanené a zásah zákonodarcu sa zdá vhodný. Trusty by *a priori* nemali byť diskvalifikované ani z aplikácie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Ak však skutkové okolnosti konkrétneho prípadu odôvodnia aplikáciu pravidiel proti zneužitiu, najmä pravidla prevahy obsahu nad formou, všeobecného pravidla proti zneužitiu a CFC pravidiel, závery môžu byť odlišné.

Použitá literatúra:

1. BAKER, P. The application of the convention to partnerships, trusts and other, non-corporate entities. GIRC Review, 2002, 2. 1.
2. KATKOVCIN, M. *Perspectives of use of a trust fund as a form of investment under legal and economic conditions of the financial market in the Slovak Republic*. Bratislava Law Review, 2018, 2(2), 149–154. <https://doi.org/10.46282/blr.2018.2.2.111> a tam citovaná literatúra.
3. MANZITTI, A. Trust recognised as a “person”, but fails to get treaty benefits [Online] <https://www.europeantax.blog/post/102g6ry/trust-recognized-as-a-person-but-fails-to-get-treaty-benefits>
4. MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. Bulletin SKDP. 2/2020, s. 18-22
5. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, 2019 <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
6. PREBBLE, J. Trusts and Double Taxation Agreements. *eJTR*, 2004, 2: 192.
7. RONOVSÁ, K. – PIHERA, V. *K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech*, Bulletin advokacie č. 7-8/2020, str. 44-47.
8. SZAKÁCS, A. Výmena informácií na účely správy daní. Bulletin SKDP. 1/2021, s. 15-23
9. TICHÝ, L.: *Vlastnictví bez vlastníka v českém svěřenském fondu (skica na margo trustu v českém právu)*, Bulletin advokacie č. 3/2020, str. 18-24.

27 Vid' napr. MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. Bulletin SKDP. 2/2020, s. 18-22

28 Obzvlášť, ak by vyplácanie takéhoto príjmu vykazovalo znaky pravidelnosti, čo by tiež indikovalo, že trust nie je neviazaný (*discretionary*).

29 Zdá sa prakticky nevyhnutné, že správca dane bude musieť využiť nástroje medzinárodnej výmeny informácií. Vid' bližšie SZAKÁCS, A. Výmena informácií na účely správy daní. Bulletin SKDP. 1/2021, s. 15-23 a tam citovanú literatúru.

30 Opäť, pozícia pre správcu dane môže byť marginálne jednoduchšia, ak bude zriaďovateľ trustu súčasne jediným beneficiantom.

31 Pre zjednodušenie tu pracujeme s trustom zriadenom v štáte, ktorý je na „whitelist“ podľa § 2 písm. x) ZoDP.

O jednej daňovej anomálii pri zlúčení materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti



Mgr. Ján Vajcík

Autor je členom metodicko-legislatívnej komisie pre účtovníctvo, metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov právnických osôb, metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov fyzických osôb, metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní ako aj metodicko-legislatívnej komisie pre daň z pridanej hodnoty, clo a spotrebné dane. Aktuálne pracuje v poradenskej skupine AVENIAS Tax & Legal.

Zlúčenie materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti je jedným zo spôsobov zefektívnenia riadenia a financovania podnikateľskej činnosti. Ak sa zlúčenie uskutočňuje s odstupom času od akvizície, reálna hodnota kapitálovej účasti v dcérskej spoločnosti sa spravidla líši od jej účtovnej hodnoty. V závislosti od ocenenia kapitálovej účasti v nástupnickej dcérskej spoločnosti takéto zlúčenie môže viesť k daňovej anomálii spočívajúcej v dvojitom zdaňovaní alebo naopak v dvojitom uplatnení položiek znižujúcich základ dane.

Úvod

Predmetom tohto príspevku je poukázanie na jednu daňovú anomáliu¹ pri vertikálnom zlúčení dvoch obchodných spoločností v situácii, keď sa materská spoločnosť zlučuje do svojej dcérskej spoločnosti.

Tento typ zlúčenia sa v odbornej terminológii označuje aj ako „zlúčenie nadol“ alebo anglickým výrazom „downstream merger“.

Hoci zásada daňovej neutrality nie je inherentnou súčasťou národného práva v oblasti dane z príjmov, v prípade podnikových kombinácií legislatívny vývoj v Slovenskej republike (SR) ako aj v iných členských štátoch Európskej únie (EÚ) by mal smerovať k „normálnemu“ stavu, v ktorom daňové subjekty – právnické osoby zúčastnené na zlúčení alebo inej podnikovej kombinácii legitímne daňovú neutralitu očakávajú.² Inými slovami, zjednodušene vyjadrené, pokiaľ dochádza k zdaneniu oceňovacieho

rozdielu pri precenení majetku spoločnosti zanikajúcej zlúčením na reálnu hodnotu, toto zdanenie by sa malo zrkadlovo premietnuť do zvýšenia daňovej hodnoty majetku u nástupnickej spoločnosti.

Odchýlka od tohto stavu na účely našej reflexie bude predstavovať anomáliu: situáciu, keď tomu tak v dôsledku slovenskej právnej úpravy nie je.

Existujúci problém slovenskej právnej úpravy na ktorý poukážeme sa týka situácií, keď reálna hodnota kapitálovej účasti v dcérskej spoločnosti je odlišná od jej účtovnej hodnoty vykazovanej v súvahe materskej spoločnosti a táto dcérska spoločnosť je právnym nástupcom materskej spoločnosti v dôsledku zlúčenia.

Komplikácie pri posúdení z pohľadu dane z príjmov právnickej osoby pramenia z požiadavky Zákona o účtovníctve (ZoÚ)^{4,5} na ocenenie všetkých zložiek majetku a záväzkov úč-

- 1 Pojem „anomália“ vo svojom všeobecnom jazykovom význame znamená iregularita, nepravidelnosť, odchýlka od normálneho stavu.
- 2 Zásadu daňovej neutrality podnikových kombinácií upravuje **SMERNICA RADY 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi** (kodifikované znenie) (ďalej aj „**Smernica o zlúčeníach**“). Touto smernicou sú členské štáty EÚ viazané, pokiaľ ide o právnú úpravu situácií, keď sa na podnikovej kombinácii zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov EÚ. Pokiaľ však Smernica o zlúčeníach bola implementovaná do národného práva a národné právo obsahuje rovnakú právnú úpravu pre vnútroštátne ako aj cezhraničné podnikové kombinácie, je možné argumentovať, že výklad národného práva by mal reflektovať zásadu neutrality podľa Smernice o zlúčeníach aj v prípade vnútroštátnych podnikových kombinácií. Porov. náš komentár nižšie v časti Reflexia k prípadu: možný opravný výklad a legislatívny vývoj de lege ferenda.
- 3 Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („**Zákon o účtovníctve**“ alebo „**ZoÚ**“).
- 4 Materská spoločnosť je ako účtovná jednotka zanikajúca zlúčením povinná preceniť na reálnu hodnotu aj kapitálovú účasť v dcérskej spoločnosti, do ktorej sa zlučuje. Uvedená požiadavka celoplošného ocenenia všetkých položiek majetku a záväzkov reálnou hodnotou je upravená v § 27 ods. 1 písm. c) ZoÚ: „**Ku dňu ocenenia [...] sa jednotlivé zložky majetku alebo záväzkov alebo súbor rovnorodých zložiek majetku alebo súbor rovnorodých zložiek záväzkov oceňujú takto: [...] v obchodných spoločnostiach alebo v družstvách zanikajúcich bez likvidácie³⁸⁾ reálnou hodnotou, [...]**“.
- 5 Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúci v systéme podvojného účtovníctva („**Postupy účtovania**“ alebo „**PÚ**“).

tovej jednotky zanikajúcej zlúčením reálnou hodnotou, na ktorú primerane nereflektuje právna úprava goodwillu vznikajúceho pri zlúčení v ustanoveniach Postupov účtovania (PÚ) a Zákona o dani z príjmov (ZDP)^{6,7}.

Daňová anomália pri zlúčení nadol sa môže prejaviť v závislosti od ocenenia kapitálovej účasti v dcérskej spoločnosti dvojakým spôsobom: (1) v podobe dvojitého zdaňovania alebo (2) v podobe dvojitého uplatnenia položiek znižujúcich základ dane.

Aby sme mohli problematiku zrozumiteľne uchopiť, budeme ju v našom príspevku ilustrovať na zjednodušenom príklade s dvoma rôznymi scenármi ocenenia kapitálovej účasti.

Príklad je podrobený analýze výlučne v rovine technických aspektov účtovania a daňového posúdenia. Na účely zjednodušenia sa predpokladá, že zlúčenie má legitímne komerčné dôvody a nie je nástrojom na zníženie alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti.

V príspevku sformulujeme daňové posúdenie scenárov podľa gramatického výkladu daňového práva *de lege lata*, t.j. aktuálne platných a účinných právnych predpisov (právny stav v čase písania príspevku – august/september 2022) a zamyslíme sa nad možnosťou opravného výkladu a právnou úpravou *de lege ferenda*, ktorú tvorca právnych predpisov a zákono-

darca pravdepodobne zamýšľal, ale neprejavila sa dôsledne v znení právnych predpisov.

Ilustratívny príklad zlúčenia nadol s dvoma scenármi ocenenia kapitálovej účasti

Východisková situácia

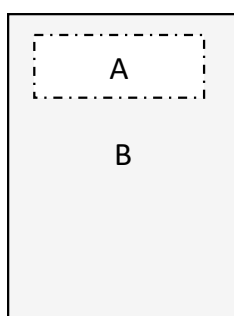
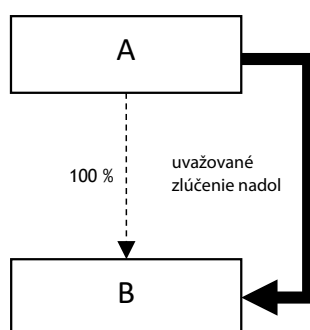
Spoločnosť A je 100-percentným spoločníkom spoločnosti B, vlastní 100-percentný podiel na základnom imaní (ZI) a hlasovacích právach spoločnosti B. Spoločnosť B vykonáva hlavnú prevádzkovú činnosť a jej majetok tvoria najmä nehnuteľnosti. Spoločnosť A je holdingovou spoločnosťou, ktorej majetok tvorí kapitálová účasť v spoločnosti B. Obe spoločnosti majú právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným (s.r.o.) a sídlo v Slovenskej republike. S odstupom času sa z dôvodu požiadavky zjednodušenia riadenia podnikateľskej činnosti skupiny a sprehľadnenia financovania rozhodne o zlúčení nadol: spoločnosť A má zaniknúť zlúčením do spoločnosti B, ktorá sa stane právnym nástupcom spoločnosti A. Schematické znázornenie východiskovej situácie a zamýšľaného cieľového stavu je obsiahnuté v Obr. 1.

Obr. 1: Východisková situácia a zamýšľaný cieľový stav

Východisková situácia

Cieľový stav

Komentár:



Spoločnosť A vlastní 100-percentný podiel na ZI spoločnosti B.

V procese zlúčenia nadol ($A+B=B$) spoločnosť A zanikne a B sa stane jej právnym nástupcom.

Východiskové ilustratívne súvahy spoločnosti A (materskej spoločnosti) a spoločnosti B (dcérskej spoločnosti) pred zlúčením zobrazuje Tab. 1 a Tab.2.

Tab. 1: Východisková súvaha spoločnosti A (materská spoločnosť)

Aktíva		Pasíva	
Finančná investícia v B	100	Vlastné imanie (VI)	40
		Závazky	60
	<u>100</u>		<u>100</u>

Tab. 2: Východisková súvaha spoločnosti B (dcérska spoločnosť)

Aktíva		Pasíva	
Majetok (nehnuteľnosti)	200	Vlastné imanie	20
		Závazky	180
	<u>200</u>		<u>200</u>

6 Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („Zákon o dani z príjmov“ alebo „ZDP“).

7 Právna úprava daňového posúdenia goodwillu, ktorá je predmetom rozboru v tomto príspevku, je obsiahnutá v ustanovení § 17c ods. 3 písm. c) ZDP. V Postupoch účtovania je právna úprava obsiahnutá najmä v ustanoveniach § 26 a 37 PÚ.

Scenár 1

V Scenári 1 má finančná investícia vykazovaná v súvahe spoločnosti A pred zlúčením nižšiu účtovnú hodnotu pred precenením (100) ako je jej reálna hodnota (180). Kapitálová účasť v B bude teda precenená pred zlúčením (ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu⁸⁾) nahor o ilustratívnu sumu 80 jednotiek.

Zobrazenie súvah v procese zlúčenia v Scenári 1

Zobrazenie procesu zlúčenia v Scenári 1 je ilustrované v tabuľkovej forme súvah nižšie v Tab.3 a v Tab. 4.

Tab. 3: Ilustratívna súvaha zanikajúcej spoločnosti A pred zlúčením a po precenení na reálnu hodnotu

Aktíva		Pasíva	
Finančná investícia v B	$100 + 80 = 180$	Vlastné imanie	$40 + 80 = 120$
		Závazky	$60 + / - 0 = 60$
	<u>180</u>		<u>180</u>

Pozn.: pozri účtovný prípad č. A1 v Tab. 5

Tab. 4: Ilustratívna súvaha nástupníckej spoločnosti B (po zlúčení - agregácia súvah B+A, eliminácia finančnej investície a vlastného imania B - zaúčtovanie goodwillu, úprava goodwillu)

Aktíva		Pasíva	
Majetok (nehnutelnosti)	$200 + 0 = 200$	Vlastné imanie	$20 + 120 - 20 - 80 = 40$
Finančná investícia	$0 + 180 - 180 = 0$	Závazky	$180 + 60 = 240$
Goodwill	$(180 - 20) - 80 = 80$		<u>280</u>
	<u>280</u>		<u>280</u>

Pozn.: pozri účtovný prípad č. B1, B2, B3 a B4 v Tab. 6

Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v Scenári 1

Spoločnosť A

Tab. 5: Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v spoločnosti A ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu zlúčenia

Číslo a popis účtovného prípadu	strana Má dať (MD)	strana Dať	Suma	Referencia na ustanovenia právnych predpisov
(A1) Precenenie kapitálovej účasti na reálnu hodnotu	061 - Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke	416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení*	80	§ 27 ods. 1 písm. c) ZoÚ § 26 ods. 1 písm. d) PÚ

*Poznámka: Ustanovenie § 26 ods. 1 PÚ upravuje účtovanie oceňovacích rozdielov rôznym spôsobom podľa druhov aktív a situácií. V danom prípade predpokladáme na účely zjednodušenia v Tab. 5 a Tab. 6 splnenie podmienok pre účtovanie na účte 416, t.j. spoločnosť A je mikro účtovnou jednotkou, na ktorú sa vzťahuje § 14 ods. 19 PÚ: spoločnosť A zaúčtovala obchodný podiel v obstarávacej cene pri prvotnom účtovaní a nemá na účely nášho príkladu v Scenári 1 povinnosť účtovať o zmene ocenenia podielu na základnom imaní v inej účtovnej jednotke. K analogickým záverom našej reflexie by sme však dospeli aj v prípade účtovania na účte 414 -Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov. Na účely zjednodušenia tiež abstrahujeme od problematiky účtovania odložených daní.

8 Rozhodný deň je definovaný v ustanovení § 69 ods. 6 písm. d) Zákona č. 513/1991 Zb. (Obchodný zákonník) v znení neskorších predpisov ako deň, od ktorého sa úkony zanikajúcej spoločnosti považujú z hľadiska účtovníctva za úkony vykonané na účet nástupníckej spoločnosti.

Spoločnosť B

Tab. 6: Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v spoločnosti B ku dňu otváracej súvahy (k rozhodnému dňu)

Číslo a popis účtovného prípadu	strana MD	strana Dal	Suma	Referencia na ustanovenia právnych predpisov
(B1) Doplnenie stavov pasívnych súvahových účtov o stavy pasívnych súvahových účtov zanikajúcej účtovnej jednotky: vlastné imanie, záväzky	701 – Začiatkový účet súvahový	príslušný účet VI, napr.: 411 – Základné imanie, 413 – Ostatné kapitálové fondy, a pod.	120 (=40+80) 40	§ 26 ods. 6 PÚ
		z toho osobitne: 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	80	§ 26 ods. 4 PÚ* *možnosť účtovať aj na iných účtoch účtovnej skupiny 41 alebo 42 podľa zmluvy o zlúčení
		príslušný účet záväzkov, napr.: 365 – Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom, 461 – Bankové úvery, a pod.	60	
(B2) Doplnenie stavov aktívnych súvahových účtov o stavy aktívnych súvahových účtov zanikajúcej účtovnej jednotky: finančná investícia, majetok	061 – Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke	701 – Začiatkový účet súvahový	180	§ 26 ods. 6 PÚ
(B3) Eliminácia finančnej investície a vlastného imania B - zaúčtovanie goodwillu*	015 - Goodwill	061 – Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke ⁹	180	§ 26 ods. 6 PÚ
	príslušný účet VI, napr.: 411 – Základné imanie, 413 – Ostatné kapitálové fondy, a pod.	015 - Goodwill	20	
(B4) Úprava goodwillu	416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení* * súvzťažný účet, na ktorý sa má úprava goodwillu zaúčtovať, Postupy účtovania výslovne neupravujú	015 - Goodwill	80	§ 37 ods. 12 písm. d) PÚ ⁹ pozn. pri účtovaní oceňovacieho rozdielu na účte 414 sa pri úprave prvotného goodwillu postupuje podľa § 37 ods. 12. písm. c) PÚ

* Poznámka: V aplikáčnej praxi je možné stretnúť sa s účtovnými medzi-zápismi na účet 252 – Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely. Ide o postup, ktorý predpokladá preúčtovanie finančnej investície z účtu 061 na účet 252. Pri takomto postupe by spoločnosť B preúčtovala obchodný podiel z účtu 061 na účet 252 a dočasne vykázala obchodný podiel na účte 252. Preúčtovanie finančnej investície z účtu 061 na účet 252 je možné považovať len za technický medzi-zápis pred vylúčením hodnoty obchodného podielu voči vlastnému imaniu nástupníckej účtovnej jednotky. V našom príklade pred zjednodušením predpokladáme, že v zmysle zmluvy o zlúčení nedochádza k vzniku vlastných obchodných podielov, a teda účtovanie na účte 252 nie je relevantné.

9 § 37 ods. 12 písm. d) PÚ: V účtovníctve nástupníckej účtovnej jednotky sa účtuje úprava hodnoty goodwillu alebo záporného goodwillu vykázaného v otváracej súvahe podľa § 26 o sumu [...] d) oceňovacieho rozdielu na účte 416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení v zanikajúcej účtovnej jednotke, ktorá sa vzťahuje na majetok nadobudnutý zanikajúcou účtovnou jednotkou odo dňa nadobudnutia podielu nástupníckou účtovnou jednotkou v zanikajúcej účtovnej jednotke alebo o sumu oceňovacieho rozdielu na účte 416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení, ktorá sa vzťahuje k zaniknutému podielu v nástupníckej účtovnej jednotke, [...]"

Scenár 2

V Scenári 2 má finančná investícia vykazovaná v súvahe spoločnosti A pred zlúčením vyššiu účtovnú hodnotu pred precenením (100) ako je jej reálna hodnota (70). Kapitálová účasť v B bude teda precenená pred zlúčením nadol o ilustratívnu sumu 30 jednotiek. Zobrazenie procesu zlúčenia je ilustrované v tabuľkovej forme súvah nižšie.

Zobrazenie súvah v procese zlúčenia v Scenári 2

Tab. 7: Ilustratívna súvaha zanikajúcej spoločnosti A pred zlúčením a po precenení na reálnu hodnotu

Aktíva		Pasíva	
Finančná investícia v B	$100 - 30 = 70$	Vlastné imanie	$40 - 30 = 10$
		Závazky	$60 + / - 0 = 60$
	<u>70</u>		<u>70</u>

Pozn.: pozri účtovný prípad č. a1 v Tab. 9

Tab. 8: Ilustratívna súvaha nástupníckej spoločnosti B (po zlúčení - agregácia súvah, eliminácia finančnej investície voči vlastnému imaniu, zaúčtovanie goodwillu, úprava goodwillu podľa § 37 ods. 12 PÚ)

Aktíva		Pasíva	
Majetok (nehnutelnosti)	$200 + 0 = 200$	Vlastné imanie	$20 + 10 - 20 + 30 = 40$
Finančná investícia	$0 + 70 - 70 = 0$	Závazky	$180 + 60 = 240$
Goodwill	$(70 - 20) + 30 = 80$		<u>280</u>
	<u>280</u>		

Pozn.: pozri účtovný prípad č. b1, b2, b3, b4 v Tab. 10

Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v Scenári 2

Spoločnosť A

Tab. 9: Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v spoločnosti A ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu zlúčenia

Číslo a popis účtovného prípadu	strana MD	strana Dal	Suma	Referencia na ustanovenia právnych predpisov
(a1) Precenenie kapitálovej účasti na reálnu hodnotu	565 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k finančnému majetku	096 – Opravné položky k dlhodobému finančnému majetku	30	§ 27 ods. 1 písm. c) ZoÚ § 26 ods. 1 písm. a) PÚ
	alternatívne, za určitých okolností*			
	414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov alebo 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	061 - Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke		§ 26 ods. 1 písm. c) a písm. d) PÚ

*Poznámka: Ustanovenie § 26 ods. 1 PÚ upravuje účtovanie oceňovacích rozdielov rôznym spôsobom podľa druhov aktív a situácií. V danom prípade, keďže reálna hodnota majetku je nižšia ako jeho účtovná hodnota, predpokladáme aplikáciu § 26 ods. 1 písm. a) PÚ, t.j. účtovanie precenenia nadol výsledkovo prostredníctvom opravných položiek. V prípade aplikácie § 26 ods. 1 písm. c) PÚ by mohlo byť odôvodnené účtovanie oceňovacieho rozdielu na účte 414 (pri oceňovaní podielov metódou vlastného imania). Za určitých výnimočných okolností, ak by neboli splnené podmienky pre účtovanie podľa § 26 ods. 1 písm. a) až c) PÚ, do úvahy prichádza účtovanie aj na účte 416. V odbornej literatúre je možné stretnúť sa s názorom, že v prípade účtu 416 „môže ísť o kladné rozdiely a vo výnimočných prípadoch aj o záporné rozdiely, t.j. táto položka môže mať kladný a vo výnimočných prípadoch aj záporný zostatok.“^{10,11} Eventualitu účtovania na účtoch vlastného imania (414, 416) uvádzame ako teoretickú alternatívu na účely technickej ilustrácie daňovej anomálie v Scenári 2. V praktickej situácii pri vyhodnotení postupu zaúčtovania oceňovacieho rozdielu vo vzťahu ku konkrétnemu prípadu a konkrétnym okolnostiam účtovnej jednotky je nevyhnutné konzultovať názor audítora, ktorý v konečnom dôsledku bude vyhotovovať správu podľa § 69 ods. 14 Obchodného zákonníka. Ďalej na účely zjednodušenia v našom príklade nepredpokladáme iné transakcie a abstrahujeme od výpočtu dane z príjmov. Účtovanie prostredníctvom výsledkového zápisu na účte opravných položiek by sa preto malo odzrkadliť po vykonaní závierkových operácií ako zníženie vlastného imania rovnako, ako sa prejaví zápis na strane MD účtu 414 alebo 416. Zjednodušené by sa malo teda precenenie finančnej investície nadol prejavíť znížením vlastného imania zanikajúcej spoločnosti tak ako je zobrazené v ilustratívnej súvahe vyššie v Tab. 7.

Spoločnosť B

Tab. 10: Zhrnutie vybraných účtovných prípadov v spoločnosti B ku dňu otváracej súvahy (k rozhodnému dňu)

Číslo a popis účtovného prípadu	strana MD	strana Dal	Suma	Referencia na ustanovenia právnych predpisov
(b1) Doplnenie stavov pasívnych súvahových účtov o stavy pasívnych súvahových účtov zanikajúcej účtovnej jednotky: vlastné imanie, záväzky	701 – Začiatkový účet súvahový	príslušný účet VI, napr.: 411 – Základné imanie, 413 – Ostatné kapitálové fondy, a pod.	10 (=40-30) 40	§ 26 ods. 6 PÚ
		z toho osobitne: 414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov alebo 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení	-30	§ 26 ods. 4 PÚ*
		príslušný účet záväzkov, napr.: 365 - Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom, 461 – Bankové úvery, a pod.	60	*v prípade účtu 416 možnosť účtovať aj na iných účtoch účtovej skupiny 41 alebo 42 podľa zmluvy o zlúčení
(b2) Doplnenie stavov aktívnych súvahových účtov o stavy aktívnych súvahových účtov zanikajúcej účtovnej jednotky: finančná investícia, majetok	061 – Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke	701 – Začiatkový účet súvahový	70	§ 26 ods. 6 PÚ
(b3) Eliminácia finančnej investície a vlastného imania B - zaúčtovanie goodwillu*	015 - Goodwill	061 – Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke	70	§ 26 ods. 6 PÚ
	príslušný účet VI, napr.: 411 – Základné imanie, 413 – Ostatné kapitálové fondy, a pod.	015 - Goodwill	20	
(b4) Úprava goodwillu *	015 – Goodwill	414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov alebo 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení* * súvzťažný účet, na ktorý sa má úprava goodwillu zaúčtovať. Postupy účtovania explicitne neupravujú	30	§ 37 ods. 12 písm. c), resp. d) PÚ

* K účtovnému prípadu (b4) pozri vyššie poznámka k Tab. 9.

Daňové posúdenie de lege lata

Pri daňovom posúdení oceňovacieho rozdielu a goodwillu v prípade vnútroštátnych zlúčení je potrebné obligatórne vychádzať najmä z ustanovení § 17c platného ZDP zobrazených v Tab. 11.

Tab. 11: Vybrané ustanovenia § 17c ZDP (právny stav august/september 2022)

Ustanovenie § 17c ZDP	Znenie
ods. 1 písm. a) OCEŇOVACÍ ROZDIEL	Základ dane daňovníka zrušeného bez likvidácie sa v zdaňovacom období, ktoré končí dňom predchádzajúcim rozhodnému dňu, ^{80b)} [...] <p>a) upraví o sumu vo výške oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev vykázanú podľa osobitného predpisu,¹⁾ ak tieto oceňovacie rozdiely nezahŕňujú do základu dane právny nástupca tohto daňovníka,</p>
ods. 1 písm. d)	Základ dane daňovníka zrušeného bez likvidácie sa v zdaňovacom období, ktoré končí dňom predchádzajúcim rozhodnému dňu, ^{80b)} [...] <p>d) zníži o rozdiel vo výške vytvorených opravných položiek podľa osobitného predpisu¹⁾ a opravných položiek, ktoré už boli zahrnuté do základu dane podľa § 20; súčasťou tohto rozdielu nie sú opravné položky k dlhodobému hmotnému majetku a dlhodobému nehmotnému majetku¹⁾</p>
ods. 2 písm. b)	Majetok a záväzky nadobudnuté právnym nástupcom od daňovníka zrušeného bez likvidácie sa oceňujú reálnou hodnotou. Právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie <p>a) odpisuje hmotný majetok z reálnej hodnoty ako novoobstaraný majetok postupom podľa § 26 alebo</p> <p>b) môže pokračovať v odpisovaní hmotného majetku z reálnej hodnoty, pričom pri rovnomernom odpisovaní sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu so spôsobu výpočtu podľa § 27 a pri zrýchlenom odpisovaní sa postupuje podľa § 28 ako v ďalších rokoch odpisovania, a to počas zostávajúcej doby odpisovania podľa § 26, ak oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev vykázané podľa osobitného predpisu¹⁾ zahrnie do základu dane daňovník zrušený bez likvidácie alebo tento právny nástupca jednorazovo v tom zdaňovacom období, v ktorom nastal rozhodný deň.^{77c)}</p>
ods. 3 písm. a)	Do základu dane právneho nástupcu daňovníka zrušeného bez likvidácie sa [...] a) oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev vykázané podľa osobitného predpisu¹⁾ môžu zahrnúť podľa odseku 2 alebo až do ich úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom nastal rozhodný deň,^{77c)} ak odsek 11 neustanovuje inak; ak počas tohto obdobia dôjde k zvýšeniu základného imania, vyplateniu dividend, k predaju alebo inému vyradeniu viac ako 50 % reálnej hodnoty hmotného majetku a nehmotného majetku, ku ktorému sa viažu oceňovacie rozdiely, je tento právny nástupca povinný zahrnúť zostávajúcu časť týchto rozdielov do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k vzniku niektorej z týchto skutočností; ak počas tohto obdobia <ol style="list-style-type: none"> sa daňovník zrušuje s likvidáciou, najneskôr v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu dňu jeho vstupu do likvidácie,^{80b)} sa daňovník zrušuje bez likvidácie, najneskôr v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu,^{80b)} je na daňovníka vyhlásený konkurz, najneskôr ku dňu predchádzajúcemu dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu^{80b)} alebo dôjde k predaju podniku, najneskôr ku dňu nadobudnutia účinnosti zmluvy o predaji podniku³⁰⁾ alebo dôjde k nepeňažnému vkladu podniku, najneskôr ku dňu splatenia nepeňažného vkladu.^{80c)}
ods. 3 písm. c) GOODWILL	Do základu dane právneho nástupcu daňovníka zrušeného bez likvidácie sa [...] c) zahrňuje goodwill alebo záporný goodwill upravený podľa osobitného predpisu,¹⁾ až do jeho úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom nastal rozhodný deň,^{77c)} ak počas tohto obdobia <ol style="list-style-type: none"> sa daňovník zrušuje s likvidáciou, najneskôr v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu dňu jeho vstupu do likvidácie,^{80b)} sa daňovník zrušuje bez likvidácie, najneskôr v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu,^{80b)} je na daňovníka vyhlásený konkurz, najneskôr v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu^{80b)} alebo dôjde k predaju podniku, najneskôr ku dňu nadobudnutia účinnosti zmluvy o predaji podniku³⁰⁾ alebo dôjde k nepeňažnému vkladu podniku, najneskôr ku dňu splatenia nepeňažného vkladu.^{80c)}
ods. 11	Ak u právneho nástupcu daňovníka zrušeného bez likvidácie dôjde k výplate oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev vykázaných podľa osobitného predpisu ¹⁾ v sume vyššej ako je suma oceňovacích rozdielov zahrnutá do základu dane v úhrne podľa odseku 3 písm. a), je právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie povinný zahrnúť do základu dane v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k výplate oceňovacích rozdielov, sumu prevyšujúcu oceňovacie rozdiely už zahrnuté do základu dane. Rovnako sa postupuje, ak plynie príjem <ol style="list-style-type: none"> zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva v časti, v akej bolo predtým základné imanie zvýšené z oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev, z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov^{2d)} v časti, v akej bol kapitálový fond z príspevkov^{2d)} zvýšený z oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev.

ZDP sa v ustanoveniach § 17c odvoláva na osobitné predpisy. Kľúčovou odvolávkou je odvolávka pod číslom 1) na Zákon o účtovníctve, ktorá sa týka tak oceňovacieho rozdielu, ako aj goodwillu.

V nasledujúcom texte vyhodnotíme vo svetle ustanovení § 17c ZDP daňové posúdenie oceňovacieho rozdielu a goodwillu v ilustratívnom Scenári 1 a 2.

Scenár 1

Zdanenie oceňovacieho rozdielu v Scenári 1

Oceňovací rozdiel (v našom príklade v Scenári 1 kladný oceňovací rozdiel v ilustratívnej sume 80) sa **zdaní (i)** postupom podľa § 17c ods. 1 písm. a) ZDP u zanikajúcej spoločnosti alebo **(ii)** postupom podľa § 17c ods. 3 písm. a) ZDP u právneho nástupcu, pričom ZDP dáva v prípade právneho nástupcu možnosť rozložiť zdanenie oceňovacieho rozdielu na obdobie siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom nastal rozhodný deň zlúčenia.

Daňové posúdenie goodwillu v Scenári 1

Goodwill sa zahrnuje do základu dane u právneho nástupcu postupom v zmysle § 17c ods. 3 písm. c) ZDP najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom nastal rozhodný deň. ZDP však v predmetnom ustanovení pracuje s pojmom „**goodwill upravený podľa osobitného predpisu**“ s odkazom na Zákon o účtovníctve. Z uvedeného vyplýva, že súčasťou goodwillu zahŕňaného do základu dane nie je suma 80, o ktorú je právny nástupca povinný upraviť (znižiť) goodwill v zmysle § 37 ods. 12 PÚ.

Scenár 2

Zahrnutie oceňovacieho rozdielu do základu dane v Scenári 2

V Scenári 2 vznikol záporný oceňovací rozdiel, ktorý sa v zmysle PÚ v zásade zobrazuje výsledkovo prostredníctvom opravných položiek u zanikajúcej spoločnosti (ibaže by nastali okolnosti odôvodňujúce účtovanie prostredníctvom účtov 414 alebo 416, čo môže byť v praxi diskutabilné), a tieto opravné položky by tak mali byť už súčasťou výsledku hospodárenia subjektu zanikajúceho zlúčením. Uvedené účtovné posúdenie môže zakladať interpretačné otázky vo vzťahu k možnosti zahrnutia oceňovacieho rozdielu do základu dane u zanikajúcej spoločnosti, keďže § 17c ods. 1 písm. a) ZDP obsahuje slovné spojenie „*základ dane [...] sa [...] upraví o sumu vo výške oceňovacích rozdielov z precenenia*“, čo by mohlo viesť potenciálne k iracionálnemu záveru, ak je oceňovací rozdiel účtovaný prostredníctvom opravných položiek už súčasťou výsledku hospodárenia: oceňovací rozdiel účtovaný ako náklad by musel byť v prípade striktnej aplikácie slovného spojenia „*základ dane sa upraví*“ pripočítaný k výsledku hospodárenia.

Nápomocné však môže byť ustanovenie § 17c ods. 1 písm. d) ZDP umožňujúce znížiť základ dane „o rozdiel vo výške vytvorených opravných položiek podľa osobitného predpisu¹⁾ a opravných položiek, ktoré už boli zahrnuté do základu dane“; inými slovami, základ dane je podľa tohto ustanovenia možné znížiť o „nedaňové opravné položky“. Technický postup by mal byť taký, že v prvom kroku pri výpočte základu dane daňový subjekt opravnú položku vytvorenú k fi-

Anomália v Scenári 1

Odhliadnuc od vyššie uvedenej špecifickej situácie zlúčenia nadol, pri zlúčení dvoch domácich spoločností sa v zásade zdanený oceňovací rozdiel prejaví v náraste daňovej hodnoty aktív, ktoré právny nástupca zahrnie do daňových nákladov, a to vo forme daňových odpisov, alebo vo forme daňovej zostatkovej ceny pri vyradení majetku, alebo vo forme zahrnovania goodwillu do základu dane. Tým sa zabezpečuje daňová neutralita zlúčenia: na jednej strane je zdanenie oceňovacieho rozdielu, na druhej strane je vyššia daňová hodnota aktív a z toho vyplývajúce daňové náklady.

V popisovanom Scenári 1 sa však daňová neutralita nedosiahne, pretože zdanenie oceňovacieho rozdielu (80) sa nepremietne do daňových nákladov z dôvodu úpravy výšky goodwillu. Goodwill sa totiž zníži o oceňovací rozdiel vzťahujúci sa k oceňovanej finančnej investícii v zmysle § 37 ods. 12 PÚ, pričom Zákon o dani z príjmov umožňuje zahrnúť do základu dane až takto upravenú hodnotu goodwillu (nie hodnotu goodwillu pred úpravami). Tým dochádza k efektívnemu dvojitému zdaneniu zlúčenia, keďže voči výnosom, ktoré bude právny nástupca dosahovať po zlúčení nebude mať adekvátny náklad vo forme odpisov z hodnoty goodwillu pred úpravami.

nančnému majetku vo výške aktuálneho nákladu pripočíta k výsledku hospodárenia v zmysle všeobecných ustanovení ZDP, porov. § 21 ods. 2 písm. j) ZDP a následne si uplatní zníženie základu dane podľa § 17c ods. 1 písm. d) ZDP.

Právny základ pre zahrnutie oceňovacieho rozdielu do základu dane u právneho nástupcu zanikajúcej spoločnosti sa nachádza v § 17c ods. 3 písm. a) ZDP, ktorý umožňuje rozložiť zahrnutie oceňovacieho rozdielu do základu dane na obdobie 7 zdaňovacích období univerzálne bez ohľadu na to, či ide o kladný alebo záporný oceňovací rozdiel.

Vzhľadom na vyššie uvedené je možné argumentovať, že záporný oceňovací rozdiel je uplatniteľný ako položka znižujúca základ dane či už u zanikajúcej spoločnosti, alebo u právneho nástupcu v zlúčení. V ilustratívnom príklade by daňový náklad, resp. položka znižujúca základ dane z titulu záporného oceňovacieho rozdielu predstavovala hodnotu 30.

Daňové posúdenie goodwillu v Scenári 2

Ako sme uviedli vyššie k Scenáru 1, ZDP pracuje s pojmom „*goodwill upravený podľa osobitného predpisu*“ pri stanovení hodnoty, ktorá sa ako goodwill zahrnuje do základu dane. V prípade, ak by nastali úpravy goodwillu podľa § 37 ods. 12 PÚ²³, v Scenári 2 by to znamenalo, že do základu dane sa zahrnie ako goodwill hodnota zvýšená o sumu oceňovacieho rozdielu 30.

Anomália v Scenári 2

V popisovanom Scenári 2 dochádza potenciálne k dvojitému uplatneniu položky znižujúcej základ dane v sume zodpovedajúcej zápornému oceňovaciemu rozdielu: (i) prvýkrát pri zahrnutí samotného záporného oceňovacieho rozdielu do základu dane a (ii) druhýkrát – potenciálne vo forme odpisov goodwillu v časti zodpovedajúcej úprave goodwillu podľa § 37 ods. 12 PÚ – goodwill sa totiž zahrnuje do základu dane po úpravách a v ilustratívnom Scenári 2 je upravený o 30 jednotiek nahor.

REFLEXIA K PRÍPADU: možný opravný výklad a legislatívny vývoj de lege ferenda

V oboch scenároch zahrnuje zanikajúca spoločnosť alebo nástupnícka spoločnosť do svojho základu dane oceňovací rozdiel v plnej výške.

V prípade kladného oceňovacieho rozdielu (Scenár 1) je zlúčenie daňovo „penalizované“, pretože dochádza k zdaneniu oceňovacieho rozdielu bez toho, aby sa zdanenie premietlo do adekvátnej výšky daňovo uplatniteľného goodwillu.

V situácii záporného oceňovacieho rozdielu (Scenár 2) je naopak zlúčenie potenciálne štruktúrou s dvojitým uplatnením zníženia základu dane (v odbornej terminológii anglický výraz: „double dip structure“), keď dochádza na jednej strane k zahrnutiu záporného oceňovacieho rozdielu do základu dane a na druhej strane môže dochádzať k uplatneniu odpisu goodwillu z hodnoty upravenej nahor po pripočítaní oceňovacieho rozdielu ako daňového výdavku.

Uvedená anomália nastáva pri zlúčeníach nadol, keď sa reálna hodnota kapitálovej účasti v dcérskej spoločnosti líši od jej účtovnej hodnoty.

Pri identifikácii vyššie uvedených kontradikcií vedúcich k dvojitému zdaneniu alebo naopak k dvojitému uplatneniu zníženia základu dane vzniká otázka, či túto anomáliu je možné prekonať výkladom aktuálne platného práva vo svetle zámeru zákonodarcu a účelu právnych noriem upravujúcich podnikové kombinácie.

Prekonanie daňovej anomálie popísanej vyššie by bolo možné pri interpretácii právnej normy vo svetle zásady daňovej neutrality podnikových kombinácií.

Koncept daňovej neutrality podnikových kombinácií na úrovni EÚ podrobne upravuje **Smernica o zlúčeníach**. Touto smernicou sú členské štáty EÚ viazané, pokiaľ ide o právnu úpravu situácií, keď sa na podnikovej kombinácii zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov EÚ. Podľa bodu 2 preambuly tejto smernice je nevyhnutné vo vzťahu k podnikovým kombináciám stanoviť „**daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôsobiť požiadavkám vnútorného trhu, zvýšiť ich produktivitu a zlepšiť konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni**“.

Aplikácia Smernice o zlúčeníach na vnútroštátne zlúčenia je diskutabilná, ale v slovenskej judikatúre je možné sa stretnúť s argumentáciou, ktorá jej uplatnenie obhajuje aj v prípade transakcií, na ktorých sa zúčastňujú výlučne subjekty so sídlom v SR.¹³

Právna úprava podnikových kombinácií v základnom systematickom usporiadaní ustanovení (t.j. § 17a, § 17b, § 17c, a nasl.) ako ho poznáme v súčasnosti (s určitými zmenami a doplneniami), bola prvotne zavedená novelizáciou ZDP v roku 2009 zákonom č. 504/2009 Z.z. s účinnosťou od 01. 01. 2010. V dôvodovej správe predkladateľa k návrhu tohto zákona¹⁴ nie je zmienka o daňovej neutralite. Prvotný text právnej úpravy daňového režimu zlúčenia v reálnych hodnotách (§ 17c ZDP) dokonca obsahoval ustanovenie § 17c ods. 3 písm. c) ZDP, podľa ktorého „do základu dane právneho nástupcu daňovníka zrušeného bez likvidácie sa [...] nezahrnuje goodwill alebo záporný goodwill.“ Takéto znenie bolo bezpochyby v rozpore so zásadou daňovej neutrality, keďže daňový režim zlúčenia podľa § 17c ZDP predpokladá zdanenie oceňovacieho rozdielu, resp. jeho zahrnutie do základu dane. V danom čase (rok 2010) však existovala možnosť uplatniť daňový režim pôvodných cien (§ 17d ZDP) bez ohľadu na to, či išlo o vnútroštátne alebo cezhraničné zlúčenie, a teda daňovníci zúčastnení na zlúčení mohli dosiahnuť daňovú neutralitu zlúčenia voľbou režimu zlúčenia podľa § 17d ZDP.¹⁵ Z dôvodu zákazu zahrnutia goodwillu do základu dane podľa § 17c ZDP a súčasnej možnosti voľby režimu pôvodných cien pre vnútroštátne zlúčenia sa daňový režim zlúčení v reálnych hodnotách podľa § 17c ZDP stal vo svojom prvotnom znení v roku 2010 v aplikáčnej praxi vo viacerých situáciách nevýhodným.

Tvorca právnej úpravy však pravdepodobne zaznamenal potrebu korekcie, keďže ďalšou novelizáciou ZDP v roku 2010 - zákonom č. 548/2010 Z.z. účinným od 01. 01. 2011 zaviedol právnu úpravu zahrňovania goodwillu do základu dane pre režim zlúčenia v reálnych hodnotách podľa § 17c ZDP so základnými pravidlami, aké poznáme v súčasnosti (doba zahrňovania najviac 7 rokov, najmenej 1/7 ročne, úprava špecifických situácií s povinnosťou jednorazového zahrnutia neodpisanej časti goodwillu).

Dôvodová správa k návrhu tejto novely ZDP obsahuje vo všeobecnej časti¹⁶ slovné spojenie, ktoré možno označiť ako zámer tvorca právneho predpisu: *Predkladaný návrh zákona vychádza z programového vyhlásenia vlády, ktorého cieľom je udržanie efektívneho, jednoduchého a neutrálneho daňového systému v oblasti dane z príjmov*. Aj domáci zákonodarca teda v roku 2010 pri príprave novely ZDP deklaroval záujem o daňovú neutralitu. Deklaroval ju síce len vo všeobecnej časti dôvodovej správy, ale išlo o dôvodovú správu k novele ZDP, v ktorej zákonodarca umožnil zahrňovanie goodwillu do základu dane pri daňovom režime zlúčenia v reálnych hodnotách.

Poukázaním na koncept daňovej neutrality podnikových kombinácií by interpretácia príslušných ustanovení ZDP mohla byť vedená

12 Pokiaľ bude oceňovací rozdiel zaúčtovaný prostredníctvom opravných položiek výsledkovo tak, ako to predpokladá ustanovenie § 26 ods. 1 písm. a) PÚ, je možné argumentovať, že nie je dôvod pre úpravu goodwillu vo vzťahu k hodnote zaniknutého podielu v nástupníckej účtovnej jednotke, pretože oceňovací rozdiel nebude evidovaný na účte 414 alebo 416, a teda sa vymyká z pôsobnosti ustanovení § 37 ods. 12 PÚ stanovujúcich úpravu goodwillu.

13 Porov. spor eustream, a.s. c/a Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. IV. ÚS 416/2018-84. Argumentácia v našom prípade by zjednodušene spočívala v nasledovnom: Smernica o zlúčeníach bola implementovaná do národného práva a národné právo obsahuje v prípade režimu zlúčenia podľa § 17c ZDP v zásade rovnakú právnu úpravu pre vnútroštátne, ako aj cezhraničné podnikové kombinácie. Je teda možné argumentovať, že výklad národného práva by mal reflektovať zásadu neutrality podľa Smernice o zlúčeníach aj v prípade vnútroštátnych podnikových kombinácií.

14 Dôvodová správa k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov [online]. Bratislava, 2009. 25 s. URL: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=332452> [cit. 2022-09-06]

15 Na základe novely ZDP (zákon č. 344/2017 Z.z.) účinnnej od 01.01.2018 daňový režim zlúčenia v pôvodných cenách, keď nedochádza k zahrnutiu oceňovacieho rozdielu do základu dane, nemožno zvoliť pre vnútroštátne zlúčenia.

16 Dôvodová správa k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o ktorých sa mení zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov [online]. Bratislava, 2010. 36 s. URL: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=346980> [cit. 2022-09-06]

v dvoch rovinách opravného výkladu, ktorý by viedol **bud' (i)** k inému posúdeniu oceňovacieho rozdielu **alebo (ii)** k inému zadefinovaniu hodnoty goodwillu na účely zahrňovania do základu dane. Tieto dve roviny interpretácie sú vzájomne disjunktívne: ak má byť dosiahnutá daňová neutralita, je možné prikloniť sa len k jednej z nich.

Ad (i): Interpretácia ZDP vedúca k inému posúdeniu oceňovacieho rozdielu

Hodnota oceňovacieho rozdielu je pri zlúčení nadol vykázaná zanikajúcou materskou účtovnou jednotkou v účtovnej závierke ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu. V otváracjej súvahe nástupníckej účtovnej jednotky je však hodnota oceňovacieho rozdielu z vlastného imania eliminovaná v zmysle ustanovení stanovujúcich úpravu goodwillu podľa § 37 ods. 12 písm. c) a d) PÚ. Oceňovací rozdiel vzťahujúci sa ku kapitálovej účasti v dcérskej spoločnosti vzniknutý pri zlúčení nadol tak nemá charakter skutočného oceňovacieho rozdielu, ide o účtovnú kategóriu dočasného charakteru, ktorá je u právneho nástupcu eliminovaná už v otváracjej súvahe k rozhodnému dňu. Nemôže tak dôjsť k vyplateniu tohto oceňovacieho rozdielu spoločníkom, ani k jeho preúčtovaniu na iné zložky vlastného imania. Je teda možné argumentovať, že takýto efemérny oceňovací rozdiel (existujúci len v účtovnej závierke zanikajúcej spoločnosti) by nemal byť zahrňovaný do základu dane, a to bez ohľadu na to, či ide o záporný oceňovací rozdiel (ktorý by základ dane znižoval) alebo kladný oceňovací rozdiel (ktorý by sa zdaňoval).¹⁷ Slabým miestom tejto interpretácie je gramatické znenie právnych predpisov, pretože Postupy účtovania v § 37 ods. 12 písm. c) a d) PÚ ukladajú povinnosť úpravy goodwillu o sumu zodpovedajúcu oceňovaciemu rozdielu, neupravujú *expressis verbis* odúčtovanie oceňovacieho rozdielu u právneho nástupcu, aj keď efekt vo vzťahu k vlastnému imaniu právneho nástupcu je rovnaký.

Ad (ii): Interpretácia ZDP vedúca k inému zadefinovaniu hodnoty goodwillu na účely zahrňovania do základu dane

Postupy účtovania v § 37 ods. 12 PÚ obsahujú niekoľko situácií, v ktorých sa upravuje goodwill v účtovníctve nástupníckej účtovnej jednotky.

Napríklad v písm. a) predmetného ustanovenia PÚ stanovujú, že goodwill sa upraví o sumu identifikovateľného spoľahlivo oceneného dlhodobého nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou v zanikajúcej právnickej osobe do nadobudnutia podielu v zanikajúcej účtovnej jednotke. O hodnotu týchto nehmotných aktív sa síce zníži goodwill, ale zároveň sa tieto nehmotné aktíva vykážu na účtoch dlhodobého nehmotného majetku u právneho nástupcu. Keďže v takejto

situácii dochádza k odčleneniu časti goodwillu do iných položiek aktív, je logické a legitímne, aby sa goodwill odpisoval z hodnoty po takejto jeho úprave (t.j. v zmysle dikcie ZDP: „goodwill upravený podľa osobitného predpisu“), pretože časť goodwillu, o ktorú sa goodwill upravil, sa premietne do základu dane v odpisoch iných zložiek majetku.

Pokiaľ však išlo tvorcomi novely ZDP z roku 2010 (zákon č. 548/2010 Z.z.) o celkovú daňovú neutralitu podnikových kombinácií, odpisovanie, resp. zahrňovanie goodwillu z jeho upravenej hodnoty sa zdá byť v rozpore s týmto zámerom v situáciách, keď sa goodwill alebo jeho časť eliminuje z aktív s korešpondujúcim úbytkom vlastného imania, t.j. pri úprave goodwillu podľa § 37 ods. 12 písm. c) a d) PÚ ale aj pri prvotnej úprave goodwillu podľa § 37 ods. 12 písm. e) PÚ.

Táto interpretácia ZDP cez zásadu daňovej neutrality podnikových kombinácií naráža na gramatické znenie ZDP, ktoré stanovuje zahrňovanie do základu dane „goodwillu upraveného podľa osobitného predpisu“, pričom ZDP nerozlišuje okolnosti úprav goodwillu.

Odklon od gramatického znenia ZDP môže byť pri absencii usmernenia finančnej správy a probujúceho takýto odklon spojený s rizikom spochybnenia zo strany správcu dane pri daňovej kontrole najmä v situácii, ak by posúdenie uplatnené daňovníkom viedlo k vykázaniu nižšieho základu dane. V situácii, keď by daňovník zamedzil dvojitému uplatneniu položiek znižujúcich základ dane, by správca dane voči vykázaniu vyššieho základu dane pravdepodobne nenamietal.

Vyššie popísanou daňovou anomáliou sme sa zaoberali v rámci Slovenskej komory daňových poradcov (SKDP) na Metodických dňoch SKDP k dani z príjmov a účtovníctvu (4. a 5. decembra 2017, Vyhne)¹⁸ a následne aj na viacerých zasadnutiach metodicko-legislatívnych komisií pre účtovníctvo, ako aj daň z príjmov právnickej osoby. Zároveň SKDP nedávno formulovala návrhy možných úprav príslušných účtovných a daňových predpisov.

Podľa informácií dostupných v čase písania tohto príspevku Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky pripravuje nový zákon o premenách obchodných spoločností. Keďže tento zákon by mal zavádzať nové inštitúty premien obchodných spoločností bude potrebné, aby sa nové druhy podnikových kombinácií zohľadnili aj v právnej úprave dane z príjmov a súvisiacich účtovných predpisoch. Príprava nového zákona o premenách obchodných spoločností a súvisiaca novelizácia daňových a účtovných predpisov je tak zároveň príležitosťou pre legislatívne upresnenia existujúcej právnej úpravy zlúčení, ktoré by vyriešili rozpory ustanovení upravujúcich goodwill a zdaňovanie oceňovacieho rozdielu s požiadavkou daňovej neutrality podnikových kombinácií. ■

Aktuálne znenie pravidiel Zákona o dani z príjmov pre daňové posúdenie goodwillu a oceňovacieho rozdielu popiera zásadu daňovej neutrality podnikových kombinácií v situácii zlúčení materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti. V príspevku sme naznačili určitý priestor pre opravný výklad s poukázaním na zámer tvorcu novely právneho predpisu a na koncept daňovej neutrality vyplývajúci z európskej Smernice o zlúčeníach. Hoci existuje priestor pre opravný výklad zákona, malo by byť - vzhľadom na dvojaký charakter daňovej anomálie - v záujme finančnej správy a daňových subjektov, aby rozpory so zásadou daňovej neutrality boli odstránené novelizáciou vybraných ustanovení Zákona o dani z príjmov.

17 V rámci diskusií v odbornej verejnosti sme sa stretli aj s názorom, podľa ktorého by sa ustanovenia ZDP upravujúce zahrňovanie oceňovacích rozdielov do základu dane, t.j. § 17c ods. 1 písm. a) ZDP, resp. § 17c ods. 3 písm. a) ZDP mali vzťahovať výlučne na oceňovacie rozdiely evidované na účte 416 - *Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení*. Tieto ustanovenia ZDP obsahujú totiž slovné spojenie „*oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení*“, ktoré lícuje na slovné označenie účtu 416 v účtovej osnove PÚ. Tento výklad by mohol viesť k záveru, podľa ktorého nemajú byť zdaňované oceňovacie rozdiely zaúčtované na účte 414 - *Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov*, keďže názov účtu 414 nekorešponduje s gramatickým znením príslušných ustanovení ZDP. Hoci tento výklad má formálnu oporu v gramatickom znení ZDP a označovaní účtov účtovej osnove, jeho slabým miestom by mohla byť absencia logiky, keď by dochádzalo k nerovnakému

18 Zborovská, A. (2017, december): *Výpočet goodwillu pri zlúčení matka a dcéra - dvojité zdanenie oceňovacích rozdielov*. Príspevok prednesený na konferencii Metodické dni SKDP k dani z príjmov a účtovníctvu vo Vyhniach. daňovému posúdeniu pri v zásade analogických operáciách precenenia majetku a záväzkov na reálnu hodnotu (len s rozdielnym zobrazením oceňovacieho rozdielu v rámci účtov vlastného imania).

Index daňovej spoľahlivosti – Efektívny motivačný nástroj alebo nezákonný inštitút?



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 Ing. na Obchodnej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave a absolvovala Právnickú fakultu UK v Bratislave. Pracovala šesť rokov v bratislavskej pobočke spoločnosti Andersen a následne osem rokov vo White & Case.

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).

JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCCA, FCI Arb.

Autorka vo svojom článku analyzuje nový inštitút indexu daňovej spoľahlivosti. Poukazuje na nedostatky zákonnej úpravy, ktoré nerešpektujú princípy právneho štátu. Práve spomínané nedostatky môžu mať za následok, že inštitútom sa nedosiahne sledovaný cieľ.

Index daňovej spoľahlivosti – efektívny motivačný nástroj alebo nezákonný inštitút?

Na úvod si dovoľím poznamenať, že vždy som bola a naďalej som podporovateľom iniciatív založených na „odmeňovaní“ vzorných daňovníkov a sankcionovaní tých, ktorí si svoje povinnosti neplnia riadne. Verím totiž, že rešpektovanie zákonov, aj tých daňových sa účinnejšie dosahuje takýmito opatreniami ako kontrolou, či iným formálnym vynucovaním verejnou mocou. Tie totiž orgány verejnej moci môžu realizovať len v obmedzenej miere a za súčasného stavu bohužiaľ nemajú ani dostatok kvalifikovaných síl. Takýto inštitút však nato, aby bol skutočne funkčný a motivačný, musí byť založený na pevných a transparentných základoch a jeho implementácia by nemala byť spojená s pochybeniami dotýkajúcimi sa priamo princípov právneho štátu.

Ústavný súd Slovenskej republiky síce konštatuje, že „sféra daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu

ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu“¹, avšak táto nie je bezhraničná. „Vo vzťahu k ustanoveniam daňových zákonov možno za ústavne akceptovateľný zásah do základného práva na podnikanie považovať taký zásah, ktorý

1. je uskutočnený pri rešpektovaní princípu legality,
2. sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,
3. nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprimeranú záťaž a nie je v porovnaní so sledovaným verejným záujmom extrémne disproporčný,
4. nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu

rovnosti, a to aj v spojení s ochranou základných práv podnikateľov.“²

Nižšie priblížim, prečo podľa môjho názoru tieto zásady neboli dodržané pri prijímaní právnej úpravy indexu daňovej spoľahlivosti.

I. Základný koncept indexu daňovej spoľahlivosti

Indexom daňovej spoľahlivosti sa v zmysle § 2 písm. h) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozumie „hodnotenie daňového subjektu, ktorý je podnikateľom registrovaným na daň z príjmov, na základe kritérií, ktorými sú plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov, a na základe jeho ekonomických ukazovateľov.“

Na základe bodov pridelených daňovníkovi a jeho ekonomického ukazovateľa (v súčasnosti sa vyčísľuje len jeden, hoci zákonná úprava ich predpokladá viac) je konečným výsledkom pridelenie jedného z



Index daňovej spoľahlivosti je hodnotenie daňového subjektu.

1 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 9/2014-63, str. 16

2 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 14/2014-72, bod 77

štyroch typov indexu podnikateľovi, a to:

- vysoko spoľahlivý daňový subjekt, ak je daňovému subjektu pridelených najviac 10 bodov vrátane a zároveň spĺňa podmienku ekonomického ukazovateľa (bližšie k jeho výpočtu časti nižšie);
- spoľahlivý daňový subjekt, ak je daňovému subjektu pridelených viac ako 10 a zároveň menej ako 25 bodov, t. j. do 24 bodov, alebo najviac 10 bodov vrátane a zároveň nespĺňa podmienku ekonomického ukazovateľa;
- nespoľahlivý daňový subjekt, ak je daňovému subjektu pridelených 25 bodov a viac; a
- nehodnotený daňový subjekt, ak nespĺňa podmienky pre zaradenie do množiny hodnotených subjektov³.

Na základe týchto kategórií majú potom vysoko spoľahlivé⁴ alebo spoľahlivé⁵ daňové subjekty právny nárok na priaznivejšie zaobchádzanie zo strany správcu dane a na druhej strane voči nespoľahlivým daňovníkom bude musieť správca dane priamo zo zákona postupovať prísnejšie, napr. vždy určovať osemdňovú lehotu na uskutočnenie úkonu⁶. Index daňovej spoľahlivosti má teda vplyv na ďalšie práva a povinnosti daňovníkov v dôsledku uplatnenia iných ustanovení daňového poriadku, napríklad vplyv na určovanie výšky pokuty za porušenie daňových predpisov⁷ alebo na aplikovateľnú výšku poplatku za vydanie záväzného stanoviska⁸. Ucelenejší výpočet „bonusov a malusov“ možno nájsť na web stránke finančného riaditeľstva.⁹ Ďalším z opatrení súvisiacich s indexom je aj zverejňovanie indexu daňovej spoľahlivosti prideleného jednotlivým daňovým subjektom (bližšie v časti).

Koncept indexu daňovej spoľahlivosti nie je stanovený zákonom.

II. Legislatívny rámec indexu daňovej spoľahlivosti – zásada legality

Základný legislatívny rámec indexu daňovej spoľahlivosti je zakotvený v § 53d, ktorý bol vložený do Daňového poriadku s účinnosťou od 1. 1. 2022. Samotná právna úprava indexu daňovej spoľahlivosti je roztrúsená na troch úrovniach, konkrétne:

- v Daňovom poriadku (najmä v spomínanom § 53d)
- vo Vyhláške č. 544/2021 Z. z. o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti (ďalej len „**Vyhláška**“)
- na webovej stránke Finančnej správy Slovenskej republiky¹⁰ (ďalej len „**Web stránka FS**“).

Iba Daňový poriadok a Vyhláška však majú charakter všeobecne záväzného aktu, pričom však ani v jednom z týchto dvoch zdrojov nie je uvedený presný katalóg možných priradiateľných indexov daňovej spoľahlivosti. Len z kontextu celej úpravy je možné vyvodit', že existujú minimálne kategórie „vysoko spoľahlivý daňový subjekt“ a „nespoľahlivý daňový subjekt“. Hraničné kritériá (t. j. konkrétne hodnoty), na základe ktorých majú byť daňovníci zatriedení do jednotlivých kategórií¹¹, hodnotenie na základe ekonomického ukazovateľa,

a ani ktorý orgán je zákonom oprávnený na uskutočnenie hodnotenia Daňový poriadok ani Vyhláška nestanovujú.¹²

II.1 Zákonné splnomocnenie

Ustanovenie § 53d ods. 4 Daňového poriadku¹³ síce zakotvuje splnomocnenie pre orgány verejnej moci (konkrétne pre Ministerstvo financií a finančnú správu), Vyhláška ako všeobecne záväzný právny predpis však len menuje plnenie akých povinností sa posudzuje pre určenie indexu daňovej spoľahlivosti. Nastavenie konkrétnych kritérií a mechanizmus spôsobu vyhotovovania indexu nie sú ustanovené zákonom ani podzákonným právnym predpisom - Vyhláškou, ale index je *de facto* pridelený len na základe mechanizmu publikovaného na Web stránke FS. Zverejnené informácie podliehajú zmenám bez riadneho legislatívneho procesu. Webová stránka FS je aktualizovaná a menená, pričom jej štruktúra a obsah sa v priebehu roku 2022 viackrát zmenili (posledná autorke článku známa aktualizácia bola vykonaná 27. 6. 2022, predtým k 20. 5. 2022). Dokonca istý čas neboli tieto informácie dostupné vôbec (finančná správa bola na tento nedostatok upozornená a následne ho napravila).¹⁴

V tejto súvislosti stojí tiež za zmienku, že Vyhláška obsahuje „len“ 13 kritérií pre určenie indexu daňovej spoľahlivosti. Podľa Web stránky FS sa však index prideluje na základe 15 kritérií, ktoré ani nie sú formulované rovnako ako kritériá uvedené vo Vyhláške. Možno teda konštatovať, že už len týmto finančná správa prekročila svoju právomoc pri formulovaní kritérií.

Z uvedeného vyplýva, že samotné splnomocnenie a hlavne konkrétne aplikova-

3 Hodnoteniu podliehajú len podnikatelia (t. j. právnické osoby s príjmami z podnikania a fyzické osoby, ktoré majú príjmy z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti) a zároveň sú registrované na dani z príjmov minimálne dva roky.

4 Výpočet benefitov pre vysoko spoľahlivé je uvedený na stránke finančnej správy, k 18. 8. dostupné na : https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/ Podnikatelia/Index_dan_spol/2022/2022.07.27_IDS_benefit_VSDS.pdf

5 Výpočet benefitov pre spoľahlivé subjekty je uvedený na stránke finančnej správy, k 18. 8. dostupné na : https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/ Podnikatelia/Index_dan_spol/2022/2022.07.27_IDS_benefit_SDS.pdf

6 § 53d ods. 6 Daňového poriadku

7 § 155 ods. 4 Daňového poriadku: „Správca dane pri určovaní výšky pokuty prihliada na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu a na index daňovej spoľahlivosti.“

8 § 53c ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový subjekt zaplatí spolu so žiadosťou o záväzné stanovisko úhradu vo výške 1 000 eur; vysoko spoľahlivý daňový subjekt zaplatí spolu so žiadosťou o záväzné stanovisko polovicu tejto sumy.“

9 dostupné k 18. 8. 2022 na : <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/index-danovej-spolahlivosti>

10 Finančná správa. Index daňovej spoľahlivosti, dostupné k 18. 8. 2022 na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/index-danovej-spolahlivosti>

11 Vyhláška len uvádza zoznam kritérií na určenie indexu daňovej spoľahlivosti, ale neuvádza žiadne podrobnosti o relevancii jednotlivých kritérií alebo obdobia, za ktoré sa kritériá sledujú.

12 § 53d ods. 1 Daňového poriadku uvádza len, že správca dane zašle daňovému subjektu oznámenie o indexe daňovej spoľahlivosti.

13 § 53d ods. 4 Daňového poriadku: „Kritériá na určenie indexu daňovej spoľahlivosti ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo. Podrobnosti týkajúce sa nárokov, ekonomických ukazovateľov, zásad a spôsobu určenia indexu daňovej spoľahlivosti daňového subjektu uverejňuje finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle.“

14 Istý čas stránka obsahovala aspoň informáciu o dátume poslednej aktualizácie, v čase písania tohto článku tomu však už nebolo.

ný postup pri zavádzaní inštitútu indexu je koncipovaný spôsobom, ktorý umožňuje bez akéhokoľvek obmedzenia neidentifikovanému subjektu meniť pravidlá prakticky kedykoľvek. Podľa FR SR prijímanie a schvaľovanie sa údajne realizuje prostredníctvom nešpecifikovaného projektového tímu a riadiaceho výboru finančnej správy v spolupráci s MF SR.

Zákonná úprava indexu daňovej spoľahlivosti je tak nastavená spôsobom, ktorý umožňuje, aby tieto orgány podľa vlastnej voľnej úvahy triedili daňovníkov na spoľahlivých a nespoľahlivých, na základe čoho im budú priznané rôzne práva a povinnosti a navyše táto svojvoľná kategorizácia bude zverejnená.

II.2 Ekonomický ukazovateľ

Zákonná úprava ani Vyhláška tiež neriešia ekonomické ukazovatele relevantné pre určenie indexu. Týmto by podľa Web stránky FS mala byť iba efektívna daňová sadzba (ďalej len „EDS“). Na základe dôvodovej správy k novele Daňového poriadku sa dalo predpokladať, že rozhodujúca bude výška obratu, výsledok hospodárenia alebo počet zamestnancov (podotýkam, že ani tento prístup nepovažujem za ideálny).¹⁵ V tomto kontexte sa teda tvorcovia finálnej podoby kritérií výrazne odchyľili od zámeru zákonodarcu deklarovaného v Dôvodovej správe.

Informáciu o tom, že relevantným ekonomickým ukazovateľom pre stanovenie indexu je práve EDS ako aj spôsob jej výpočtu možno nájsť iba na Web stránke FS.¹⁶ Ako je deklarované na tejto stránke, EDS okrem prínosu pre štátny rozpočet cez vykázanú daň z príjmu má údajne zohľadňovať aj spoločenský význam daňového subjektu ako zamestnávateľa, ktorý je vyjadrený prostredníctvom zrazenej dane zo závislej činnosti za svojich zamestnancov. Nasleduje pomerne komplikovaný výpočet tohto ukazovateľa. Pre úplnosť sa pokúsím stručne

načrtnúť:

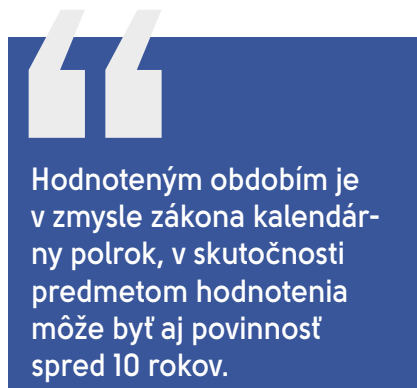
- Daňový subjekt spĺňa požiadavku efektívnej daňovej sadzby, ak platí: $EDS > EDS0$
- Výpočet $EDS = 100 \times \text{Daň z príjmov} / (\text{Výnosy alebo Príjmy})$, výsledok v %, zaokrúhlený na 2 desatinné miesta
- Výpočet individuálnej hraničnej hodnoty $EDS0 = 2 - \log(R4 \text{ Hlásenia} / 1000)$
- Ak $EDS0 < 0\%$, tak $EDS0 = 0\%$

Rozhodujúca je teda výška zaplatenej dane z príjmu a dane odvedenej za zamestnancov, v žiadnom prípade nie však v Dôvodovej správe avizované kritériá (výška obratu, výsledok hospodárenia, počet zamestnancov).

II.3 Hodnotené obdobie

V zmysle § 53d ods. 2 Daňového poriadku, hodnoteným obdobím je kalendárny polrok. Plnenie jednotlivých kritérií sa síce skúma pri niektorých kritériách za posledných 6 mesiacov (napr. kritérium č. 1 - nedoplatky za daňovú a colnú oblasť), ale pri väčšine ide o oveľa dlhšie obdobie, niekde 3 roky (napr. kritérium č. 5 - nepodanie daňových priznaní k DPH v zákonnej lehote, kritérium č. 6 - nepodanie iných daňových priznaní a daňových dokumentov v zákonnej lehote) a pri niektorých sa hodnotí spätne až obdobie piatich rokov (kritérium č. 4 - nepodanie daňových priznaní k dani z príjmov v zákonnej lehote).

Môžeme polemizovať, čo mal zákonodarca na mysli pod pojmom „hodnotené obdo-



bie“, keďže Dôvodová správa bližšie vysvetlenie neobsahuje. Daňový subjekt tak môže oprávnené namietajú, že splnenie kritérií sa má posudzovať len v hodnotenom období a teraz nastavený mechanizmus je v tomto ohľade v rozpore so zákonnou úpravou, keďže hodnotené obdobie, za ktoré sa stanovuje index významne presahuje zákonom predpokladanú dĺžku hodnoteného obdobia. Napríklad, v prípade kritéria č.11 - nálezy z daňových kontrol sa ľahko stane, že sa body pridávajú vo vzťahu k daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie aj 10 rokov pred účinnosťou zákona; sleduje sa totiž obdobie, kedy nadobudol právoplatnosť nález.

II.4 Zverejnenie indexu

Za najväčší zásah do práv daňovníkov, ktorý vyvoláva aj medzi podnikateľmi najväčšie obavy, je možno považovať zverejnenie určeného indexu daňovej spoľahlivosti.¹⁷ Prvýkrát má zoznam finančné riaditeľstvo SR zverejniť najneskôr do 30. septembra 2022.¹⁸ Zákonodarca síce deklaroval v Dôvodovej správe¹⁹, že index má „mať predovšetkým motivačný charakter a nebude hodnotením rizikovosti daňového subjektu, t. j. nemá slúžiť napr. ako podklad pre získanie zákaziek alebo vstupovať do podmienok verejného obstarávania“, v praxi však takémuto dôsledku nie je možné zabrániť.

Verejné označenie podnikateľa „nálepkou“ nespoľahlivosti má výrazný potenciál ovplyvniť jeho podnikateľskú činnosť. Zámer zverejňovať index ako nedostatočne odôvodnený a nesystematický kritizovala aj akademická obec v priebehu pripomienkového konania.²⁰

Prvým závažným problémom súčasného konceptu indexu daňovej spoľahlivosti je, zjednodušene povedané, že kritériá na jeho určenie nie sú stanovené v zákone, čoho dôsledkom je, že sa môžu meniť prakticky bez obmedzenia neidentifikovateľnou skupinou osôb. Ponechávam stranou množstvo

15 „Záraveň sa bude prihliadať aj na ekonomickú diverzifikáciu daňových subjektov, pri ktorej sa bude posudzovať najmä počet zamestnancov subjektu, výška jeho obratu alebo výška výsledku hospodárenia.“, dôvodová správa dostupná na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=498696>, (ďalej len „Dôvodová správa“) s. 32

16 k 15. 8. 2022 dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Index_dan_spol/2022/2022.07.27_IDS_EDS.pdf

17 § 52 ods. 18 Daňového poriadku: „Finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle zverejňuje aktualizovaný zoznam daňových subjektov, ktorým bol určený index daňovej spoľahlivosti, v ktorom sa uvedie meno a priezvisko fyzickej osoby, adresa jej trvalého pobytu alebo miesto podnikania, ak je odlišné od adresy trvalého pobytu, obchodné meno alebo názov právnickej osoby a jej sídlo, daňové identifikačné číslo, identifikačné číslo organizácie, ak bolo pridelené, a index daňovej spoľahlivosti.“

18 § 165m ods. 1 Daňového poriadku: „Zoznam podľa § 52 ods. 18 zverejní finančné riaditeľstvo najneskôr do 30. septembra 2022.“

19 Dôvodová správa, s. 32.

20 Viď pripomienka PraF UK: „Bez jasne vymedzených dôsledkov z vyššie uvedeného hľadiska tak zverejňovanie individuálnych indexov nepovažujeme za žiaduce ani potrebné.“, <https://www.slov-lex.sk/static/SK/EL/2021/158/LP-2021-158-vznesene-pripomienky.docx>, s. 50

v právnych predpisoch nedefinovaných skratiek, ktoré informácie k indexu na Web stránke FS obsahujú (napr. DP, zmena z VDP na NO). Nie je pritom ani zrejmé, akej procedúre nastavenie, ale aj jeho prípadná zmena podlieha. Takýto stav možno označiť ako rozporný so základnými ústavnými princípmi, najmä zásadou legality²¹.

III. Retroaktívny účinok kritérií

Body, resp. váha jednotlivých kritérií, ich časový rámec, za ktorý sú pridelené, ako aj kategorizácia daňovníkov podľa pridelených bodov bola oznámená (zverejnená na Web stránke FS) najskôr v druhej polovici marca 2022. Keďže sa hodnotia porušenia, ktorých sa subjekt dopustil pred účinnosťou zákonnej úpravy, je zrejmé, že koncept vykazuje prvky retroaktivity. Daňovníkom sa totižto index daňovej spoľahlivosti v prvej polovici roka 2022 prideloval za konanie, ktorého sa dopustili pred tým (niekedy aj 10 rokov) ako legislatíva upravujúca koncept indexu daňovej spoľahlivosti nadobudla účinnosť. To v praxi znamená, že niektorí podnikatelia boli zaradení medzi nespoľahlivé daňové subjekty na základe kritérií, ktoré so spätnou pôsobnosťou hodnotia niektoré ich kroky uskutočnené v čase (napríklad pred 10 rokmi), keď ani nemohli tušiť, aké právne dôsledky tieto môžu vyvolať.

Zákaz retroaktívneho účinku noriem je základným princípom právneho štátu, čo bolo opakovane potvrdené ústavným súdom, napr. nález ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 3/00 „obmedzujúce zákony, ktoré so spätnou účinnosťou pôsobia na uzavreté skutkové stavy, sú nezlučiteľné s princípmi právneho štátu. Zákaz retroaktivity je všeobecne adresovaný zákonodarcovi.“²² Orgány verejnej správy, ako aj súdy, môžu, ba dokonca musia dbať na to, aby právne predpisy aplikovali v súlade s Ústavou a teda aj princípom zákazu retroaktivity a sankcie ukladali len za skutky, ktoré sa stali až po zverejnení sankcie.

Zavedením kritérií, ktoré skúmajú aj skutočnosti, ktoré nastali pred nadobudnutím

Koncept vykazuje prvky retroaktivity.

účinnosti zákona zavádzajúceho index sa nielen ignorovali medze mandátu daného zákonodarcom vo vzťahu k indexu daňovej spoľahlivosti, ale sa postupovalo aj v príkrom rozpore so zákazom retroaktivity. Uvedené je o to závažnejšie, že sa tak udialo na základe „aktu“, ktorý ani nespĺňa kritériá všeobecne záväzného právneho predpisu.

IV. Nesúlad s princípom ne bis in idem

Ďalším problematickým bodom tohto inštitútu je vysporiadanie sa s otázkou, či dodatočné „sankcionovanie“ daňovníkov nepriznaním niektorých práv alebo zverejnením ich kategorizácie ako nespoľahlivých subjektov za ten skutok, ktorý už bol potrestaný, nie je v rozpore s princípom ne bis in idem (nie dvakrát v tej istej veci). S takmer všetkými porušeniami, za ktoré sa pridávajú „sankčné body“ pri stanovovaní indexu daňovej spoľahlivosti je už totiž spojená sankcia v podobe pokuty podľa § 155 Daňového poriadku.

Možno sa stretnúť s názorom, že samotné pridelenie indexu nie je sankciou. S týmto by bolo možné súhlasiť za predpokladu, že s tým nie sú spájané ďalšie dôsledky ako odopretie niektorých práv, striktnějšíe lehoty, či zverejnenie v „zozname hanby“. Na základe mnohých diskusií s podnikateľmi si dovoľím konštatovať, že práve zverejnenie informácie, ktorá spochybňuje ich spoľahlivosť vnímajú veľmi citlivo a kým pokutu často zaplatia aj keď s ňou nie vždy súhlasia, zverejnenie v zozname nespoľahlivých subjektov považujú ho za omnoho väčšiu sankciu – navyše s nejasným efektom do budúcnosti. Majú (a podľa mňa oprávnené) obavy, že s týmto budú pracovať rôzne služby hodno-

tiace solventnosť subjektov alebo posudzujúce ich dôveryhodnosť, okrem iných, aj financujúce banky, obchodní partneri, či novinári.

Vyššie uvedený názor podporuje aj odborná literatúra: „Inštitút verejného pokarhania považujeme za sankciu, ktorá by svoje uplatnenie jednoznačne našla aj v súčasných spoločenských podmienkach. Spoločenská defamácia je neraz vnímaná ako trest radikálnejší ako napr. „anonymné“ uloženie peňažnej pokuty.“²³ Opačná pozícia, t.j. že zverejnenie indexu nemá defamačné účinky a je prakticky bezvýznamné by totiž viedlo k záveru, že index daňovej spoľahlivosti nemá potenciál pôsobiť na správanie daňových subjektov (a tým pádom by zlyhával v teste racionality a de facto nemal vecné opodstatnenie).

Môže teda obstať názor, že rozhodnutie o pridelení indexu nespoľahlivosti predstavuje ďalší druh sankcie (napr. v podobe obmedzenia procesných práv, vyšších sankcií a poplatkov a jeho spoločenskej defamácie cez zverejnenie v zozname nespoľahlivých daňových subjektov) za skutky, za ktoré už raz bol sankcionovaný. Otázne je, ako by sa na takéto koncept pozreli súdy z hľadiska zásady „ne bis in idem“ (právo nebyť súdený alebo potrestaný dvakrát), ktorá sa v zmysle rozhodovacej praxe slovenských súdov vzťahuje aj na netrestné konanie.²⁴

V. Nesúlad so zákazom svojvoľnej diskriminácie

Pri niektorých kritériách možno napríklad identifikovať prvky diskriminácie, napr. pri kritériu č. 1 - nedoplatky za daňovú časť a colnú časť, v ktorom sa vyhodnocuje nedoplatok, ktorý nie je uhradený do konca mesiaca, v ktorom vznikol. Sleduje sa teda stav nedoplatkov, ktoré nastali k poslednému dňu v mesiaci, pričom algoritmus vyhodnotí stav ku koncu jednotlivých mesiacov sledovaného obdobia 6 mesiacov dozadu, t.j. pri stanovovaní indexu k 1. 1. 2022 za mesiace 7-12/2021. Uvedený algoritmus možno považovať za diskriminačný najmä z toho

21 Čl. 2 ods. 2 zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky: „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“

22 Napr. ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 36/95 „k imanentným znakom právneho štátu neodmysliteľne patrí aj požiadavka (princíp) právnej istoty a ochrany dôvery občanov v právny poriadok, súčasťou čoho je i zákaz spätného (retroaktívneho) pôsobenia právnych predpisov, resp. ich ustanovení. V ústavnom poriadku Slovenskej republiky platí zásada, podľa ktorej ten, kto konal, resp. postupoval na základe dôvery v platný právny predpis (jeho noriem), nemôže byť vo svojej dôvere k nemu sklamaný spätným pôsobením právneho predpisu alebo niektorého jeho ustanovenia.“

23 JUDr. PhDr. Peter Potasch, PhD.: Povoľňová právna úprava správnych deliktov – priestupkov v ČR a jej možné reflexie v súčasnosti, dostupné k 18. 8. 2022 na: <https://www.yumpu.com/xx/document/read/36655065/notitiae-ex-academia-bratislavensi-iurisprudentiae-paneurapska>

24 Uznesenie Najvyššieho súdu zo dňa 10. mája 2011, sp. zn. 4 Tdo 3/2011 „zásadu „ne bis in idem“, resp. právo nebyť súdený alebo potrestaný dvakrát, možno v zmysle čl. 4 Protokolu vzťahovať tak na činy patriace podľa slovenského právneho poriadku medzi trestné činy, ako aj na činy patriace medzi priestupky, a to vo všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy, a to 1. Trestný čin – trestný čin, 2. Trestný čin – priestupok, 3. Priestupok – priestupok, 4. Priestupok – trestný čin.“

dôvodu, že sa hodnotí stav nedoplatkov ku koncu mesiaca, ale nie presne dni omeškania.

Budem ilustrovať na príklade: Pri colnom dlhu vo výške 500.000 eur, ktorého splatnosť nastala 2. októbra 2021 a daňový subjekt ho uhradil až 20. októbra 2021 (t.j. bol v omeškani 18 dní), nebude daňovníkovi udelený žiadny sankčný bod a bude kategorizovaný ako vysoko spoľahlivý (za predpokladu, že mu nebudú udelené žiadne iné sankčné body). Na druhej strane daňový subjekt, ktorý mal nedoplatok na colnom dlhu vo výške 6.000 eur, ktorého splatnosť nastala 29. októbra 2021 a dlh zaplatil 2. novembra 2021 (t.j. bol v omeškani 3 dni) bude zakategorizovaný ako nespoľahlivý, lebo mu budú pridelené sankčné body vo výške 30 bodov. Takto nastavené kritérium považujem za nastavené v nesúlade so zákazom svojoľnej diskriminácie.

VI. Daňová kontrola

Pre mňa osobne najvypuklejším právnym problémom tohto inštitútu je kritérium č. 11 - nálezy z kontrol – DÚ, v ktorom sa hodnotia všetky rozhodnutia vydané vo vyrubovacom konaní, ktoré nadobudli právoplatnosť v hodnotenom období 36 kalendárnych mesiacov. Okrem toho, že za hodnotené obdobie považuje 36 mesiacov a nie zákonom stanovený polrok (bližšie v časti) a kritérium vykazuje prvky retroaktivity (bližšie v časti), daňový subjekt je v zásade sankcionovaný za to, že v prípade ak s nálezom správcu dane nesúhlasí a podá správnu žalobu (teda využije svoje právo na súdnu ochranu), negatívne body sú mu pridelené napriek neukončené-



Nálepka nespoľahlivosti je udelená aj v prípade prebiehajúceho súdneho prieskumu rozhodnutia finančnej správy.

mu súdnemu konaniu. Dovolím si zdôrazniť, že ak daňovník s nálezom z daňovej kontroly nesúhlasí, sumu dorubenú správcom dane bol povinný zaplatiť ešte pred začatím súdneho konania. V dnešnej dobe, keď sa právne predpisy značne komplikujú a ani odborníci sa nevedia často zhodnúť na ich interpretácii, je takéto „sankcionovanie“ o to zarážajúcejšie. Inštitút indexu nestanovuje ani žiadny mechanizmus nápravy pre prípad zrušenia rozhodnutia súdom, napríklad v prípade, že sa súd prikloní k názoru daňového subjektu. SKDP od začiatku legislatívneho procesu upozorňovala na tento aspekt navrhovanej úpravy.²⁵

Používaný protiargument, že subjekt môže požiadať o odkladný účinok žaloby a ak je ten priznaný, sankčné body pridelené nie sú, podľa môjho názoru neobstojí. Súd je totiž oprávnený priznať odkladný účinok iba ak by okamžitým výkonom alebo inými právnymi následkami napadnutého rozhodnutia hrozila závažná ujma, značná hospodárska či finančná škoda, závažná ujma na životnom prostredí, prípadne iný vážny nenapraviteľný následok a ak priznanie odkladného účinku nie je v roz-

pore s verejným záujmom. Nepriznanie odkladného účinku teda nemá nič spoločné s pravdepodobnosťou úspechu v spore. Aj keď by sa aj následne daňovník domohol nápravy v rámci súdneho konania, jeho meno už zostane „očiernené“, keďže v rámci indexu už raz ako nespoľahlivý subjekt figuroval (aj keď neoprávnene). V prípade zrušenia rozhodnutia súdom mu teoreticky môže vzniknúť právo na náhradu škody spôsobenej nezákonným rozhodnutím, proces jej nárokovania je však zložitý a zdĺhavý a je známe, že škody na povesti sa naprávajú dlhé obdobia.

VII. Oznámenia o indexe neobsahujú odôvodnenie

Nedostatky možno pozorovať aj v súvislosti oznámeniami, ktoré sú vlastne rozhodnutiami o pridelení indexu. Oznámenie o indexe daňovej spoľahlivosti má v zmysle § 53d ods. 1 Daňového poriadku obsahovať odôvodnenie, v ktorom sa uvedú dôvody určenia indexu. V oznámeniach, ktoré som mala k dispozícii, boli uvedené len pridelené sankčné body a veľmi heslovitý popis (v rozsahu niekoľko slov s použitím množstva skratiek), za čo boli sankčné body udelené. Výpočet, alebo informácie o ekonomickom ukazovateli tiež absentovali. V niektorých prípadoch subjekty ani nevedeli identifikovať porušenie, za ktoré boli body udelené. Oznámenia navyše vôbec neobsahovali identifikáciu benefitov, na ktoré bol daňový subjekt kvalifikovaný, ako to predpokladá Dôvodová správa.²⁶ ■

Záver

Na základe rozhovorov s klientmi a kolegami musím s poľutovaním konštatovať, že vyššie uvedený výpočet nedostatkov tohto inštitútu nie je konečný. Aj z vyššie uvedeného nekompletného výpočtu však vyplýva, že inštitút nespĺňa viaceré ústavným súdom vymedzené štandardy pre daňové zákony.

Záverom si dovoľím len konštatovať, že pridelenie indexu daňovej spoľahlivosti považujem a vždy som aj považovala za dobrú ideu a účinný prostriedok na motivovanie daňovníkov na čestné priznávanie a platenie daní. Keďže však inštitút pri jeho zavádzaní sám vykazuje zásadné nedostatky, ktoré prekračujú mantinely vymedzené ústavou (najmä prvky retroaktivity a diskriminácie, nesúlad s princípom legality) nemožno spravodlivo očakávať, že daňovníci budú tento inštitút akceptovať a vyvolať aj želané účinky. Jedným z dôvodov môže byť aj skutočnosť, že odborná verejnosť sa v rámci pripomienkového konania mohla vyjadrovať iba k hrubým rysom tohto inštitútu, keďže ucelený koncept bol známy až po zverejnení informácií na Web stránke FS, ktorému verejná diskusia nepredchádzala. V kontexte vyššie uvedených nedostatkov a v záujme záchrany tohto inštitútu by bolo vhodné podrobiť ho revízií a pristúpiť k jeho zverejneniu až keď budú nezrovnalosti odstránené. Opätovne si dovoľím poukázať na to, že ak by inštitút a jeho právna úprava (myslím komplexne nielen znenie zákona a vyhlášky) neboli pripravované narýchlo a prešli dostatočnou diskusiou s odbornou verejnosťou, mohla sa väčšina nedostatkov odstrániť ešte v prípravnom konaní.

25 Dôvodová správa dostupná na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=498696>, s. 13

26 „V oznámení sa uvedú najmä benefity, na ktoré bol daňový subjekt kvalifikovaný, a čo sa posudzovalo pri tejto kvalifikácii.“ Dôvodová správa, s. 32

Charakter palivových kariet na účely DPH

Autorka pracuje na Ministerstve financií SR.

Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Ing. Mgr. Dorota Vojtková

hlavný štátny radca,

MFSR

Autor pracuje na Ministerstve financií SR.

Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Mgr. Filip Richter

hlavný štátny radca,

MFSR

Dodanie tovaru alebo poskytnutie finančnej služby? To je otázka, ktorú si v poslednej dobe kladie odborná verejnosť v súvislosti s využívaním palivových kariet na území EÚ. Autori sa v tomto článku zaoberajú relevantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ako aj názormi Výboru pre oblasť DPH či Skupiny expertov pre oblasť DPH s cieľom poukázať na odlišnosti pri argumentácii či už k prvému, či druhému záveru.

ÚVOD

Tankovacie karty, známe aj pod pojmom „palivové karty“ sa na trhu vyskytujú už niekoľko desiatok rokov, pričom z hľadiska ich podstaty a zároveň vzhľadom na početnosť druhov palivových kariet možno povedať, že naďalej predstavujú zaujímavý nástroj, slúžiaci malým, stredným, ale aj veľkým podnikom a osobám podnikajúcim na základe živnostenského oprávnenia podľa zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov, na zefektívnenie chodu spoločností a živností, a to najmä v oblasti administratívy spojenej s tankovaním pohonných hmôt, nákladov na kúpu pohonných hmôt, ochrany finančných prostriedkov a kontroly.

Problematika palivových kariet nachádza svoje miesto aj v rámci spoločného systému DPH, nakoľko je aj v tomto prípade nevyhnutné vychádzať zo samotnej podstaty DPH ako všeobecnej dane zo spotreby, ktorá sa v zmysle čl. 1 ods. 2 smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoloč-

nom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347 11. 12. 2006) v platnom znení (ďalej len „smernica o spoločnom systéme DPH“) uplatňuje na tovar a služby, bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje. Poskytovanie a využívanie palivových kariet je vzhľadom na typológiu transakcií tvoriacich predmet DPH bezpochyby subsumovateľné pod niektorú z týchto transakcií, čím za súčasného splnenia ostatných zákonných podmienok zakladá regulárne plnenie podliehajúce DPH. Prax uplatňovania palivových kariet na účely DPH však aktuálne na pôde odbornej verejnosti nie je jednotná, pričom existujú rôzne názory na ich aplikáciu, na ktoré sa v tomto príspevku pokúsime poukázať jednak v podobe vydaných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, no zároveň aj sumarizáciou pohľadu Európskej komisie z uskutočnených zasadnutí Výboru pre oblasť DPH.

JUDIKATÚRA SÚDNEHO DVORA EÚ

Je všeobecne známou skutočnosťou, že DPH predstavuje z hľadiska svojich mechanizmov a metodiky mimoriadne komplikovanú daň. V právnej praxi sa už aj vo vzťahu k palivovým kartám vyskytli spory týkajúce sa mechanizmov zdaňovania, pričom tieto spory vyústili až do prejudiciálnych konaní na Súdnom dvore EÚ, z ktorých následne vzišli relevantné rozhodnutia s kľúčovými závermi. Predmetné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ by v teoretickej rovine mohli poskytnúť odpovede na účely posúdenia podstatných prvkov a následkov palivových kariet z pohľadu DPH. Ide o nasledujúce rozhodnutia:

- rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 6. februára 2003, vo veci Auto Lease Holland, C-185/01¹,
- rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2015, vo veci Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13² a
- rozsudok Súdneho dvora EÚ z 15. má-

1 ECLI:EU:C:2003:73

2 ECLI:EU:C:2015:536

ja 2019, vo veci Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18³.

Z chronologického hľadiska si ako prvým dovolíme začať rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci **Auto Lease Holland, C-185/01**⁴. Spoločnosť Auto Lease Holland sídliaca v Holandsku, dávala svojim zákazníkom za protihodnotu k dispozícii motorové vozidlá, pričom jej zákazníci za používanie predmetných motorových vozidiel uhrádzali mesačné platby určené v nájomnej zmluve. Spoločnosť Auto Lease Holland okrem toho svojim zákazníkom, ktorí si prenajali motorové vozidlo, ponúkala možnosť uzavrieť tzv. dohodu o palivovom hospodárstve, na základe ktorej bol nájomca oprávnený natankovať palivo do prenajatého motorového vozidla a zároveň z času na čas nakúpiť ropné produkty, v mene a na účet spoločnosti Auto Lease Holland. Na tento účel zákazník dostal palivovú kreditnú kartu od nemeckej kartovej spoločnosti DKV. Na predmetnej karte bola ako zákazník spoločnosti DKV uvedená spoločnosť Auto Lease Holland. Nájomca platil spoločnosti Auto Lease Holland vo pred jednu dvanástinu z predpokladaných ročných nákladov na pohonné látky. Na konci roka sa účet vyrovnal podľa skutočnej spotreby pohonných látok plus sa uhradil poplatok za palivové hospodárstvo.⁵

Vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, cit.: „*Keď nájomca na čerpacích staniach natankuje pohonné látky do prenajatého vozidla v mene a na účet prenajímateľa, ide o dodanie paliva prenajímateľom nájomcovi a musí sa daň za toto dodanie zaplatiť v mieste dodania v zmysle čl. 8 ods. 1 písm. b) Šiestej smernice alebo je to pokračujúca dodávka zahrnutá do dodávky služby, ktorú prenajímateľ poskytuje, a ktorá je zdaniiteľná podľa čl. 9 Šiestej smernice?*“⁶

Súdny dvor EÚ pri zodpovedaní prejudiciálnej otázky na úvod zdôraznil, že pojem dodávka tovaru neodkazuje na prevod vlastníckeho práva formou určenou platným

vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akékoľvek plnenie spočívajúce v prevode hmotného majetku jednou stranou, ktorá týmto oprávňuje druhú stranu skutočne týmto majetkom nakladať ako vlastník. Na zodpovedanie prejudiciálnej otázky bolo potrebné určiť, na koho, teda či na prenajímateľa alebo na nájomcu, palivové spoločnosti previedli právo nakladať s pohonnými látkami ako vlastník.⁷

Bezpochyby platí, že nájomca je oprávnený nakladať s pohonnými látkami ako vlastník. Nájomca totižto nadobudol pohonné látky priamo na čerpacích staniach a spoločnosť Auto Lease Holland nedisponuje v každom okamihu právom rozhodnúť o tom, akým spôsobom alebo na aký účel sa predmetné pohonné látky musia použiť. Celkové finančné náklady na kúpu pohonných látok na konci roka navyše v celistvosti znáša nájomca. Súdny dvor EÚ posúdil dohodu o palivovom hospodárstve skôr ako zmluvu o financovaní nákupu pohonných látok, a nie ako zmluvu o dodávke pohonných látok. Spoločnosť Auto Lease Holland nenakupuje pohonné látky za účelom ich následného predaja nájomcovi. Nájomca uskutočňuje nákupy pohonných látok, pričom sa môže slobodne rozhodnúť, v akom množstve, v akej kvalite a kedy nákup uskutoční. Prenajímateľ vo vzťahu k nájomcovi koná v podstate ako dodávateľ kreditu, resp. poskytovateľ úveru.⁸

Súdny dvor EÚ v intenciách uvedených skutočností na položenú prejudiciálnu otázku následne odpovedal tak, že natankovanie pohonných hmôt do nádrže motorového vozidla, ktoré je predmetom nájomnej zmluvy, nájomcom na čerpacích staniach, nezakladá dodávku týchto pohonných hmôt zo strany prenajímateľa predmetného motorového vozidla, a to ani v prípade, že nájomca natankuje motorové vozidlo v mene a na účet prenajímateľa.⁹

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci **Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13**¹⁰ sa síce ne-

dotýka priamo palivových kariet, ale obsahovo sa zameriava na problematiku sprostredkovaného dodania tovaru prostredníctvom osôb konajúcich vo vlastnom mene na účet inej osoby, a to konkrétne paliva určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori. Spoločnosť Fast Bunkering Klaipėda bola registrovaná na účely DPH v Litve, pričom v konkrétnom období od roku 2008 do roku 2011 zásobovala palivom v litovských teritoriálnych vodách plavidlá používané na plavbu na otvorenom mori. Uvedené palivo pochádzalo z tretích krajín a bolo uskladnené v Litve v rámci režimu colného uskladnenia, čiže ešte nedošlo k výberu splatnej DPH v súvislosti s jeho dovozom. Spoločnosť Fast Bunkering Klaipėda prijímala na vyššie uvedené účely objednávky na dodávku paliva, ktoré následne sama predávala bez nákladov na prepravu a iných súvisiacich výdavkov a poplatkov, ako aj bez poistenia, a aj dodávala do palivových zásobníkov dotknutých plavidiel v rámci colného režimu opätovného vývozu. Objednávky boli zadávané sprostredkovateľmi usadenými v rôznych členských štátoch, ktorým bol predaj paliva zo strany spoločnosti Fast Bunkering Klaipėda aj fakturovaný. Títo sprostredkovatelia konali vo svojom vlastnom mene jednak voči Fast Bunkering Klaipėda, no zároveň aj voči majiteľom alebo prevádzkovateľom dotknutých plavidiel, ktorým nakúpené palivo ďalej predávali. Z bližšieho objasnenia okolností vyplynulo, že uvedení sprostredkovatelia nikdy toto palivo sami fyzicky nedodali, pričom ich úloha spočívala predovšetkým v centralizácii objednávok a zabezpečení zaplatenia za dodané palivo. Spoločnosť Fast Bunkering Klaipėda bola schopná určiť skutočné prevedené množstvo paliva, a vystaviť tak zodpovedajúcu faktúru, až po jeho dodaní do palivových zásobníkov dotknutých plavidiel. Spoločnosť Fast Bunkering Klaipėda uplatňovala na predmetné dodávky paliva oslobodenie od DPH.¹¹

3 ECLI:EU:C:2019:412

4 ECLI:EU:C:2003:73

5 JABLONKOVÁ, Z.: Vybrané rozsudky Súdneho dvora Európskych spoločenstiev v oblasti dane z pridanej hodnoty. In: Dane a účtovníctvo v praxi [online]. 2006, roč. 2006, č. 10 [cit. 2022-07-30]. ISSN 1338-175X. Dostupné na <https://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dph-v-praxi/vybrane-rozsudky-sudneho-dvora-europskych-spolocenstiev-v-oblasti-dane-z-pridanej-hodnoty,m-2421.html>. Rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 6. februára 2003, vo veci Auto Lease Holland, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, body 10 až 12

6 Ibid, bod 20

7 Ibid, body 32 a 33

8 Ibid, body 34 až 36

9 Ibid, bod 37

10 ECLI:EU:C:2015:536

11 Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2015, vo veci Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536, body 10 až 14. Návrhy generálnej advokátky Eleanor Sharpston vo veci C-526/13 [online]. Prednesené 5. marca 2015, body 10 až 12 [cit. 2022-08-20] Dostupné na: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162700&pageIndex=0&doclang=sk&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8748207>

Vnútroštátny súd sa v danom prípade rozhodol prerušiť prebiehajúce konania a položil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, cit.: „*Má sa článok 148 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ustanovenie týkajúce sa oslobodenia od DPH, ktoré sa v tomto článku nachádza, je uplatniteľné nielen na dodávky pre prevádzkovateľa plavidla používaného na plavbu na otvorenom mori, ktorý tovar používa na zásobovanie plavidla, ale aj na dodávky iným osobám ako prevádzkovateľovi plavidla, t. j. sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, pokiaľ je konečné určenie tovaru v čase jeho dodania vopred známe a riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje právna úprava?*“¹²

Súdny dvor EÚ s odkazom na svoju predošlú rozhodovaciu činnosť, konkrétne rozsudok z 26. júna 1990, vo veci *Velker International Oil Company, C-185/89*¹³, objasnil okolnosti podmieňujúce možnosť uplatniť oslobodenie od DPH na dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, teda musí ísť o dodanie pre prevádzkovateľa plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ktorý ho bude používať, a musí k nemu dôjsť v poslednom štádiu distribučného reťazca tohto tovaru. Splnenie uvedených podmienok bolo nevyhnutné preskúmať aj vo vzťahu k dodaniu tovaru pre dotknutých sprostredkovateľov.¹⁴

Smernica o spoločnom systéme DPH nepracuje s pojmom sprostredkovateľ konajúci vo vlastnom mene, ale za dodanie tovaru sa podľa čl. 14 ods. 2 písm. c) smernice o spoločnom systéme DPH považuje aj prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji. Vo svojej podstate ide o vyjadrenie zmluvy, na základe ktorej sa sprostredkovateľ zaviazuje vo vlastnom mene, ale na účet tretej osoby, vykonať jeden alebo viac právnych úkonov. Súdny dvor EÚ stanovil, že na dodanie tovaru určené sprostredkovateľom vo veci samej sa nemôže vzťahovať oslobodenie od DPH, pretože sa neuskutočňuje v poslednom štá-

diu distribučného reťazca tohto tovaru, nakoľko sprostredkovateľia toto palivo nadobudli na účely jeho ďalšieho predaja, a nie na jeho používanie.¹⁵

Oslobodenie od dane podľa čl. 148 písm. a) smernice o spoločnom systéme DPH nie je podľa Súdneho dvora EÚ uplatniteľné na dodanie sprostredkovateľom konajúcim vo vlastnom mene, aj keď je konečné určenie tovaru v čase jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou. Spoločnosť *Fast Bunkering Klaipėda* sama priamo dodávala palivo do zásobníkov dotknutých plavidiel, pre ktoré bolo určené. Faktúru zasielala sprostredkovateľom až po natankovaní paliva, keďže až vtedy bolo možné určiť presné množstvo dodaného paliva. Za týchto podmienok nemožno vylúčiť, že k prevodu vlastníctva na týchto sprostredkovateľov dochádza až po natankovaní, k čomu došlo najskôr v okamihu, keď boli prevádzkovatelia plavidiel oprávnení s palivom skutočne nakladať ako vlastníci. Predpokladá sa, že prevádzkovateľ môže za bežných podmienok s palivom v skutočnosti nakladať ako vlastník od okamihu jeho dodania do zásobníkov plavidla.¹⁶

Hoci formálne došlo k prevodu vlastníctva k palivu na sprostredkovateľov, títo však za daných okolností nemohli s dodaným množstvom v žiadnom okamihu nakladať, pretože oprávnenia nakladať s palivom disponovali prevádzkovatelia plavidiel od okamihu jeho natankovania spoločnosťou *Fast Bunkering Klaipėda*. Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že predpokladom pre kvalifikáciu transakcie ako dodanie tovaru je vznik oprávnenia osoby nakladať s tovarom ako vlastník, v tomto prípade s palivom. Pojem dodanie tovaru však neodkazuje na prevod vlastníckeho práva formou určenou platným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akékoľvek plnenie spočívajúce v prevode hmotného majetku jednou stranou, ktorá týmto oprávňuje druhú stranu skutočne týmto majetkom nakladať ako vlastník. Z uvedených skutočností vyplýva, že dodávky paliva uskutočne-

né spoločnosťou *Fast Bunkering Klaipėda* je potrebné považovať za dodanie tovaru priamo prevádzkovateľom plavidiel, na ktorých sa môže vzťahovať oslobodenie od DPH podľa čl. 148 písm. a) smernice o spoločnom systéme DPH.¹⁷

Súdny dvor EÚ na základe vyššie uvedených úvah odpovedal na položenú prejudiciálnu tak, že „*článok 148 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení nie je v zásade uplatniteľné na dodanie tovaru určeného pre zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene, aj keď je konečné určenie tovaru v čase jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna úprava. Za takých okolností, akými sú okolností vo veci samej, sa však uvedené oslobodenie môže uplatniť, ak k prevodu vlastníctva k dotknutému tovaru na uvedených sprostredkovateľov podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom došlo najskôr v okamihu, keď boli prevádzkovatelia plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori oprávnení s týmto tovarom skutočne nakladať, akoby boli jeho majiteľmi, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.*“¹⁸

Čo sa týka posledného z uvádzaných rozhodnutí, teda rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci **Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18**¹⁹, práve v ňom obsiahnuté závery vzbudili u verejnosti istú vlnu kontroverzie. Spoločnosť *Vega International* vykonávala činnosť prepravcu úžitkových vozidiel konkrétnych výrobcov z výrobného závodu ku zákazníkom. Uvedenú službu zabezpečovala prostredníctvom niekoľkých svojich dcérskych spoločností, sídlacích v rôznych členských štátoch. Medzi týmito dcérskymi spoločnosťami bola aj *Vega Poland* so sídlom v Poľsku. *Vega International* organizovala a spravovala zabezpečovanie všetkých svojich spoločností palivovými kartami vydanými dodávateľmi palív. Vozidlá,

¹² Ibid, bod 21

¹³ EU:C:1990:262

¹⁴ Ibid, body 26 až 30

¹⁵ Ibid, body 31 až 36

¹⁶ Ibid, body 46 až 49

¹⁷ Ibid, body 50 až 52

¹⁸ Ibid, bod 53

¹⁹ ECLI:EU:C:2019:412

ktorých prepravu vykonávala Vega Poland, sa tankovali prostredníctvom osobných palivových kariet vystavených na jednotlivých vodičov. Z organizačných dôvodov a vzhľadom na výšku nákladov sa všetky transakcie vykonané prostredníctvom palivových kariet sústreďovali u materskej spoločnosti v Rakúsku, ktorá prijímala od dodávateľov palív faktúry uvádzajúce najmä nákup paliva s DPH. V nadväznosti na to, na konci každého mesiaca Vega International refakturovala svojim dcérskym spoločnostiam, vrátane Vega Poland, palivo dodané na poskytovanie služieb prepravy vozidiel so zvýšením o 2 %. Tieto dcérske spoločnosti boli oprávnené započítať si faktúry súvisiace s použitím palivových kariet s faktúrami vystavenými rakúskej spoločnosti alebo zaplatiť tieto faktúry v lehote od jedného do troch mesiacov od ich prijatia.²⁰

Vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, ktorou sa pýtal, či poskytovanie palivových kariet materskou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam, ktoré týmto dcérskym spoločnostiam umožňuje natankovať palivo do vozidiel, ktorých prepravu zabezpečujú, možno kvalifikovať ako službu poskytovania úverov oslobodenú od DPH alebo ako komplexnú transakciu, ktorej hlavným cieľom je dodávka paliva, a teda dodanie tovaru, v súvislosti s ktorou môže byť DPH zaplatená v Poľsku vrátená.²¹

Súdny dvor EÚ na úvod posúdenia položenej prejudiciálnej otázky jednak zdôraznil, že dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH podľa čl. 2 ods. 1 písm. a) smernice o spoločnom systéme DPH, no zároveň poukázal na objektívny charakter pojmu „dodanie tovaru“, jeho nezávislé uplatňovanie od cieľov a výsledkov plnení a nemožnosť jeho stotožňovania s prevodom vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje použiteľná vnútroštátna práva úprava. Za dodanie tovaru sa považuje každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá

poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom.²²

Zo skutkových okolností posudzovaného prípadu vyplýva, že spoločnosť Vega International poskytuje svojim dcérskym spoločnostiam palivové karty, ktoré im umožňujú najmä zásobenie palivom na čerpacích staniciach, ktoré následne adresujú spoločnosti Vega International priamo faktúry uvádzajúce nákup paliva s DPH, ktorý bol predmetom žiadosti o vrátenie dane adresovanej zo strany spoločnosti Vega International poľským daňovým orgánom. Aby Súdny dvor EÚ mohol zodpovedať položenú prejudiciálnu, je za týmto účelom potrebné preskúmať, či petrolejárske spoločnosti skutočne previedli na Vega International alebo Vega Poland právo nakladať s palivom ako vlastníkom.²³

Je zrejmé, že pri podmienkach nákupu paliva (výber čerpacej stanice spomedzi staníc dodávateľov uvedených zo strany Vega International) v spojitosti s kvalitou, množstvom, druhom paliva, dátume uskutočnenia nákupu a spôsobe použitia paliva, má Vega Poland slobodnú voľbu a vlastnú úvahu. Vega International nedisponuje palivom, ako keby bola jeho vlastníkom, hoci z jeho nákupu žiada o vrátenie DPH. Vega Poland taktiež znáša náklady spojené s tankovaním. Podľa Súdného dvora EÚ v danom prípade nejde o dodanie tovaru vo vzťahu k spoločnosti Vega International a rovnako ani medzi spoločnosťou Vega Poland a Vega International, ale o sprostredkovanie nákupu prostredníctvom poskytnutia nástroja (palivových kariet), ktorý umožňuje Vega Poland nákup paliva. Každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru, považuje sa za poskytnutie služby, a teda poskytnutie palivových kariet spoločnosťou Vega International svojej dcérskej spoločnosti Vega Poland je v tejto súvislosti potrebné chápať ako poskytnutie služby.²⁴

Súdny dvor EÚ sa ďalej zaoberal tým, či predmetné poskytnutie služby, resp. služby možno kvalifikovať ako službu

poskytovania úverov oslobodenú od DPH v zmysle čl. 135 ods. 1 písm. b) smernice o spoločnom systéme DPH. Najmä s ohľadom na povahu poskytovaných služieb, extenzívny výklad pojmu „poskytovanie a dojednávanie úverov“ a v neposlednom rade na skutkové okolnosti daného prípadu, keď Vega International získava odmenu vo výške 2 % z ceny paliva za poskytovanie služby svojej dcérskej spoločnosti Vega Poland, tak Vega International poskytuje finančnú službu spoločnosti Vega Poland financovaním nákupu paliva vopred a na tento účel koná tak, ako obyčajná finančná alebo úverová inštitúcia. Poskytnutie palivových kariet v prospech spoločnosti Vega Poland podľa skutkových okolností tak predstavuje skutočnú finančnú transakciu, ktorá je podobná poskytnutiu úveru v zmysle čl. 135 ods. 1 písm. b) smernice o spoločnom systéme DPH, a teda sa na ňu môže vzťahovať oslobodenie od DPH.²⁵

Súdny dvor EÚ v zmysle uvedených skutočností na položenú prejudiciálnu otázku odpovedal tak, že cit.: „*poskytovanie palivových kariet materskou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam, ktoré dcérskym spoločnostiam umožňuje, aby natankovali palivom vozidlá, ktorých prepravu zabezpečujú, možno kvalifikovať ako službu poskytovania úverov oslobodenú od DPH.*“²⁶

POSKYTOVANIE FINANČNÝCH SLUŽIEB PRI NÁKUPE PALIVA POUŽÍVANÍM PALIVOVÝCH KARIET

Predmetom tohto príspevku nie je len analýza skutkových okolností a záverov, ku ktorým došiel Súdny dvor EÚ, ale aj poukázanie na rozdielnosti, ktoré môžu mať potenciálny vplyv na skutočnosť, či pri používaní palivových kariet ich držiteľmi dôjde zakaždým výlučne k poskytnutiu finančných služieb, alebo naďalej prichádza do úvahy aj uskutočnenie reťazových transakcií, ktoré boli donedávna považované za bežnú aplikačnú prax.

Výsledkom vyššie analyzovaných roz-

20 Rozsudok Súdného dvora EÚ z 15. mája 2019, vo veci Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412, body 13 a 14

21 Ibid, bod 23

22 Ibid, body 25 až 28

23 Ibid, body 29, 30

24 Ibid, body 36 až 41

25 Ibid, body 42 až 50

26 Ibid, bod 51

hodnutí bolo zodpovedanie Súdneho dvora EÚ na otázku, či došlo v súvislosti s danými okolnosťami k reťazovej transakcii - k dodaniu tovaru v podobe pohonných hmôt, a to dodaním od prvého dodávateľa, ktorým bola ropná spoločnosť (resp. čerpacia stanica), cez vydavateľa palivových kariet, materskú spoločnosť (resp. leasingovú spoločnosť), až ku konečnému odberateľovi (dcérskej spoločnosti, resp. nájomcovi), ktorý používal pri načerpaní pohonných hmôt palivovú kartu zabezpečenú od prostrednej osoby (materskou spoločnosťou, resp. leasingovou spoločnosťou).

V prvom rade je potrebné uviesť, že úlohou vnútroštátneho súdu je posúdiť, či príslušné operácie vykazujú špecifické a podstatné znaky pre dodanie tovaru, alebo pre poskytovanie finančných služieb. V rozhodnutí *Vega International*, ako aj v rozhodnutí *Auto Lease Holland*, Súdny dvor EÚ zaujal stanovisko, že zmluvný vzťah týkajúci sa obstarania paliva medzi materskou spoločnosťou (resp. leasingovou spoločnosťou) a dcérskou spoločnosťou (resp. nájomcom), je založený zmluvou o financovaní ich nákupu, t. j. zmluvou o úvere a nie zmluvou o dodaní tovaru. Súdny dvor EÚ okrem iného konštatoval, že materská spoločnosť hrá sprostredkovateľskú úlohu medzi dodávateľom pohonných hmôt a zdaniteľnou osobou, ktorá skutočne nadobúda pohonné látky. Z čoho vyplýva, že predmetná transakcia nespĺňa definíciu dodania tovaru podľa článku 14 ods. 1 smernice o spoločnom systéme DPH a spĺňa základnú charakteristiku poskytovania služieb podľa článku 24 smernice o spoločnom systéme DPH. Súdny dvor EÚ zároveň konštatoval, že predmetom zmluvy o financovaní je poskytovanie finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. b) smernice o spoločnom systéme DPH.²⁷

Vymedzenie pojmu poskytovanie a dojednanie úverov nie je smernicou o spoločnom systéme DPH definované. „Podľa

judikatúry Súdneho dvora EÚ predstavujú oslobodenia uvedené v článku 135 smernice o DPH autonómne pojmy práva Únie, ktorých predmetom je zabrániť odlišnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch EÚ.²⁸

V odborných literatúrach²⁹ však autori poukazujú na definíciu pojmu spotrebiteľského úveru vymedzeného v smernici Európskeho parlamentu a Rady 2008/48/ES o zmluvách o spotrebiteľskom úvere a o zrušení smernice Rady 87/102/EHS. Za spotrebiteľskú zmluvu o úvere sa považuje zmluva, „ktorou veriteľ poskytuje alebo sľubuje poskytnúť spotrebiteľovi úver vo forme odloženej platby, pôžičky alebo inej podobnej finančnej pomoci, okrem zmlúv o sústavnom poskytovaní služieb alebo dodávaní tovaru rovnakého druhu, ak spotrebiteľ platí za takéto služby v priebehu jeho dodávania formou splátok“³⁰.

Za poskytnutie úveru je potom možné považovať aj formu odloženej platby avšak za situácie, keď sa má platba za dodanie tovaru vrátane úroku realizovať až po dodaní tovaru. Ak by dodávateľ umožnil odložiť realizáciu platby za dodanie tovaru vrátane úroku iba do času skutočného dodania tovaru, takáto transakcia sa považuje za dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o spoločnom systéme DPH a nie za transakciu, ktorou je poskytnutie finančnej služby (poskytnutie úveru). „Dodávateľ tovaru alebo služieb, ktorý oprávňuje svojho

zákazníka, aby odložil platbu ceny výmenou za zaplatenie úrokov, v zásade predstavuje oslobodenie od poskytnutia úveru v zmysle tohto ustanovenia. Ak však dodávateľ tovaru alebo služieb poskytne svojmu zákazníkovi odklad platby ceny, výmenou za zaplatenie úroku, iba do dodania, tento úrok nepredstavuje protihodnotu za poskytnutie úveru, ale časť protihodnoty získanej za dodávku tovarov alebo služieb.“³¹

Obdobný skutkový stav, než je predmetom analyzovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v prvej časti tohto príspevku, bol aj súčasťou rozhodnutia Súdneho dvora EÚ z 18. októbra 2018, vo veci *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, keď v rámci stanovenia úrokovej sadzby týkajúcej sa časti transakcie „financovanie“ pridával dodávateľ tovaru (motorového vozidla) k svojim vlastným nákladom financovania aj maržu pre celkové režijné náklady, ziskovú maržu a rezervu na neisté pohľadávky. Súdny dvor EÚ konštatoval, že ak si v rámci refakturácie materská spoločnosť uplatňovala zvýšenie hodnoty nákladov o určité percento, je za týchto okolností potrebné považovať predmetnú transakciu za podobnú poskytnutiu úveru v zmysle článku 135 ods. 1 písm. b) smernice o spoločnom systéme DPH, nakoľko zaplatenie úrokov predstavuje odplatu za tento úver.³²

Obdobne tomu bolo aj v rozhodnutiach *Vega International*, či *Auto Lease Holland*, keď si materská, resp. leasingová spoločnosť, pridávala k cene palív stanovených čerpacími stanicami určité percento marže, v dôsledku čoho bola cenová politika prvého dodávateľa premietnutá do nákladov konečných odberateľov. V prípade, ak by sa znížili ceny na čerpacích staniaciach, znížili by sa tak aj náklady dcérskej spoločnosti, resp. nájomcu na pohonné hmoty, a naopak.

V neposlednom rade uvádzame, že samotné oslobodenie od dane pri tomto type finančnej služby nie je podmienené osobitným postavením poskytovateľa, a teda nemusí ísť vždy o poskytovateľa



Za poskytnutie úveru je potom možné považovať aj formu odloženej platby avšak za situácie, keď sa má platba za dodanie tovaru vrátane úroku realizovať až po dodaní tovaru.

27 C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412, bod 38

28 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 3. júna 2010, vo veci *Nathalie De Fruytier*, C-237/09, ECLI:EU:C:2010:316, bod 21

29 Vid. TERRA, B., KAJUS, J.: *A Guide to the European VAT Directives 2022. Volume 1: Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD, 2022, s. 897. ISBN 978-90-8722-756-2

30 Čl. 3 písm. c) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/48/ES z 23. apríla 2008 o zmluvách o spotrebiteľskom úvere a o zrušení smernice Rady 87/102/EHS (Ú. v. ES L 133 22. 5. 2008) v platnom znení

31 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 27. októbra 1993, vo veci *Muys'en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, ECLI:EU:C:1993:855, bod 19

32 C-153/17, ECLI:EU:C:2018:845

platobných služieb.³³ Materská spoločnosť v rozhodnutí *Vega International* a finančná spoločnosť v 100 %-nom vlastníctve inej spoločnosti, ktorá je súčasťou skupiny dodávajúcej motorové vozidlá v rozhodnutí *Volkswagen Financial Services (UK)*, poskytovali úver konečným odberateľom paliva, pričom neboli poskytovateľom platobných služieb.

DODANIE TOVARU PRI NÁKUPE PALIVA POUŽÍVANÍM PALIVOVÝCH KARIET

A. REŤAZOVÉ TRANSAKCIE DODANIA TOVARU A PREVOD PRÁVA NAKLADAŤ S TOVARAM AKO VLASTNÍK

Základným prvkom reťazových obchodov je existencia nadväzujúceho prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastníkom (nadväzne medzi jednotlivými účastníkmi reťazového obchodu). Bez toho, aby prvý odberateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, nemôže dôjsť k následnému prevodu práva medzi týmto prvým odberateľom (a zároveň druhým dodávateľom v rade) a jeho zákazníkom. Práve posúdenie tohto prvku bolo rozhodujúce pre vydanie analyzovaných rozsudkov Súdneho dvora EÚ uvedených v prvej časti tohto príspevku. V prípade, ak by sa Súdny dvor EÚ priklonil k záveru, že došlo k prevodu práva nakladať s palivom ako vlastníkom od čerpacej stanice až po konečného odberateľa (nájomcov, resp. dcérske spoločnosti), tento postupný prevod medzi účastníkmi transakcií by bol označený ako reťazová transakcia. Takéto reťazové transakcie sú považované za bežné zdaniteľné transakcie, v súvislosti s ktorými majú jednotliví účastníci nárok na odpočítanie dane, ak splnia všeobecné podmienky tohto nároku, pričom procesná stránka dodania tovaru je pre zdaniteľné osoby jednoduchšia, než je to v prípade dodania finančnej služby.

Z tohto dôvodu sa v úvode tejto časti sa venujeme najskôr všeobecnému výkladu prevodu práva nakladať s majetkom ako vlastníkom, kde rozoberieme judikatúru, ktorá sa týka v zásade iných skutkových situácií³⁴, ale závery Súdneho dvora EÚ sú aplikovateľné aj pre účely dodania tovaru, ktorým je palivo.³⁵ Nižšie v tomto príspevku uvedieme aj judikatúru, ktorá bola explicitne vydaná v súvislosti s dodaním tovaru, ktorým bolo palivo.

„Reťazovými transakciami sa myslia po sebe nasledujúce dodania tovaru, ktoré sú predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva.“³⁶ Vo vzťahu k uvedenej definícii, ktorá bola vymedzená pre účely smernice, v ktorej je obsiahnutá, je potrebné uviesť, že k reťazovým transakciám v súvislosti s dodaním paliva by mohlo dôjsť nielen cezhranične, ale aj vnútroštátne medzi tuzemskými zdaniteľnými osobami. Zároveň treba doplniť, že predmetom záujmu tohto článku nie je pripísanie prepravy tovaru, nakoľko v prípade dodania paliva je zrejme, že je palivo načerpané priamo na čerpacej stanici do motorového vozidla konečného odberateľa, ktorým je napríklad prepravná spoločnosť využívajúca palivovú kartu.

Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom je považovaný v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o spoločnom systéme DPH za dodanie tovaru. Smernica o spoločnom systéme DPH bližšie neupravuje, čo sa myslí pod nakladaním s tovarom ako majiteľ a nakoľko tento pojem je pojmom práva Európskej únie, členské štáty EÚ si jednotlivé podmienky ani nemôžu osobitne vo vnútroštátnej právnej úprave individuálne upraviť. Táto parketa je teda ponechaná na pomerne už rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora EÚ.

„Dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva v súlade s postupmi predpísanými platnými vnútroštátnymi právnymi predpismi, ale zahŕňa akýkoľvek

prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorý umožní inej osobe s ním nakladať ako keby bola vlastníkom tohto tovaru“³⁷. V zmysle judikatúry potom možno konštatovať, že ide o akýkoľvek prevod práva zdaniteľnou osobou na inú osobu, pričom nie je smerodajná právna úprava prevodu vlastníctva v zmysle súkromného (občianskeho či obchodného) práva, ale splnomocnenie osoby skutočne nakladať s tovarom, a to bez ohľadu na to, či k nadobudnutiu vlastníckeho práva už došlo alebo nie.

Rozhodnutie, či došlo k takémuto prevodu je ponechané na posúdení vnútroštátneho súdu, pričom nie je smerodajné, či došlo k prevodu vlastníckeho práva podľa právneho poriadku členského štátu EÚ, alebo nie. Za situácie, ak by sa zohľadňoval primárne prevod, resp. prechod vlastníckeho práva podľa vnútroštátneho práva jednotlivých členských štátov EÚ, vznikol by problém nejednotného výkladu a rôznorodej aplikáčnej praxe medzi jednotlivými členskými štátmi EÚ, v dôsledku čoho by bol ohrozený cieľ harmonizovania práva v oblasti DPH. „Plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ týmto plnením zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom, pričom spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva k tomuto majetku nemá nijaký význam.

V súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane. Vnútroštátny súd môže zohľadniť dôkazy týkajúce sa plnení, ktoré predchádzali plneniu dotknutému vo

33 C-281/91, ECLI:EU:C:1993:855

34 Napríklad predmetom nižšie uvádzaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ z 8. februára 1990, vo veci Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, bolo dodanie nehnuteľnosti pozostávajúcej z rodinného domu a hospodárskych budov.

35 Téma reťazových transakcií boli venované aj príspevky:

SCHMIDT, P. – KOVÁČ, B.: Vybrané aspekty reťazových obchodov vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ešte) pred Quick Fixes. Bratislava, 2021. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov 2/2021.

KAČALJAK, M. – CIBUĽA, T.: Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Bratislava, 2018. DPH v praxi, 4/2018.

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

37 C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61

veci samej alebo po ňom nasledovali, ako aj doklady, ktoré sa ich týkali.³⁸

Vnútroštátny súd musí zohľadniť hospodársku transakciu ako takú, a to vrátane všetkých skutočností, ktoré sú relevantné pre toto posúdenie, pričom zohľadnenie klauzuly v zmluvnom dojednaní o výhrade vlastníckeho práva podľa vnútroštátneho práva nie je absolútne dostačujúce. Právo nakladať s tovarom ako vlastník prechádza na odberateľa aj v momente, kedy táto osoba získa možnosť prijímať rozhodnutia s nakladaním tohto tovaru, čo zahŕňa aj jeho následný predaj tretej osobe, či inak ovplyvniť právne postavenie tohto tovaru.³⁹

Pre posúdenie, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník je vhodné prizeriť na zabezpečenie prepravy napríklad aj s ohľadom na uskutočnenie prepravy objednaným prepravcom zo strany nadobúdateľa.⁴⁰

K prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník dochádza v tom momente aj v prípade, keď zdaniteľná osoba získa palivo do držby, naloží ho do svojich cisterien a prepraví ho vlastnými dopravnými prostriedkami do iného členského štátu.⁴¹

„Prevod práva nakladať s majetkom ako vlastník nevyžaduje aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený.“⁴² Obdobný výklad uviedol Súdny dvor EÚ aj v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ z 20. júna 2018, vo veci „Enteco Baltic“, C-108/17, v zmysle ktorého má dovozca právo na oslobodenie od DPH v zmysle článku 143 smernice o spoločnom systéme DPH v tom prípade, ak uskutočnil dovoz tovaru a následne aj intrakomunitárne dodanie tohto tovaru v rámci územia EÚ, a to aj vtedy, ak nebol tovar dodaný priamo fyzicky nadobúdateľovi, ale bol prevzatý dopravnými spoločnosťami, či priamo na sklady, ktoré boli určené nadobúdateľom za podmienky, že dovozca

previedol právo nakladať s príslušným tovarom ako vlastník na konečného nadobúdateľa.⁴³ Je nevyhnutné uviesť, že aj keď sa rozhodnutie týkalo prejudiciálnej otázky k výkladu článku 143 smernice o spoločnom systéme DPH, výklad pojmu dodanie tovaru musí byť autonómny a jednotný v zmysle práva Európskej únie a z tohto dôvodu je možné výklad pojmu dodanie tovaru v zmysle tohto rozhodnutia aplikovať aj na dodania tovaru, ktoré sa uskutočnili v rámci územia EÚ.⁴⁴

„Prechod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 však nevyžaduje, aby osoba, ktorej sa táto vec prevádza, ju



K prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník dochádza v tom momente aj v prípade, keď zdaniteľná osoba získa palivo do držby, naloží ho do svojich cisterien a prepraví ho vlastnými dopravnými prostriedkami do iného členského štátu.

fyzicky držala, ani aby jej bola fyzicky prepravená a/alebo fyzicky prijatá. Súdny dvor už mal v tejto súvislosti príležitosť objasniť, že ak dotknutá osoba nedostala tovar priamo od vystavovateľa faktúry, nemusí to byť nevyhnutne výsledkom podvodného zatajenia skutočného dodávateľa, ale môže to byť spôsobené inými dôvodmi, napríklad existenciou dvoch po sebe nasledujúcich predajov toho istého tovaru, ktorý je na objednávku prepravený priamo od prvého predávajúceho k druhému kupujúcemu, takže ide o dve po sebe nasledujúce dodávky v zmysle článku 14 ods. 1, ale iba jeden

skutočný transport. Navyše nie je potrebné, aby sa prvý kupujúci stal vlastníkom predmetného tovaru v čase prepravy, keďže existencia dodávky v zmysle tohto ustanovenia neznamená prevod vlastníckeho práva k tovaru v právnom zmysle. (pozri v tomto zmysle definíciu JagieĽo, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 32). Na základe vyššie uvedených úvah je potrebné na prvé dve otázky odpovedať tak, že článok 14 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje daňovej správe členského štátu predpokladať, že nedochádza k dodaniu tovaru, v dôsledku ktorého existuje pre kupujúceho prekážka odpočtu DPH zaplatenej pri nákupe z dôvodu, že kupujúci ním zakúpený tovar neprevzal, ale poslal ho priamo tretej osobe, ktorej ho ďalej predal, alebo s odôvodnením, že priamy dodávateľ kupujúcemu ním zakúpený tovar neprevzal, ale odoslal ho priamo kupujúcemu.⁴⁵

Právo nakladať s tovarom ako vlastník však neprechádza na každú osobu, ktorá má tovar vo svojej držbe. Príkladom je premiestnenie tovaru k dodávateľovi do iného členského štátu na účely dokončovacích prác na tovare,⁴⁶ ako aj krádež tovaru. V týchto prípadoch sú osoby iba obyčajnými detentormi, ktorí nenakladajú s tovarom rovnako ako vlastníci tohto tovaru.⁴⁷

B. REŤAZOVÉ TRANSAKcie V SÚVISLOSTI S DODANÍM POHONNÝCH HMÔT

Osobitne prevod práva nakladať s palivom ako vlastník rozoberal Súdny dvor EÚ už vo vyššie spomenutom rozhodnutí *Auto Lease Holland*. V tomto rozhodnutí Súdny dvor EÚ zvýraznil, že pohonné hmoty boli získavané priamo od zdaniteľnej osoby, ktorá prevádzkuje čerpaciu stanicu. Podľa zmluvných podmienok leasingová spoločnosť nemala právo rozhodovať o tom, kedy, akým spôsobom a na aký

38 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 18. júla 2013, vo veci „Evita-K“ EOOD, C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486

39 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 23. apríla 2020, vo veci *Herst*, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295

40 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo 6. septembra 2012, vo veci *Mecsek-Gabona*, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547

41 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 19. decembra 2018, vo veci *AREX CZ*, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, bod 78

42 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 15. júla 2015, vo veci „Itales“, C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511, bod 36

43 C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, bod 29

44 C-237/09, ECLI:EU:C:2010:316, bod 22

45 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 15. júla 2015, vo veci „Koela-N“, C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513, body 38 až 40

46 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo 6. marca 2014, vo veci *Dresser-Rand*, C-606/12, ECLI:EU:C:2014:125, bod 30

47 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo 14. júla 2005, vo veci *British American Tobacco International*, C-435/03, ECLI:EU:C:2005:464, bod 36

účel nájomca využije načerpané pohonné hmoty. Ďalej Súdny dvor EÚ skonštatoval, že na prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, nemá vplyv skutočnosť, že nájomca obstaráva pohonné hmoty v mene a na náklady leasingovej spoločnosti, nakoľko náklady spojené s dodaním tovaru znáša na konci dňa nájomca, ktorému ich výšku refakturuje. Súdny dvor EÚ následne poukázal najmä na skutočnosť, že nájomca mal slobodnú vôľu pri výbere kvality pohonných hmôt, ich množstva, ako aj času, kedy natankuje. Práve s ohľadom na tieto skutkové okolnosti rozhodol Súdny dvor EÚ, že došlo v tomto prípade k poskytnutiu finančných služieb a nie k dodaniu tovaru v rámci reťazového obchodu, keďže nedošlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník.⁴⁸

Považujeme za nevyhnutné zdôrazniť skutočnosť, že z analyzovaných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ v prvej časti tohto príspevku nie je zrejmé, v akej miere je potrebné jednotlivé kritériá zohľadniť pri posudzovaní toho ktorého prípadu, nakoľko je otázne, či by postačovalo v rámci zmluvných podmienok nastaviť tieto kritériá v širšom rámci, kedy by sa zmluvné strany dohodli na čerpaní pohonných hmôt výlučne na území Európskej únie v určitom maximálnom množstve načerpaného paliva v rámci kalendárneho mesiaca.

Pre úplnosť, je možné vo svetle analyzovanej judikatúry doplniť, že ak by vydavateľ palivovej karty uskutočňoval aj dodanie paliva, bolo by v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ potrebné zároveň určiť, či je toto ďalšie dodanie zo strany vydavateľa palivovej karty hlavným plnením (a teda zdaniteľnou transakciou v mieste, kde sa pohonné hmoty nachádzajú v čase ich dodania) alebo či v situáciách, kedy vydavateľ palivovej karty dodáva palivo tomuto koncovému odberateľovi, je považované za vedľajšie plnenie, a teda sa miesto dodania paliva bude určovať v závislosti od dodania hlavného plnenia (napr. v prípade rozhodnutia *Auto Lease Holland*

išlo o miesto dodania leasingu). Uvedené však nemení nič na skutočnosti, že bude naďalej potrebné identifikovať zložku dodania tovaru a zložku dodania finančnej služby. V predmetných rozhodnutiach dospel Súdny dvor EÚ k záveru, že došlo k poskytovaniu finančných služieb a nie k dodaniu tovaru ako takému, nakoľko čerpacie stanice (resp. ropné spoločnosti) dodali pohonné hmoty priamo používateľovi palivových kariet, z čoho vyplýva, že zodpovedanie druhej otázky bolo v rámci týchto rozhodnutí irelevantné. Avšak v prípade, ak by sa prijal záver, že za určitých okolností nedochádza výlučne k poskytnutiu finančných služieb, ale aj k dodaniu tovaru, považujeme za vhodné

Z analyzovaných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ v prvej časti tohto príspevku nie je zrejmé, v akej miere je potrebné jednotlivé kritériá zohľadniť pri posudzovaní toho ktorého prípadu.

poukázať na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 2. decembra 2010 vo veci *Everything Everywhere*, C-276/09 a na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 8. decembra 2016 vo veci *Stock '94*, C-208/15, v rámci ktorých Súdny dvor EÚ konštatoval, že za určitých okolností sa viaceré formálne odlišné plnenia musia považovať za jedinú transakciu, ak nie sú nezávislé (ak tieto úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú úzko prepojené, pričom jedno z plnení nie je samo o sebe pre zákazníkov cieľom, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa)^{49,50} Práve pri nastavení jednotlivých zmluvných podmienok dochádza, podľa nášho názoru, k tenkej hranici medzi dodaním tovaru formou reťazových transakcií

a poskytovaním finančných služieb. Tieto skutkové okolnosti sú rozhodujúce, či pôjde o zdaniteľnú transakciu, kedy pri splnení zákonom stanovených podmienok bude mať zdaniteľná osoba (držiteľ palivovej karty) nárok na odpočet DPH, alebo pôjde o poskytnutie služby, ktorá je transakciou oslobodenou od dane, v dôsledku čoho si nebude mať akú daň držiteľ palivovej karty odpočítať na vstupe.

ROZHODNUTIA VYDANÉ V NADVÄZNOSTI NA VECI VEGA A AUTO LEASE HOLLAND

V nadväznosti na analyzované rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vznikla následne aj pochybnosť, či zdaniteľná osoba, ktorou je vydavateľ palivových kariet má nárok na vrátenie DPH vyfakturovanej zákazníkovi omylom. V rozhodnutí Súdneho dvora EÚ z 11. apríla 2013 vo veci *Rusedespred*, C-138/12, sa k danej otázke postavil Súdny dvor EÚ tak, že zdaniteľná osoba sa môže dovoliavať zásady neutrality, v dôsledku ktorej má táto osoba možnosť opraviť nedôvodne vyfakturovanú daň v tých prípadoch, kedy zdaniteľná osoba preukáže svoju dobrú vieru.⁵¹ Zásada neutrality v zmysle článku 203 smernice o spoločnom systéme DPH chráni zdaniteľnú osobu aj v tých prípadoch, kedy právoplatné rozhodnutie daňovej správy už zamedzilo vykonať opravu nedôvodne vyfakturovanej dane zo strany dodávateľa.⁵²

Rozhodnutie *Vega International* bolo Súdny dvorom EÚ potvrdené aj v rámci neskorších rozhodnutí. „*Hoci takáto odplata je zabezpečená najmä prostredníctvom platby úrokov, nemožno vylúčiť iné formy protihodnoty. Súdny dvor už totiž považoval za finančnú transakciu, ktorá sa podobá na poskytnutie úveru, a je teda podľa uvedeného ustanovenia oslobodená od DPH, financovanie nákupu tovaru vopred prostredníctvom navýšenia sumy, ktorú príjemca tohto financovania vrátil*“⁵³. V rámci tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ zdôraznil aj tú skutočnosť, že došlo k navýšeniu sumy natankovaného paliva o určité

48 C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73

49 C-276/09, ECLI:EU:C:2010:730, Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo 16. apríla 2015, vo veci *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 a C-208/15, ECLI:EU:C:2016:936

50 Problematike zložených plnení sa venuje napr. LINDGREN ZUCCHINI, Giacomo. *Composite Supplies in the Common System of VAT*. 2020. PhD Thesis. Örebro University.

51 C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, bod 41, ako aj Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 2. júla 2020, vo veci *SC Terracult*, C-835/18, ECLI:EU:C:2020:520, bod 27

52 C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, body 35 a 41

53 Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo 17. decembra 2020, vo veci *FRANCK Zagreb*, C-801/19, ECLI:EU:C:2020:1049, bod 37

percento, čo možno považovať za poskytnutie finančnej služby.

V nadväznosti na vydané rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* vnútroštátne sudy už pristúpili k obdobnému rozhodovaniu aj v prípade obchodných vzťahov medzi vydavateľmi palivových kariet a ich zákazníkmi. Jedným z príkladov je aj rozhodovanie Najvyššieho správneho súdu v Poľsku, ktorý na základe zistených skutkových okolností zistil, že vydavateľ palivovej karty uzatvoril zmluvný vzťah s treťou osobou, predmetom ktorého malo byť dodanie tovaru – paliva. V predmetnom konaní vnútroštátny súd konštatoval, že fakturácia dodania tovaru prebiehala nasledovne:

- čerpacie stanice vystavovali faktúry na vydavateľa palivových kariet za určité časové obdobie, počas ktorého si litovské dopravné spoločnosti načerpali pohonné hmoty do vozidiel a
- následne týmito litovským dopravným spoločnostiam boli vystavené faktúry od vydavateľa palivových kariet (ktorý sa domnieval, že dochádza k reťazovým transakciám s dodaním paliva) voči litovským dopravným spoločnostiam vrátane DPH. Litovské dopravné spoločnosti mali v nadväznosti na prijaté dodávateľské faktúry možnosť požiadať o vrátenie dane v Poľsku.⁵⁴

Vnútroštátny súd sa vyjadril, že v nadväznosti na rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* dospel k záveru, že vo vyššie uvedenom skutkovom stave nedošlo k reťazovým transakciám, ale že vydavateľ palivových kariet poskytol litovským dopravným spoločnostiam finančné služby, ktoré sú oslobodené od DPH. V rámci svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v nadväznosti na ktorý bolo vydané rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 18. marca 2021, vo veci UAB „P“, C-48/20, ďalej uviedol, že nebola preukázaná existencia podvodu, či zneužitia práva.⁵⁵ V tomto konaní však nebola položená prejudiciálna

otázka, či došlo k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu finančnej služby, z čoho vyplýva, že sa Súdny dvor EÚ touto otázkou ani nezaoberal. Predmetom prejudiciálneho konania bola otázka, či je možné umožniť zdaniteľnej osobe opravu nedôvodne vyfakturovanej dane aj v prípadoch, kedy už začala daňová kontrola. Nakoľko by však dôsledkom takéhoto zamedzenia musela znášať daňové zaťaženie zdaniteľná osoba uskutočňujúca dodanie plnenia, ktorou je vydavateľ palivovej karty, Súdny dvor EÚ



V nadväznosti na vydané rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* vnútroštátne sudy už pristúpili k obdobnému rozhodovaniu aj v prípade obchodných vzťahov medzi vydavateľmi palivových kariet a ich zákazníkmi.

došiel k záveru, že aj v prípadoch, kedy už došlo k začatiu daňovej kontroly, zdaniteľná osoba má právo vykonať takúto opravu faktúr nedôvodne uvádzajúcich DPH, ak vnútroštátny súd dospel k záveru, že táto zdaniteľná osoba konala v dobrej viere.⁵⁶

POSTOJ VÝBORU PRE OBLASŤ DPH A SKUPINY EXPERTOV PRE OBLASŤ DPH⁵⁷

Jedným z bodov 118. rokovania Výboru pre oblasť DPH uskutočneného 19. apríla 2021 bol aj Pracovný dokument 1008, ktorý bol predložený zo strany Komisie na podnet Skupiny expertov pre oblasť DPH. Cieľom predloženia tohto pracovného dokumentu

bola výmena názorov s členmi Výboru pre oblasť DPH vo vzťahu k vybraným rozhodnutiam Súdneho dvora EÚ, ktoré by v prípade aplikovania na súčasnú obchodnú prax mohli viesť, podľa názoru Skupiny expertov pre oblasť DPH, k iným dôsledkom, než sa pôvodne zamýšľalo.⁵⁸

Skupina expertov pre oblasť DPH vo vzťahu k rozhodnutiam *Vega International* a *Auto Lease Holland* uviedla, že ak sa závery Súdneho dvora EÚ aplikujú nesprávne, môže dôjsť k problémom s ich vykonávaním, čo by mohlo viesť k právnej neistote nielen pre zdaniteľné osoby, ale aj pre daňové správy v jednotlivých členských štátoch. V predloženej pracovnej dokumente poukázali na závery Súdneho dvora EÚ, ktoré ak by sa mali aplikovať aj pri bežných obchodných modeloch, boli by podniky nútené zmeniť podstatu svojich obchodných modelov od obchodného modelu nákupu – predaja k obchodnému modelu, kde je považovaný nájomca za komisionára. Túto zmenu modelu však nepovažujú zástupcovia Skupiny expertov pre DPH za vhodný postup, nakoľko by DPH nemala ovplyvňovať, či až nútiť, zdaniteľné osoby, aby s ohľadom na vydanie predmetných rozsudkov, ktoré boli vydané na základe určitých skutkových okolností, zmenili svoje doterajšie obchodné postupy.⁵⁹

Vo vzťahu k rozsudku *Fast Bunkering Klaipėda* Výbor pre oblasť DPH už jednomyselne prijal Usmernenie vyplývajúce zo 107. stretnutia uskutočneného 8. júla 2016, v ktorom uviedol, že predmetný rozsudok je potrebné vykladať úzko a závery Súdneho dvora EÚ boli založené na základe konkrétnych skutočností daného prípadu. Ďalej predmetné usmernenie obsahuje stanovisko Výboru pre oblasť DPH, že ak sa tovar dodáva prostredníctvom sprostredkovateľov konajúcich vo svojom mene, je potrebné zohľadniť článok 14 ods. 1, ako aj ods. 2 písm. c) smernice o spoločnom systéme DPH.⁶⁰

54 Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora EÚ vo veci C-48/20 [online]. 2020, bod 10 [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=225914 & pageIndex=0 & doclang=SK & mode=lst & dir=&occ=first & part=1 & cid=7844387>

55 Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora EÚ vo veci C-48/20 [online]. 2020, body 7 až 9 [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=225914 & pageIndex=0 & doclang=SK & mode=lst & dir=&occ=first & part=1 & cid=7844387>

56 C-48/20, ECLI:EU:C:2021:215, body 34 a 35

57 Skupina expertov pre oblasť DPH (VAT Expert Group) poskytuje Komisii poradenstvo pri príprave legislatívnych aktov a iných politických iniciatív v oblasti DPH. Zároveň poskytuje prehľad o praktickej implementácii legislatívnych aktov a iných politických iniciatív EÚ v oblasti DPH.

58 Working paper No. 1008 [online]. 2021. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/7c3ca-1bb-9403-47e6-9d29-b8c19affefc9/details>

59 Ibid.

60 Guidelines resulting from the 107th meeting of 8 July 2016. Document B – taxud.c.1(2016)7297391 – 911 [online]. 2016. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: [https://www4.skatteverket.se/download/18.566df4d617d171254ec2258d/1642575744903/EU-guidelines%20107th%20meeting%208%20July%202016#taxud.c.1\(2016\)7297391](https://www4.skatteverket.se/download/18.566df4d617d171254ec2258d/1642575744903/EU-guidelines%20107th%20meeting%208%20July%202016#taxud.c.1(2016)7297391)

Zástupcovia Skupiny expertov pre oblasť DPH požiadali na 118. rokovaní Výboru pre oblasť DPH, aby boli vydané usmernenia a to vo vzťahu k všeobecným princípom, ktoré budú zohľadňovať bežnú aplikačnú prax, ako aj stanovisko, že rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* sú opäť rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ, ktoré sú špecifické a je ich potrebné vykladať obdobne, ako tomu je aj pri rozhodnutí *Fast Bunkering Klaipėda*.⁶¹

Na ďalšom 119. rokovaní Výboru pre oblasť DPH uskutočneného 22. novembra 2021 bol diskutovaný Pracovný dokument 1020, ktorý bol zameraný už len výlučne na analýzu rozhodnutia *Vega International*. Európska komisia uviedla skutkový stav, ako aj rozhodnutie vo veci. Zároveň uviedla analýzu, v zmysle ktorej zosummarizovala hlavné dôsledky rozhodnutia, ktorými sú:

- poskytovanie palivových kariet za odplatu sa považuje za poskytovanie finančnej služby (úveru), ktorá je oslobodenou od DPH, v dôsledku čoho nevyplýva právo na vrátenie DPH na vstupe za náklady, ktoré priamo súvisia s týmto poskytovaním služieb,
- vymedzenie, že ide o poskytovanie finančných služieb môže mať vplyv na právo na vrátenie DPH v jednotlivých členských štátoch EÚ a
- zdaniteľné osoby, ktoré sa v dôsledku tohto rozhodnutia nepovažujú za skutočných príjemcov paliva, nemajú nárok na vrátenie DPH účtovanej za tieto pohonné látky.⁶²

Pracovný dokument následne obsahuje analýzu reťazových transakcií, komisionárskych zmlúv, ako aj poukazov, ktoré neboli relevantné pre dané rozhodnutia, nakoľko skutkové okolnosti, ktoré boli ich predmetom, sa uskutočnili ešte pred ich zavedením. Okrem iného Komisia uviedla v pracovnom dokumente niekoľko základných prvkov, ktoré je potrebné zohľadniť pri posudzovaní toho, či došlo k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služby (tieto okolnosti boli taktiež súčasťou odôvodnenia Súdneho dvora EÚ v rozhodnutí *Vega International*), a to s ohľadom na to, ktorá

osoba rozhoduje o:

- výbere čerpacej stanice,
- kvalite, množstve (napr. prostredníctvom limitu pre každú palivovú kartu) a druhu paliva,
- čase nákupu a
- o spôsobe použitia paliva.⁶³

Ďalšími skutočnosťami, ktoré by mali byť



Zástupcovia Skupiny expertov pre oblasť DPH požiadali na 118. rokovaní Výboru pre oblasť DPH, aby boli vydané usmernenia a to vo vzťahu k všeobecným princípom, ktoré budú zohľadňovať bežnú aplikačnú prax, ako aj stanovisko, že rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* sú opäť rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ, ktoré sú špecifické a je ich potrebné vykladať obdobne, ako tomu je aj pri rozhodnutí *Fast Bunkering Klaipėda*.

zohľadnené v zmysle pracovného dokumentu, sú určité zmluvné podmienky, akými sú napríklad ustanovenia o prechode nebezpečenstva škody, či o výhrade vlastníckeho práva (a to aj napriek už v minulosti vydaným a vyššie spomenutým rozhodnutiam Súdneho dvora EÚ).

Tak ako sme uviedli už vyššie v tomto článku, je pomerne rozporuplné ako sa postaví k jednotlivým kritériám, ktoré sú podstatné pre určenie typu uskutočnenej transakcie. Príkladom môžu byť zmluvné podmienky medzi vydavateľom palivovej karty, ktorý má na jednej strane uzatvorenú zmluvu s prevádzkovateľom čerpacích staníc na určitom území, v rámci ktorej je dohodnutý určitý objem pohonných látok za zvýhodnenú

cenu. Zároveň tento vydavateľ palivových kariet uzatvorí zmluvný vzťah s dopravnou spoločnosťou, ktorá sa zaviazuje tankovať palivo na čerpacích staniciach vymedzených vydavateľom palivových kariet (k zmluve je priložený napríklad konkrétny zoznam čerpacích staníc) iba v čase otváracích hodín týchto čerpacích staníc s maximálnym množstvom načerpania paliva za kalendárny mesiac priamo do dopravných prostriedkov držiteľa palivovej karty. Z pracovného dokumentu, nie je možné posúdiť, či sú takto široko nastavené podmienky dostačujúce pre určenie, že predmetná transakcia uskutočnená medzi vydavateľom palivových kariet a dopravnou spoločnosťou predstavuje dodanie tovaru v podobe reťazovej transakcie.

Vo vzťahu ku komisionárskym zmluvám, uviedla Komisia v pracovnom dokumente, okrem analýzy jednotlivých postupov aj záver, že ak sa palivové karty považujú iba za nástroj na usporiadanie dodania paliva, či už na základe kúpnej alebo predajnej komisionárskej zmluvy, v rámci ktorej komisionár koná vo vlastnom mene, ale na účet komitenta, dodania, ktoré komisionár prijal, ako aj dodal, by sa mali vo všeobecnosti považovať za dodanie tovaru.

Obdobne zaujala Komisia názor aj vo vzťahu k jednoúčelovým poukazom, aj keď následne jeden z členských štátov v rámci diskusií poukázal na skutočnosť, že v praxi vydavatelia palivových kariet nevyužívajú jednoúčelové poukazy, ale viacúčelové, ktoré umožňujú koncovým odberateľom si z týchto poukazov zaobstarať nielen palivo, ale aj tovar a služby súvisiace s prepravou.⁶⁴ Vo všeobecnosti možno považovať poukaz za platobný nástroj, za ktorý je možné vymeniť určitý tovar alebo služby, pričom je držiteľ poukazu obmedzený uskutočnením výmeny u určitého dodávateľa a v prípade jednoúčelového poukazu aj výmenou za určitý tovar. V prípade jednoúčelových poukazov je teda zrejme, za aký konkrétny tovar (palivo) bude poukaz

61 Working paper 1019: Minutes 118th VAT Com Meeting [online] 2021. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/1ba5f606-b0a3-4e72-9a77-09537829c10b/details>

62 Working paper 1020 – Commission – Case Vega International – Fuel Cards [online] 2021. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/19e37ac5-cfb9-46ff-81e4-c07832d4a33e/details>

63 Ibid.

64 Ibid.

vymenený a vznik daňovej povinnosti je spojený s obstaraním tohto poukazu, ktorý umožňuje jeho výmenu za palivo.⁶⁵ Nakoľko však bola vznesená námietka prioritného využívania viacúčelového poukazu, bude smerodajný postoj práve k tomuto typu poukazov.

Pracovný dokument 1020 bol prerokovaný so záverom, že Komisia bude oboznámená s výsledkami analýzy a Skupina expertov pre oblasť DPH bude požiadaná o predloženie ich názoru k tejto analýze. Následným postupom bola navrhovaná príprava návrhu usmernenia, prípadne ďalšia diskusia na úrovni Výboru pre oblasť DPH.⁶⁶

Skupina expertov pre oblasť DPH následne predstavila svoje zistenia v súvislosti s bežnými obchodnými modelmi, ktoré sa týkajú dodania paliva na Výbore pre oblasť DPH 28. marca 2022. Z prezentácie bolo zrejmé, že zástupcovia skupiny považujú rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland* za rozhodnutia so špecifickými skutkovými okolnosťami, ktoré nemožno aplikovať na bežné obchodné modely a naďalej zastávajú stanovisko, že pri bežných obchodných modeloch dochádza k reťazovým transakciám, výsledkom ktorých je dodanie tovaru v podobe paliva pre koncového odberateľa. Zástupcovia tejto skupiny opätovne zdôraznili, že v tejto veci je potrebné uplatňovať jednotný celoeurópsky prístup, ktorý zaručí právnu istotu a neobmedzí zmluvnú slobodu zdaniteľných osôb.⁶⁷

Okrem analýzy rozsudkov, Skupina expertov pre oblasť DPH uviedla pozitívne stránky reťazových transakcií v súvislosti s dodaním tovaru v podobe paliva, a to najmä vo vzťahu k pravidelnému predkladaniu nižšieho počtu faktúr z rôznych členských krajín EÚ, zasielaniu doplňujúcich dát o preprave vozidiel, výhodnejších cenových podmienkach, efektívnejšej kontrole prepravných nákladov a vyhnutiu sa používaniu hotovosti v rôznych menách.

Významnou časťou prezentácie bolo pokázanie na typické prvky obchodného modelu pri dodaní paliva:

- vydavateľa palivových kariet musia vo všeobecnosti spĺňať podmienky obchodovania s palivom vrátane riadne získanej licencie na obchodovanie s ropou (v tých členských krajinách, kde je táto podmienka stanovená),
- držiteľom palivových kariet nie je účtovaná cena za dodanie paliva, ktorá je uvedená na čerpacích stanicach, ale cena, ktorá bola zmluvne dohodnutá s vydavateľom palivovej karty,
- vydavateľa palivových kariet majú uzatvorený osobitný zmluvný vzťah s čerpacou stanicou, resp. s ropnými spoločnosťami, ktoré prevádzkujú sieť čerpacích staníc, pričom si dojednávajú osobitnú cenu za dodanie paliva, ktorá taktiež zväčša nezodpovedá cenám uvedeným na jednotlivých čerpacích stanicach,
- zmluvne dojednané obmedzenia používania palivových kariet iba vo vybraných čerpacích stanicach, resp. sieti čerpacích staníc, na ktorých bude umožnené po preukázaní palivovej karty nakúpiť palivo v mene vydavateľa palivovej karty, držiteľ palivovej karty je zároveň limitovaný rozsahom tovarov a služieb (zväčša spojených s prepravou), ktoré je možné nakúpiť prostredníctvom palivovej karty, obmedzenia týkajúce sa použitia palivovej karty sú predmetom zmluvných dojednaní a sú aj vynútené technickými zariadeniami,
- palivové karty sú zväčša v zmysle zmluvných podmienok neprenosné, nakoľko odovzdanie palivovej karty tretej osobe by mohlo viesť k problémom súvisiacim s odpočítaním DPH,
- palivová karta nie je vo všeobecnosti považovaná za platobný prostriedok, ale za prostriedok, ktorým sa jej držiteľ preukazuje, že vykonáva obstaranie paliva v mene a na účet vydavateľa

la palivovej karty, čo potvrdzuje aj nápis vytlačený na palivových kartách,

- riziko spojené s dodaním paliva znáša v prvom rade vo väčšine prípadov práve vydavateľ palivovej karty, voči ktorému musí držiteľ zniesť svoje prípadné nároky na náhradu škody a nie voči vlastníčkovi čerpacej stanice, či ropnej spoločnosti,
- ropné spoločnosti, resp. prevádzkovatelia čerpacích staníc zasielajú konsolidované faktúry za určité obdobie vydavateľovi palivových kariet a nie osobitné faktúry za každého držiteľa palivovej karty, pričom fakturované obdobie sa nemusí zhodovať s fakturovaným obdobím uvedeným na faktúrach od ropných spoločností,
- platobné podmienky medzi ropnou spoločnosťou a vydavateľom palivových kariet sú odlišné od platobných podmienok, ktoré si dohodne vydavateľ palivových kariet s jednotlivými držiteľmi palivových kariet,
- na čerpacích stanicach držiteľ palivových kariet neobdrží faktúru, resp. iný daňový doklad, ale výlučne dodací list o načerpaní paliva,
- zabezpečuje zdanenie v členskom štáte spotreby, kde dochádza k načerpaniu paliva.⁶⁸

Naopak, ak sa vrátíme na začiatok tohto príspevku, kde sme analyzovali rozhodnutia *Vega International* a *Auto Lease Holland*, z týchto rozsudkov možno poukázať na nasledovné závery Súdneho dvora EÚ:

- materská spoločnosť, resp. leasingová spoločnosť nemala kedykoľvek právo rozhodovať o tom, akým spôsobom sa musí palivo použiť a na aký účel,
- dodávky sa uskutočnili na náklady materskej spoločnosti, resp. leasingovej spoločnosti, len zdanlivo, nakoľko dcérska spoločnosť, resp. nájomca, znášala následne v plnej miere náklady na dodanie paliva formou ich refakturácie,
- materská spoločnosť poskytla svojej

65 Pri jednoúčelových poukazoch je zrejmé jeho využitie už v čase jeho nákupu, nakoľko je nevyhnutné vedieť druh tovaru (palivo) a miesto jeho načerpania (nemusí ísť o konkrétnu čerpaciu stanicu, ale o sieť dodávateľov na území jedného členského štátu) za účelom správneho uplatnenia právneho poriadku členského štátu EÚ. Ak by v čase obstarania poukazu nebolo známe a nemenné uplatnenie DPH podkladovej transakcie (čiže tovaru alebo služby), nešlo by o jednoúčelový poukaz, ale viacúčelový poukaz.

66 Working paper 1042 – Minutes 119th VAT Com Meeting [online] 2021. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/f9ee2159-1fa9-4662-9b3c-05ce7e234fe0/details>

67 Presentation – VEG Fuel Cards SubGroup – Case C-235/18 Vega International [online] 2022. [cit. 2022-08-15]. Dostupné na: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>

68 Ibid.

dcérskej spoločnosti iba jednoduchý nástroj, ktorý jej umožnil nakúpiť palivo a predstavovala tak iba sprostredkovateľskú úlohu,

- materská spoločnosť, ako aj leasingová spoločnosť, nenakupovala palivo za účelom jeho následného predaja – dcérska spoločnosť, ako aj nájomca, mali slobodnú voľbu vo výbere kvality, množstva, ako aj času nákupu a spôsobu jeho využitia,
- fakturovaná cena paliva zodpovedala skutočným nákladom za obstaranie paliva vydavateľom palivovej karty, pričom bola navýšená o servisný poplatok v určitej percentuálnej výške (cenová politika bola tak prevažne závislá od cien uvedených priamo na čerpacích staniách), navýšením refakturácie o 2 % získala materská spoločnosť odmenu za poskytovanie služby pre svoju poľskú dcérsku spoločnosť,
- palivové karty využívané dcérskou spoločnosťou, resp. nájomcom, predstavovali zabezpečenie jednoduchšieho platobného prostriedku, nakoľko nedochádzalo k výhodnejším cenovým podmienkam než boli na mieste načerpania paliva.

ZÁVER

Okrem všetkých doposiaľ uvedených skutočností, možno s ohľadom na kvalifikáciu palivových kariet na účely DPH poukázať aj na aplikačnú prax na území Slovenskej republiky, v rámci ktorej je potrebné vychádzať predovšetkým zo zverejnených zmluvných podmienok jednotlivých palivových spoločností, ako vydavateľov palivových kariet. Zmluvné podmienky totižto podľa nášho názoru predstavujú zložku, ktorej treba venovať pozornosť pri daňovom posudzovaní konkrétnej transakcie. Nakoľko je palivových spoločností v súčasnosti hneď niekoľko, nie je prekvapením, že sa naprieč nimi líšia aj podmienky nákupu motorových palív a iných tovarov a služieb prostredníctvom palivových kariet. Primárny benefit palivovej karty spočíva v poskytnutí zľavy na tankovanie na každý liter motorového paliva – bežného a prípadne aj prémiového (v závislosti od zmluvných podmienok konkrétnej

palivovej spoločnosti). Výška zľavy sa odvíja od celkovej spotreby zákazníka, resp. dohodnutého zmluvného množstva nakupovaných palív, platobných podmienok, platobného rizika, prípadne ďalších skutočností. Medzi zmluvnými podmienkami sa môže vyskytnúť aj maximálny mesačný limit. Pri jednotlivých palivových kartách sa rovnako líši aj akceptačná sieť čerpacích staníc, na ktorých je možné palivové karty využívať. Palivové spoločnosti ponúkajú aj také druhy palivových kariet, ktorých použitie je obmedzené výlučne na tuzemsko, iné sú zase uplatniteľné aj v zahraničí. Palivová karta môže zákazníkovi poskytovať aj doplnkové služby odlišné od tankovania motorových palív za zvýhodnené ceny, a to napríklad zľavu na tovar nachádzajúci sa na čerpacej stanici, prípadne zľavu na čistenie vozidiel a rôzne ďalšie výhody.

Na druhej strane niektoré palivové spoločnosti požadujú mesačný servisný poplatok za vedenie palivovej karty. Na záver sa ešte žiada poukázať na prechod nebezpečenstva škody a vlastníckeho práva k motorovým palivám, nakupovaným prostredníctvom palivovej karty. Zmluvné podmienky sa v tejto skupine odlišujú v tom zmysle, že zatiaľ čo pri niektorých k prechodu nebezpečenstva škody a vlastníckeho práva k motorovým palivám na zákazníka dochádza okamihom, kedy dôjde k ich vyčerpaniu cez tankovacia pištoľ z výdajného stojana na čerpacej stanici do tankovanej palivovej nádrže, no pri iných až úhradou kúpnej ceny. Zmluvné podmienky jednotlivých palivových spoločností môžu byť v zmysle uvedeného rôzne, a teda sú vo svojej komplexnosti spôsobilé vplývať na konečnú kvalifikáciu konkrétnej transakcie na účely DPH. Presné zadefinovanie zmluvných podmienok je navyše pri pohľade na súkromné právo nevyhnutným predpokladom z hľadiska platnosti právneho úkonu z titulu jeho obsahových náležitostí, hoci prípadná neplatnosť právneho úkonu nie je na účely DPH relevantná. V súvislosti so zmluvnými podmienkami a posudzovaním palivových kariet na účely DPH ešte púta pozornosť otázka znášania cenového rizika pri nákupe motorových palív. Z vykonanej analýzy verejne dostupných zmluvných


dojednaní⁶⁹ vyplynulo, že kúpna cena motorových palív bola určená ako kartová cenníková cena znižovaná o príslušnú zľavu v konkrétnej výške. Kartovú cenníkovú cenu sa pritom rozumela cena pre daný typ paliva, odvodená z priemeru maloobchodných cien, za ktoré nemenovaná palivová spoločnosť predávala daný typ paliva v sieti všetkých čerpacích staníc. Kartová cenníková cena je pritom rovnaká na všetkých čerpacích staniách, pričom jej aktualizáciu vykonáva nemenovaná palivová spoločnosť. Cenové riziko by v tejto súvislosti zostávalo po celý čas na úrovni palivovej spoločnosti. Je ale otázne, či takéto nastavenie cenovej politiky zdieľajú vo svojich zmluvných a obchodných podmienkach aj iné palivové spoločnosti. Motorové palivá predstavujú na trhu veľmi špecifickú komoditu, ktorej cena sa vyvíja v závislosti od rôznych faktorov, na čo následne nadväzuje aj cenová politika v poslednom stupni, teda smerom od palivovej spoločnosti, cez vydavateľa palivovej karty, až k zákazníkovi. Aj napriek tomu, že takéto nastavenie cenovej politiky je skôr charakteristické pre kvalifikovanie danej transakcie na účely DPH ako poskytovanie finančnej služby (úveru), nemyslíme si, že je na mieste prijať konečný záver bez toho, aby došlo k posúdeniu všetkých relevantných prvkov predmetnej transakcie.

Problematika palivového manažmentu sa teda môže v jednotlivých prípadoch odlišovať, pričom podľa nášho názoru nemožno vylúčiť, že v niektorých iných, skutkovo odlišných schémach, by mohlo dochádzať k dodaniu tovaru medzi viacermi dotknutými stranami transakcie. Overenie nastavených zmluvných vzťahov v rámci konkrétnej schémy palivového manažmentu je tak neoddeliteľnou súčasťou posúdenia hospodárskej transakcie vnútroštátnym súdom, a to aj vrátane podmienok používania palivových kariet. Je otázne ako sa k daným bežným obchodným modelom postaví Výbor pre oblasť DPH na jeho najbližšom zasadnutí, ktoré bude nadväzovať na všetky doteraz vypracované dokumenty nielen zo strany Komisie, ale aj Skupiny expertov pre oblasť DPH, či príslušnú judikatúru Súdneho dvora EÚ. ■

69 Pozri Centrálny register zmlúv [online]. Dostupné na: <https://www.crz.gov.sk/>

Iný zásah orgánu verejnej správy

Uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR č.k. 2 Sžk 20/2019 z 26. 1. 2022

 Správny orgán mal pri výkone dozoru podľa zákona č. 171/2005 Z. z. o hazardných hrách v znení neskorších predpisov za to, že kontrolovaná hra predstavovala hazardnú hru podľa uvedeného zákona, hoci žalobcovi nebola udelená individuálna licencia na prevádzkovanie hazardných hier. Preto pozastavil prevádzkovanie a následne zapečatil zariadenie, na ktoré bola nainštalovaná predmetná hra.

Žalobca toto pozastavenie a zapečatenie zažaloval ako iný zásah. Krajský súd uzavrel, že o iný zásah nejde.

§ Najvyšší správny súd SR hore uvedeným uznesením zrušil uznesenie Krajského súdu v Trenčíne č. k. 14 Sa 29/2018 – 144 z 29. januára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

- § 3 ods. 1 písm. e) SSP
- § 252 - § 263 SSP
- § 440 ods. 1 písm. g) SSP
- Zákon č. 171/2005 Z.z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

Prejudikatúra:

- Rozsudky NSS SR vo veciach sp. zn. 10 Sžk 3/2019 a 6 Sžk 30/2020,
- Bola použitá aj prejudikatúra z civilného procesu – rozhodnutie NS SR sp. zn. 3 Cdo 12/2016 (č. R 76/2016)

- I. Je vecou voľby zákonodarcu, zohľadňujúcej aj prvky nevyhnutnosti či vhodnosti, aký druh formy činnosti výkonu verejnej správy zvolí pre riešenie konkrétnej vzniknutej situácie v administratívnoprávnych vzťahoch (v okruhu úloh plnených verejnou správou).
- II. Účelom iného zásahu orgánu verejnej správy ako jednej z foriem činností verejnej správy je bezprostredne reagovať na vzniknutú situáciu, ide o výsledok okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy. Táto bezprostrednosť z povahy veci znemožňuje, aby sa vopred viedol formalizovaný proces s jeho formalizovaným završením, a aby sa dôsledne alebo spoľahlivo odlíšil procesný postup a jeho výsledok.
Preto ak zákonodarcu zvolí formu iného zásahu pre naplnenie úloh verejnej správy, tak spravidla neupravuje formalizovaným spôsobom rozhodovanie a právne posudzovanie prípadu vyúsťujúce do individuálneho správneho aktu ako spravidla odôvodneného a formalizovaného výsledku správneho konania.
- III. V prípade výkonu kontroly alebo inšpekcie pri plnení úloh verejnej správy je rozhodujúca skutočná povaha vykonávanej činnosti, a nie jej formálne označenie.

I. PRIEBEH KONANIA

1. Daňový úrad Trenčín (v tomto rozhodnutí označovaný tiež ako „žalovaný“ popri Úrade pre reguláciu hazardných hier, pozri bod 15 tohto uznesenia) uskutočnil 28. júna 2018 v prevádzke žalobcu na Opatovskej 78 v Trenčíne výkon dozoru podľa zákona č. 171/2005 Z.z. o hazardných hrách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 171/2005 Z.z.“), počas ktorého pozastavil prevádzkovanie a následne zapečatil zariadenie, na ktoré bola nainštalovaná hra nazvaná „DIAMOND LEVEL“. Daňový úrad Trenčín mal za to, že uvedená hra predstavovala hazardnú hru podľa uvedeného zákona, hoci žalobcovi nebola udelená individuálna licencia na prevádzkovanie hazardných hier. Uvedené zariadenie bolo po zapečatení prevezené do Technického skúšobného ústavu Piešťany, š.p.
2. Vyhodnotiac toto pozastavenie a zapečatenie ako iný zásah, žalobca podal proti nemu žalobu podľa ustanovení § 252 a nasl.

zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“). Argumentoval v nej, že v prípade hry „DIAMOND LEVEL“ nejde o hazardnú hru podľa definície uvedenej v § 3 ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z., ale kvíz podľa § 3 ods. 4 písm. e/ uvedeného zákona. Poukazoval na to, že o výkone dozoru nebol vopred upovedomený. O pozastavení a zapečatení zariadenia, ktoré nadväzovali na výkon dozoru, mu nebola ku dňu podania žaloby doručená správa, písomný záznam alebo iná písomná dokumentácia.

3. Daňový úrad Trenčín argumentoval, že nemôže ísť o iný zásah, pretože výsledkom konania orgánov dozoru bude zápisnica, pričom žaloba sa týka procesného postupu žalovaného. Žalovaný ďalej argumentoval aj s poukazom na viaceré uznesenia Krajského súdu v Banskej Bystrici (sp.zn. 23Sa/10/2017, 23Sa/14/2017, 23Sa/2/2018, 24Sa/14/2017, 24Sa/15/2017), v ktorých tento správny súd nepovažoval zaradenie webových stránok žalobcov do zo-

znamu takých, prostredníctvom ktorých sa poskytujú zakázané ponuky podľa zákona č. 171/2005 Z.z., za iný zásah, a ani výkon pôsobnosti Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky v oblasti dozoru nad poskytovaním zakázaných ponúk podľa uvedeného zákona nepovažoval za pôsobnosť orgánu verejnej správy.

4. Žalobca v replike, okrem iného, zdôraznil, že definícia iného zásahu zahŕňa aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie. K citovaným uzneseniam Krajského súdu v Banskej Bystrici uviedol, že nepredstavujú právne názory kasačného súdu, a v každom prípade sa vzťahujú na odlišné právne a skutkové okolnosti.
5. Napadnutým uznesením krajský súd žalobu odmietol podľa § 98 písm. g/ SSP ako neprípustnú. Uviedol, že iný zásah, hoci je pre jeho adresátov záväzný, má len čisto faktickú povahu, nepreběhlo o ňom formalizované administratívne konanie a je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy na mieste samom. V prípade uloženia pozastavenia prevádzkovania hry ide o typ sankcie predvídanej zákonom č. 171/2005 Z.z., ktorá sa netypicky ukladá nie rozhodnutím, ale opatrením vo forme záznamu podľa § 54 ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z. Toto opatrenie je preskúmateľné na základe správnej žaloby. Zapečatenie zariadenia je potom len úkonom priamo nadväzujúcim na tento záznam, ide o realizáciu opatrenia orgánu verejnej správy. Žalobca si nemôže vyberať, aký žalobný typ použije, pričom žaloba proti inému zásahu nie je náhradou všeobecnej správnej žaloby.



Krajský súd
žalobu odmietol
podľa § 98
písm. g/ SSP ako
neprípustnú.

II. ARGUMENTÁCIA ÚČASTNÍKOV KONANIA

6. Proti napadnutému uzneseniu podal žalobca kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatňoval dôvody podľa § 440 písm. f/, g/ a j/ SSP. Požadoval zrušenie tohto uznesenia, vrátenie veci na ďalšie konanie, a trovy konania.
 7. Argumentuje, že nemohol proti záznamu o pozastavení prevádzkovania hry podať všeobecnú správnu žalobu, pretože mu tento doposiaľ nebol doručený, a to ani klasickou poštou (nebol informovaný ani o uložení zásielky na pošte), ani do elektronickej schránky.
 8. Napriek tomu, podľa sťažovateľa by nešlo v prípade predmetného záznamu o opatrenie. Ak sa napáda postup orgánu verejnej správy, pri ktorom formalizované administratívne konanie nepreběhlo, ide o iný zásah. V práve rozhodovanej veci takéto formalizované administratívne konanie nepreběhlo. V nadväznosti na argumentáciu žalovaného, že v súvislosti s uložením povinnosti pozastaviť prevádzkovanie hry nepreběhlo žiadne administratívne konanie, ale ešte len prebehne po obdržaní výsledkov od Technického skúšobného ústavu, š.p., sťažovateľ uvádza, že dotknutým na právach nemusí byť len účastník určitého administratívneho konania, ako je to v prípade žaloby proti rozhodnutiu alebo opatreniu. Ak by tomu tak bolo, žaloba proti inému zásahu by nemala opodstatnenie. V tejto súvislosti argumentuje, že v závislosti od výsledku tohto skúmania Technickým skúšobným ústavom, š.p., administratívne konanie ani nemusí prebehnúť.
 9. V čase podávania žaloby sťažovateľ nepoznal presnú povahu zásahu žalovaného, o ktorej sa dozvedel až v prebiehajúcim správnom súdnom konaní. Sťažovateľovi nebola doručovaná žiadna písomná dokumentácia nejakého administratívneho konania,
- preto sa mohol domnievať, že ide o faktický postup orgánu verejnej správy, spočívajúci v okamžitom uplatnení oprávnenia orgánu verejnej správy na mieste samom. Absenciu formalizovaného administratívneho konania nespochybňoval ani žalovaný.
10. Sťažovateľ zdôraznil, že iný zásah môže mať podobu výkonu kontroly alebo inšpekcie. Osoba dotknutá na právach musí mať možnosť brániť sa proti postupu žalovaného.
 11. Žalovaný sa k dôvodnom kasačnej sťažnosti nevyjadril.
 12. 1. decembra 2020 bolo Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky doručené vyjadrenie sťažovateľa, v ktorom okrem iného požiadaval o to, aby súd rozhodol, že bude v kasačnom konaní pokračovať s Úradom pre reguláciu hazardných hier ako so žalovaným v dôsledku zmeny právnej úpravy. Sťažovateľ upriamil pozornosť na uznesenie Krajského súdu v Trnave z 31. júla 2020, sp.zn. 47Sa/18/2018, ktoré v skoro totožných okolnostiach uzavrelo, že pozastavenie prevádzkovania hry a zapečatenie zariadenia predstavuje iný zásah orgánu verejnej správy.

III. ARGUMENTÁCIA NAJVIŠŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY

13. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 10. apríla 2019 a po vrátení spisu opätovne 22. júla 2019 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 2Sžk/20/2019. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol pod pôvodnou spisovou značkou.
14. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný mal preukázané, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti výroku uznesenia, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
15. Po prijatí napadnutého uznesenia došlo v súvislosti s nadobudnutím účinnosti zákona č. 30/2019 Z.z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov k prechodu pôsobnosti výkonu štátnej správy v oblasti hazardných hier na Úrad pre reguláciu hazardných hier, a to od 1. júna 2019 podľa § 99 ods. 9 uvedeného zákona. Preto Najvyšší správny súd konal v tomto kasačnom konaní s Úradom pre reguláciu hazardných hier ako so žalovaným.
16. Kasačné námietky uplatnené sťažovateľom boli vyhodnotené ako také, ktoré smerujú k vade nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, keďže podstatou veci je odpovedať na otázku, či postup žalovaného opísaný v bode 1 tohto uznesenia je možné kvalifikovať ako iný zásah podľa § 3 ods. 1 písm. e/ SSP, podľa ktorého *iným zásahom orgánu verejnej správy je faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.*
17. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa vyjadril k povahe iného zásahu podľa uvedeného ustanovenia. Vychádzajúc zo zákonnej

definície musí ísť o faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, pričom o tomto faktickom postupe neprebehlo vopred (por. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-565-1 [elektronická publikácia]) žiadne formalizované administratívne konanie, keďže je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy (napr. uznesenie z 2. decembra 2020, sp.zn. 6Sžk/30/2020, bod 31; uznesenie z 26. januára 2021, sp.zn. 10Sžk/3/2019, bod 41). Ďalej musí prichádzať do úvahy, aby boli práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby priamo dotknuté pri realizácii tohto iného zásahu, inými slovami, musí tu byť aspoň potenciál na porušovanie práv (uznesenie z 26. januára 2021, sp.zn. 10Sžk/3/2019, bod 41).

18. Povahu iného zásahu môže mať aj výkon kontroly alebo inšpekcie pri plnení úloh verejnej správy, pričom rozhodujúca je skutočná povaha vykonávanej činnosti, a nie jej formálne označenie ako kontrola alebo ako inšpekcia. Potrebné bude vychádzať zo znakov, ktoré nasvedčujú, že ide o takú kontrolnú alebo inšpekčnú činnosť, ako je napr. oprávnenie vstupovať do objektov, vyžadovať doklady a vysvetlenia, zhromažďovať skutkové podklady s cieľom preveriť dodržiavanie normatívne alebo individuálne určených podmienok činnosti fyzických osôb a právnických osôb, na ktoré spravidla nadväzuje podchytenie týchto zistení na nosič informácií. Takto uvažuje aj komentárová literatúra (BARICOVÁ, J., FEČÍK, M., ŠTEVČEK, M., FILOVÁ, A., et al. *Správny súdny poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 38. ISBN 978-80-7400-678-4).

Povahu iného zásahu môže mať aj výkon kontroly alebo inšpekcie pri plnení úloh verejnej správy, pričom rozhodujúca je skutočná povaha vykonávanej činnosti, a nie jej formálne označenie ako kontrola alebo ako inšpekcia.

19. Účelom iného zásahu ako jednej z foriem činností verejnej správy je bezprostredne reagovať na vzniknutú situáciu. Táto bezprostrednosť z povahy veci znemožňuje vedenie formalizovaného procesu s jeho formalizovaným zavŕšením, a tým dôsledné alebo spoľahlivé odlišenie procesu a jeho výsledku (por. KOŠIČAROVÁ, S.: *Správne právo hmotné. Všeobecná časť*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., 2015, s. 188. ISBN 978-80-7380-578-4; obdobne tiež por. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-565-1 [elektronická publikácia]). Je vecou voľby zákonodarcu, zohľadňujúcej aj prvky nevyhnutnosti či vhodnosti, aký druh formy činnosti výkonu verejnej správy zvolí pre riešenie konkrétnej vzniknutej situácie v administratívnoprávnych vzťahoch (v okruhu úloh plnených verejnou správou). Ak zákonodarca zvolí formu iného zásahu pre naplnenie úloh verejnej správy, tak spravidla neupravuje formalizovaným spôsobom rozhodovanie a právne posudzovanie prípadu vyúsťujúce do individuálneho správneho aktu (spravidla odôvodneného a formalizovaného výsledku správneho konania).

20. Žaloba proti inému zásahu má subsidiárnu povahu voči žalobám smerujúcim proti rozhodnutiam alebo opatreniam, a preto nedopadá ani na procesný postup vedúci k vydaniu týchto rozhodnutí alebo opatrení (uznesenie z 2. decembra 2020, sp.zn. 6Sžk/30/2020, body 33 a 34). Najvyšší správny súd k funkcii žaloby proti inému zásahu uvádza, že ide o plnohodnotný žalobný typ podľa SSP, ktorého cieľom je pokryť formy činnosti verejnej správy, ktoré by inak ušli súdnemu prieskumu, ak by sa na ne nazeralo iba cez rámec žaloby proti rozhodnutiu alebo opatreniu. Stav, v ktorom by faktické zásahy orgánov verejnej správy (verejnej moci) do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb unikali súdnemu prieskumu, by bol len sťažka akceptovateľný z pohľadu právnych štandardov vytvorených na podklade medzinárodných záväzkov Slovenskej republiky.

21. Vo svetle týchto východiskových úvah je potrebné analyzovať na práve rozhodovanú vec sa vzťahujúcu právnu úpravu uvedenú v zákone č. 171/2005 Z.z., ktorá bola aplikovaná voči žalobcovi, ako aj neopomínať účel žaloby proti inému zásahu tak, aby žiadna forma činnosti verejnej správy, typická i menej typická, neunikla súdnemu prieskumu a ochrane poskytovanej v správnom súdnicte.
22. Vzhľadom na komplexnosť právnej úpravy považuje Najvyšší správny súd za potrebné citovať presné znenie viacerých ustanovení zákona č. 171/2005 Z.z.:

Podľa § 13 ods. 1 dozor sa vykonáva nad dozorovanými subjektmi. Orgán dozoru pri výkone dozoru nad dozorovanými subjektmi zisťuje a vyhodnocuje informácie a podklady o skutočnostiach, [...] najmä o nedostatkoch v činnosti dozorovaných subjektov, príčinách zistených nedostatkov, dôsledkoch zistených nedostatkov a osobách zodpovedných za zistené nedostatky [...]

Podľa § 13 ods. 6 dozorom na mieste je získavanie informácií a podkladov o skutočnostiach, [...] spravidla priamo v dozorovanom subjekte alebo od jeho zamestnancov, ako aj vyhodnocovanie takto získaných informácií a podkladov [...].

Podľa § 13 ods. 9 vyhľadávacou činnosťou je získavanie a vyhodnocovanie informácií a podkladov o skutočnostiach, [...] inak ako dozorom na mieste a dozorom na diaľku, najmä získavaním a vyhodnocovaním informácií a podkladov miestnym zisťovaním vykonaným osobami poverenými výkonom dozoru, a to aj pod utajenou identitou [...].

Podľa § 15 ods. 11 dozor na mieste je skončený doručením písomného oznámenia dozorovanému subjektu o výsledku preverenia jeho písomných námietok voči údajom uvedeným v správe, ak dozorovaný subjekt predložil také námietky; inak je výkon dozoru na mieste skončený márnym uplynutím lehoty určenej pre dozorovaný subjekt na predloženie písomných námietok voči údajom uvedeným v správe.

Podľa § 54 ods. 1, ak orgán dozoru pri výkone dozoru zistí, že dozorovaný subjekt porušil [...], uloží mu jednu alebo viaceré z týchto sankcií:

[...]

d) pozastavenie prevádzkovania hazardnej hry, [...].

Podľa § 54 ods. 3 orgán dozoru môže pozastaviť prevádzkovanie technického zariadenia, určeného na prevádzkovanie hazardných hier [...], ak pri výkone dozoru zistil nedostatky, ktoré môžu ovplyvniť riadne prevádzkovanie hazardnej hry, a to až do ich odstránenia, nesplnenie niektorej z podmienok prevádzkovania hazardnej hry ustanovených v tomto zákone alebo určených v licencií, porušovanie podmienok prevádzkovania hazardnej hry ustanovených v tomto zákone alebo určených v licencií, nedodržanie povinnosti podľa schváleného herného plánu vrátane pravidiel hazardných hier alebo nedodržanie ustanovení tohto zákona, osobitných zákonov alebo iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na prevádzkovanie hazardných hier alebo propagovanie hazardných hier.

Podľa § 54 ods. 4 o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry vyhotoví orgán dozoru písomný záznam. Pri pozastavení prevádzkovania hazardnej hry je orgán dozoru oprávnený zapečatiť výherné prístroje, prípadne iné zariadenia alebo systémy využívané pri prevádzkovaní hazardnej hry. Škody spôsobené pozastavením prevádzkovania hazardnej hry znáša dozorovaný subjekt.

Podľa § 54 ods. 5, ak prevádzkovateľ hazardnej hry odstráni nedostatky, pre ktoré sa prevádzkovanie hazardnej hry pozastavilo, môže opätovne pokračovať v prevádzkovaní hazardnej hry len po predchádzajúcom písomnom súhlase orgánu dozoru; orgán dozoru je povinný udeliť písomný súhlas najneskôr do troch pracovných dní od preukázania odstránenia nedostatkov prevádzkovateľom. [...]

23. Z uvedených ustanovení zákona č. 171/2005 Z.z. je zrejmé, že uloženiu povinnosti pozastaviť prevádzkovanie hazardnej hry podľa § 54 ods. 3 uvedeného zákona nepredchádza žiadne administratívne konanie, a už vôbec nie také, ktoré by bolo sprevádzané formalizovaným procesným postupom.
24. Uloženie povinnosti pozastaviť prevádzkovanie hazardnej hry je prijaté ako bezprostredne vykonateľná povinnosť nadväzujúca na výkon dozoru [v práve rozhodovanej veci išlo zjavne o dozor vykonaný na mieste, i keď z predloženého administratívneho spisu nevyplýva, že by o tom bola spísaná správa podľa § 54 ods. 5 písm. c/ zákona č. 171/2005 Z.z.] v prevádzke prenajímanej žalobcom, v ktorej mal umiestnené zariadenie, na ktorom bola nainštalovaná, podľa tvrdení žalovaného, hazardná hra.
25. Uloženie takej povinnosti je neoddeliteľne spojené s faktickým úkonom, ktorým je zapečatenie príslušného zariadenia.
26. O uložení tejto povinnosti sa spisuje záznam podľa § 54 ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z., ktorý však možno považovať, na rozdiel od toho, čo tvrdí krajský súd v napadnutom uznesení, len za spôsob *ex post* dokumentácie už prebehnutšieho faktického úkonu orgánu verejnej správy (pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 5. apríla 2011 sp.zn. 3Sžz/3/2010), a nie za opatrenie podľa § 3 ods. 1 písm. 1 SSP vopred vydané pred výkonom dozoru žalovaným, ani za opatrenie vydané po výkone dozoru, na ktoré by nadväzoval úkon jeho realizácie. Účelom predmetného záznamu teda nie je formalizovaným spôsobom upraviť rozhodovanie a právne posudzovanie prípadu vyúsťujúce do individuálneho správneho aktu, ale jeho zmyslom je skôr spísať, v spise zachytiť a zaznamenať faktické (predchádzajúce) vykonanie zásahu do práv dozorovaného subjektu.
27. Napokon úkony uvedené v predchádzajúcom odseku majú potenciál zasahovať do práv žalobcu, pretože mu na určitú dobu znemožňujú realizovať vlastnícke právo, prípadne právo na podnikanie, spojené so zapečateným zariadením.
28. Najvyšší správny súd ako podporný argument uvádza, že výkon dozoru na mieste podľa § 15 zákona č. 171/2005 Z.z. možno považovať aj za výkon kontroly alebo inšpekcie, a preto pojmovo aj za iný zásah podľa § 3 ods. 1 písm. e/ SSP. Nasvedčujú tomu mnohé indicie, ako sú napr. oprávnenia orgánu dozoru podľa § 15 ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z. (rôzne oprávnenia dozorového orgánu) či náležitosti správy o výkone dozoru, ktoré majú obsahovať opis

zistených skutočností a prípadne zistených nedostatkov podľa § 15 ods. 9 písm. e/ zákona č. 171/2005 Z.z. Označenie uloženej povinnosti pozastaviť prevádzkovanie hazardnej hry ako sankcie, vyplývajúce aj zo systematického zaradenia príslušných ustanovení v zákone č. 171/2005 Z.z., ešte nič nevytvorí o skutočnom charaktere formy činnosti žalovaného.

29. Pre uvedené dôvody kasačný súd uzavrel, že postup žalovaného opísaný v bode 1 tohto uznesenia je iným zásahom orgánu verejnej správy a preto je namieste žalobu proti nemu vecne, v rozsahu uplatnených žalobných bodov, prejednať. Tento záver súčasne znamená, že kasačná sťažnosť je dôvodná a napadnuté uznesenie krajského súdu bolo potrebné zrušiť a vec mu vrátiť ďalšie konanie a to s poukazom na ustanovenie § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.
30. Po vrátení veci, správny súd overí, či vzhľadom na uplynutie času ešte zásah žalovaného trvá, alebo či už pominul. Uvedené je potrebné ustáliť, za účelom samotného rozhodnutia správneho súdu pochopiteľne v prípade dôvodnosti podanej žaloby, konkrétne či prichádza do úvahy postup podľa § 262 ods. 1 a 2 SSP respektíve či neprichádza do úvahy aj použitie výroku majúceho deklaratórnu povahu (§ 263 SSP). V tejto súvislosti Najvyšší správny súd upriamuje pozornosť práve na tú skutočnosť, že žalobu proti inému zásahu podanú ako negatórnu je možné v priebehu konania prekvalifikovať na žalobu domáhajúcu sa deklaratórnej nápravy (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. júna 2021, sp.zn. 8Sžk 26/2021, bod 7; uznesenie Najvyššieho správneho súdu zo 14. decembra 2021, sp.zn. 4Sžk 28/2021, body 20 a 22). Krajský súd je právnym názorom kasačného súdu viazaný (§ 469 SSP).
31. Na záver Najvyšší správny súd dodáva, že všetky námietky sťažovateľa boli vzhľadom na svoju povahu konzumované námietkou nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. K námietke sťažovateľa, formálne označenej pod písm. j/ uvedenej ustanovenia, teda že jej podanie (žaloba) bolo nezákonné odmietnuté, je potrebné uviesť, že tento kasačný dôvod mieri na odmietnutie z rôznych dôvodov formálne a obsahovo nekorektného podania postupom podľa § 59 ods. 3 SSP.
32. K uvedenému záveru dospela aj komentárová literatúra (BARICOVÁ, J., FEČÍK, M., ŠTEVČEK, M., FILOVÁ, A., et al. *Správny súdny poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1617. ISBN 978-80-7400-678-4), pričom ak bolo podanie (žaloba) odmietnuté napríklad pre neoprávnenosť osoby alebo vylúčenie napádaného aktu zo súdneho prieskumu, takéto odmietnutie sa skúma primárne ako otázka správneho právneho posúdenia, čo platí aj pre posudzovaný prípad. Inak povedané, v danej veci nebola správna žaloba odmietnutá postupom podľa § 59 ods. 3 SSP, a preto nie je daný dôvod tvrdiť, že „podanie bolo nezákonne odmietnuté.“
33. O trovách kasačného konania bude rozhodnuté podľa § 467 ods. 3 SSP.
34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0. Najvyšší správny súd SR v danej správnej veci rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, Ph.D. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. ■



POZNÁMKA: V označenej právnej veci ide o ďalšie z rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR týkajúce sa právnej ochrany účastníkov konania v správnom súdnictve prostredníctvom konania o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy podľa § 252 a nasl. SSP. V *Bulletine SKDP* č. 2/2022 (str. 32-

38) sme sa venovali rozhodnutiu rovnakej procesnoprávnej povahy. Ako to vyplýva z obsahu oboch obsahovo súvisiacich judikátov zverejnených aj v *Zbierke rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR*, tento si kladie za povinnosť predovšetkým v oblasti daní, ktorá tvorí výrazný podiel na jeho rozhodova-

cej činnosti, komplexnejšie rozpracovať právne pohľady na jednotlivé spôsoby právnej ochrany v konaní pred správnymi súdmi, teda dôslednejšie sa venovať popri všeobecnej správnej žalobe aj atribútom iného zásahu ako formy činnosti verejnej správy, ako to bolo v daných dvoch prípadoch.

Pochybnosti správca dane

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR č. k. 1Sžfk/10/20220 z 24. 2. 2022



V uvedenej veci žalobca namietal, že nebol dodržaný § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a to konkrétne, že si správca dane nesplnil povinnosť tým, že mu neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených k daňovej kontrole.

Krajský súd v Košiciach v danej právnej veci rozsudkom č. k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správca dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.



Najvyšší správny súd SR hore uvedeným rozsudkom kasačnú sťažnosť žalovaného Finančného riaditeľstva SR zamietol a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

- § 46 ods. 5 Daňového poriadku

Prejudikatúra:

- Bola použitá prejudikatúra – uznesenie Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 377/2018 -53 zo 14. novembra 2018.

- I. **Použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správca dane na kontrolovaný daňový subjekt.**
- II. **Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu.**
- III. **Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.**

I. PRIEBEH ADMINISTRATÍVNEHO KONANIA

1. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014. Daňová kontrola bola začatá dňa 07. 07. 2014. Protokol z daňovej kontroly č. 103455300/2016 zo 7. júla 2016 bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi 8. júla 2016, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená.
2. Správca dane vydal dňa 25. 11. 2014 podľa § 61 ods. 1 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“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) rozhodnutie, ktorým z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“) prerušil daňovú kontrolu odo dňa 05. 12. 2014 do dňa, ako sa získajú informácie, resp. podklady potrebné pre správne určenie dane a to na základe žiadosti číslo: 9810401/5/5182695/2014/Ros zo dňa 25. 11. 2014 (žiadosť sa týkala spoločnosti A. M. ZRT – dodávateľ žalobcu). Odpoveď na MVI bola správcovi dane doručená dňa 29. 05. 2015, ktorým dňom pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a pokračovalo sa v jej výkone, o čom bol žalobca písomne informovaný. Správca dane vydal dňa 23. júna 2015 podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku opäť rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 20413611/2015 odo dňa 30. 06. 2015 z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Išlo o žiadosť číslo: 983739/2015 zo dňa 19. 06. 2015 a táto sa týkala odberateľa žalobcu, spoločnosti V. P. SRL. V daňovej



Daňový úrad vydal v priebehu daňovej kontroly u žalobcu dvakrát rozhodnutie o prerušení konania za účelom získania informácií podľa osobitného predpisu – Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

kontrola sa pokračovalo po obdržaní odpovede z MVI dňa 06. 11. 2015. Následne správca dane opäť prerušil daňovú kontrolu odo dňa 10. 12. 2015 z dôvodu získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu a to rozhodnutím číslo: 21404009/2015 zo 7. decembra 2015. Jednalo sa o žiadosť číslo: 1739793/2015 zo 4. decembra 2015, ktorá sa týkala spoločnosti P. O. Kft. V daňovej kontrole sa pokračovalo po doručení odpovede dňa 8. apríla 2016.

3. Správca dane s odkazom na § 3 ods. 2 daňového poriadku oznámil žalobcovi a to podaním označeným ako „Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly“ číslo:

103148045/2016 zo 16. mája 2016, že do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia sa môže dostaviť na Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 13. 05. 2016, pričom žalobca sa k správcovi dane nedostavil. Následne dňa 07. 07. 2016 vydal správca dane protokol z daňovej kontroly.

4. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril vyjadrením zo dňa 28. 07. 2016, v ktorom nesúhlasil so zisteniami správcu dane, namietal porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, konkrétne, že si správca dane nespĺnil povinnosť tým, že mu neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených k daňovej kontrole a navrhol doplnenie dokazovania. Správca dane doplnil dokazovanie dopytmi na OTP Banka Slovensko, a.s., Colný úrad Michalovce, Krajské riaditeľstvo PZ v Košiciach a následne oznámil žalobcovi podaním zo dňa 16. 11. 2017, že do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia sa môže oboznámiť s priebežnými výsledkami vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 s tým, že termín si má dohodnúť telefonicky so správcom dane.
5. Správca dane rozhodnutím číslo: 102565050/2017 z 12. decembra 2017 (ďalej aj ako len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 823,89 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, nepriznal nadmerný odpočet v sume 355,32 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 6 468,57 €. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o nesplnení podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“), konkrétne dodanie repkových výliskov spoločnosti V. P. SRL so sídlom v Rumunsku na základe faktúr č. 1403009, deň dodania tovaru 26. 03. 2014, fakturovaná suma 22 647,64 €, č. 1403010, deň dodania tovaru 27. 03. 2014, fakturovaná suma 5 822,04 €, č. 1403011, deň dodania tovaru 28. 03. 2014, fakturovaná suma 5 673,86 € a č. 1403012, deň dodania tovaru 31. 03. 2014, fakturovaná suma 5 793,36 € (ďalej aj ako „sporné faktúry“) v celkovej sume 39 936,90 €. Správca dane vypočítal daň na výstupe zo sporných faktúr podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“), teda 20% zo základu dane 33 280,75 €, t.j. 6 656,15 €. Ďalším dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bolo nesplnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v tuzemsku podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Konkrétne išlo o odpočítanie dane z faktúry č. 14027 od spoločnosti M., s.r.o. zo dňa 31. 03. 2014, základ dane 838,68 €, DPH 167,74 € za prepravu repkových výliskov. Ďalšie kontrolné zistenia správcu dane uvedené v prvostupňovom rozhodnutí nemali vplyv na určený rozdiel dane.
6. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o dôvodnosti ktorého rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100663565/2018 z 5. apríla 2018 (ďalej len ako „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.
7. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník



Žalobca po vydaní protokolu z daňovej kontroly, na prerokovanie ktorého sa k správcovi dane nedostavil, vyjadril nesúhlas so zisteniami správcu dane, namietajúc porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku tým, že správca dane si podľa neho nespĺnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených k daňovej kontrole a navrhol doplnenie dokazovania.

prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania. Podľa predložených faktúr, vážnych lístkov a dokladov CMR preprava mala byť uskutočnená motorovými vozidlami XXX XXX, YYY YYY, ZZZ ZZZ a QQ QQQQ, podľa CMR dokladov preprava mala byť uskutočnená zo Stredy nad Bodrogom a ako miesto prevzatia tovaru v inom členskom štáte bolo označené Maďarsko. Správca dane z odpovede na MVI doručenej dňa 06. 11. 2015 zistil, že spoločnosť V. P. SRL kúpila repkové výlisky od spoločnosti V. s.r.o. a tieto mali byť ďalej predané spoločnosti P. O. Kft. Z odpovede na MVI doručenej dňa 08. 04. 2016 však vyplýva, že maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie repkových výliskov pre spoločnosť P. O. Kft., keď podľa poskytnutých informácií uvedená spoločnosť nevykonávala obchodnú činnosť, spoločnosť je zmiznutý obchodník, zástupca spoločnosti bol v požadovanom období ukrajinský občan, momentálne nekontaktný. V súvislosti s vozidlami, ktoré mali zabezpečovať prepravu maďarská daňová správa zistila, že majiteľ vozidla s evidenčným číslom YYY YYY je S. T. a v dňoch 03. 2014 – 24. 03. 2014 uskutočňoval prepravu repky z K. Zrt do V. P. SRL. Nakládka sa uskutočnila v G. a vykládka sa uskutočnila v S. n. B. Prevzatie tovaru bolo potvrdené spoločnosťou V., a.s. K. Dňa 25. 03. 2014 a 27. 03. 2014 bol prepravovaný slnečnicový olej z Rumunska do SR pre spoločnosť V., a.s., ktorá potvrdila prevzatie. Ďalej bolo maďarskou daňovou správou zistené, že majiteľom vozidla XXX XXX je spoločnosť P. Kft, ktorá uskutočnila prepravu pre spoločnosť V. P. SRL. V dňoch 06. 03. 2014 – 14. 03. 2014 bola prepravovaná repka, v dňoch 25. 03. 2014 a 26. 03. 2014 bola prepravovaná slnečnica, odberateľom bola spoločnosť V., a.s., ktorá potvrdila prevzatie.

8. Žalovaný ďalej dôvodil, že nezrovnalosti boli správcom dane zistené aj porovnávaním vážnych lístkov predložených žalobcom tvoriacich prílohu faktúry č. 1403010 a predložených prepravcami. Z odpovede na MVI bolo správcom dane zistené, že vážny lístok zo dňa 27. 03. 2014 č. 481 predložený prepravcom P. Kft. je vystavený na slnečnicu prepravenú motorovým vozidlom XXX XXX zo spoločnosti V. P. SRL pre odberateľa V., a.s., vážené o 8:47, vytlačený vážny lístok o 8:48:12 hod a súčasne v tom istom čase o 8:48 hod. je vystavený váž-

ny lístok č. 484, ktorý tvorí prílohu faktúry č. 1403010 vystavenej žalobcom pre spoločnosť V. P. SRL zo dňa 27. 03. 2014, kde boli vážene repkové výlisky na tom istom motorovom vozidle XXX XXX o 8:48 hod., vytlačené o 8:48:25 hod. Podľa vážnych lístkov 481 a 484 v priebehu jednej minúty bolo odvážená slnečnica, prevzatá na sklad, odvážené prázdne vozidlo, naplnené repkovými výliskami a odvážené naložené vozidlo. Z pohľadu správca dane je uskutočnenie takejto manipulácie s tovarom nereálne, nehľadiac na fakt, že v priebehu minúty boli okrem tohto váženia uskutočnené celkovo štyri váženia podľa počtu vydaných vážnych lístkov 481-484.

9. S poukazom na uvedené žalovaný uzavrel, že napriek tomu, že spoločnosť V. P. SRL vo svojej účtovnej evidencii priznala „triangulárny obchod“, objednala prepravu a zaplatila za ňu, vyššie uvedené zistenia z MVI nepreukázali, že tovar – repkové výlisky bol prepravený do iného členského štátu – Maďarsko a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania, tak ako to žalobca deklaroval správcovi dane. Žalobca tak nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.
10. V súvislosti s námietkou žalobcu o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorého sa mal správca dane dopustiť tým, že neoznámil kontrolovanému daňovému subjektu svoje pochybnosti nadobudnuté pri výkone daňovej kontroly a nevyzval ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril žalovaný uviedol, že preskúmal písomnosť správcu dane – Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly č. 103148045/2016 zo dňa 16. 05. 2016, doručenej splnomocnenému zástupcovi dňa 19. 05. 2016 v kontexte s právami a povinnosťami daňového subjektu upravenými v ustanovení § 45 Daňového poriadku a v kontexte so zásadou úzkej súčinnosti s daňovým subjektom upravenej v § 3 ods. 2 daňového poriadku, pričom skonštatoval, že ak správca dane zaslal daňovému subjektu vyššie uvedenú písomnosť za účelom, aby sa žalobca oboznámil s priebežnými zisteniami a oboznámil sa s pochybnosťami správcu dane a mal možnosť sa vyjadriť k nim, je takýto úkon správcu dane v súlade so zásadou úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom. Žalovaný sa nestotožnil s argumentáciou splnomocneného zástupcu daňového subjektu, že ak správca dane nepostupoval exaktne podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku porušil svoje povinnosti dodajúc, že predmetné ustanovenie neupravuje spôsob, akým to má správca dane



Podľa názoru krajského súdu správca dane porušil ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku predovšetkým tým, že jeho oznámenie o pochybnostiach správcu dane zo 16.5.2016 nespĺňalo zákonom požadované obsahové náležitosti. V predmetnom oznámení správca dane neuviedol daňovému subjektu žiadne konkrétne pochybnosti a ani ho nevyzval, aby sa k pochybnostiam správcu dane vyjadril.

vykonať majú za to, že správca dane môže oznámiť svoje pochybnosti a vyzvať kontrolovaný daňový subjekt na vyjadrenie, doplnenie údajov, vysvetlenie nejasností, opravu údajov a preukázanie ich pravdivosti aj pri ústnom pojednávaní, napríklad pri oboznamovaní s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, čím by sa dosiahlo naplnenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, avšak daňový subjekt toto svoje právo nevyužil a na daňový úrad sa nedostavil.

11. Žalovaný na záver skonštatoval, že preskúmaním prvostupňového rozhodnutia a predloženého spisového materiálu je postup správcu dane a závery, ku ktorým došiel vo svojom rozhodnutí v súlade s právnymi predpismi.

II. PRIEBEH SPRÁVNEHO SÚDNEHO KONANIA

12. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu navrhujúc správne mu súdu jeho zrušenie vrátane zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.
13. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.
14. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd po podrobnom opise priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho a odvolacieho konania argumentoval vo vzťahu k dôvodom správnej žaloby. V prvom rade sa venoval námietke vo vzťahu k porušeniu procesných práv účastníka daňového konania, keď žalobca tvrdil, že pri výkone daňovej kontroly došlo k neodstrániteľnej vade zákonnosti porušením § 46 ods. 5 daňového poriadku. Podľa názoru správneho súdu nemôže obstať tvrdenie žalovaného, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá povinnosť správcovi dane, avšak na strane druhej, ak správca dane preukáže, že vykonával úkony k tomu, aby dal možnosť kontrolovanému daňovému subjektu sa vyjadriť k zisteniam z kontroly a v rámci toho aj k pochybnostiam správcu dane, potom bol účel tohto ustanovenia naplnený, pretože uvedené ustanovenie priamo ukladá správcovi dane povinnosť v prípade, ak vzniknú pochybnosti o správnosti alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, aby preukázateľným spôsobom tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámil a zároveň, aby ho vyzval, aby sa k nim vyjadril. Správny súd poukázal na to, že tieto skutočnosti žalovaný v preskúmanej veci žiadnym spôsobom nepreukázal a jeho oznámenie zo dňa 16. 05. 2016 nespĺňa zákonom vyžadované predpoklady, pretože správca dane v tomto oznámení neuviedol daňovému subjektu (žalobcovi) žiadne konkrétne pochybnosti a ani nevyzval žalobcu, aby sa k nim vyjadril, prípadne, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Mal za to, že z obsahu oznámenia správcu dane vyplýva to, že za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly sa daňový subjekt v stanovenej lehote môže dostaviť k správcovi dane a preto správny súd uzavrel, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu v procesnom postupe správcu dane a to nesplnením povinnosti zakotvenej v § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci

samej, čím je daný zrušovacia dôvod v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“).

15. Správny súd ďalšie žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné a v plnom rozsahu odkázal na stanovisko žalovaného vo vyjadrení k správnej žalobe. Predovšetkým vo vzťahu k neuznaniu oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH správny súd uviedol, že v priebehu daňovej kontroly vznikli veľmi vážne pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru do iného členského štátu, pretože k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania, čo je zákonná podmienka pre uplatnenie oslobodenia do dane. Teda žalobca bol povinný preukázať, že tovar bol reálne fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, čo sa mu však nepodarilo, ktoré skutočnosti vyplývajú aj z jednotlivých odpovedí na MVI, ako aj záznamov Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe nákladných motorových vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu deklarovaného tovaru. V tejto súvislosti správny súd poukázal tiež na to, že u spoločnosti V. P. SRL nebolo preukázané, že tovar nakúpený od žalobcu táto spoločnosť prepravila alebo odoslala mimo územia členského štátu odoslania. Mal za to, že na danú vec nie je možné použiť ani právne závery vyplývajúce z bodov 42 a 43 rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-273/11 Mecsek- Gabona Kft., pretože v konaní pred správcou dane nebolo preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený mimo územia členského štátu odoslania a z odpovedí na MVI vyplynulo, že vozidlá, ktoré mali uskutočňovať prepravu (XXX XXX, YYY YYY) v čase od 26. 03. 2014 do 31. 03. 2014 prepravovali inú komoditu (slniečnicový olej a slniečnicu) pre odberateľa V., a.s., ktorý potvrdil prevzatie, preprava bola z Rumunska, resp. do Maďarska na Slovensko. Žalobca tak nepreukázal, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky predmetného rozsudku uvedené v bode 42 a 43 rozsudku.
16. Za nedôvodnú rovnako označil správny súd námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že aj v prípade, ak prerušenie daňovej kontroly presahovalo lehotu troch mesiacov, správca dane je povinný čakať na odpovede daňových úradov iných členských štátov a pokračovať v daňovej kontrole až po obdržaní tejto odpo-

vede. Preto uzavrel, že prerušenie daňovej kontroly v danom prípade nemá prvky nezákonnosti vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly. K námietke o nezákonnosti vyrubovacieho konania, ktoré trvalo od 09. 07. 2016 do 12. 12. 2017 správny súd uviedol, že ani táto nie je opodstatnená, pretože správca dane pri vydaní rozhodnutia vo vyrubovacom konaní nepostupuje v lehotách podľa § 65 ods. 1 daňového poriadku, ale v lehote podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, pričom mal preukázať, že správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie dňa 12. 12. 2017, teda v zákonom stanovenej lehote 15 dní od spísania úradného záznamu zo dňa 04. 12. 2017.

III. KASAČNÁ SŤAŽNOSŤ ŽALOVANÉHO, VYJADRENIE ŽALOBCEU

17. Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. pre nesprávne právne posúdenie veci.
18. Žalovaný namietal výklad ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorý podal správny súd, pričom citoval jeho úvahy a východiská uvedené v bode 37 a 38 napadnutého rozsudku (bod 14 tohto rozsudku). Poukázal na to, že právny názor a výklad daného ustanovenia správnym súdom sa javí tak, ako keby chcel správny súd povedať, že v prípade, ak správca dane nevyzve kontrolovaný daňový subjekt na odstránenie pochybností výzvou podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, tak na základe nepravdivých údajov vydá nezákonné rozhodnutie. Sťažovateľ v súvislosti s ustanovením § 46 ods. 5 daňového poriadku argumentoval, že toto poskytuje určitú ochranu daňovým subjektom, ale v tom zmysle, aby správca dane nepriznal daňovému subjektu ním uplatňované nároky len z toho dôvodu, že má pochybnosti o predložených dokladoch, ale dal daňovému subjektu možnosť prípadné pochybnosti vysvetliť a nedostatky odstrániť, prípadne doplniť ďalšie dôkazy dodajúc, že tento účel môže správca dane naplniť aj tým, že daňový subjekt oboznámi s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, t.j. s tým, ktoré nároky uplatňované daňovým subjektom má správca dane preukázané a ktoré nároky neuznáva a z akých dôvodov.
19. Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že správny súd neakceptovaním jeho stanoviska k postupu správcu dane v rámci daňovej kontroly v súvislosti s vydaným oboznámením sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly a zviazaním vytýkané procesné pochybenia odstrániť, nevezal do úvahy všetky okolnosti posudzovaného prípadu, predovšetkým, či išlo o podstatné pochybenie a vadu, ktorú je možné odstrániť a či sa takýmto postupom dosiahne priaznivejší výsledok pre žalobcu, zvlášť za situácie, keď iné procesné pochybenia namietané žalobcom, správny súd ako nedôvodné odmietol. V tejto súvislosti poukázal na to, že postup podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku správca dane uplatňuje v daňovej kontrole, pričom v danom prípade bola daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 riadnym spôsobom skončená podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, dorúčením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, a to dňa 08. 07. 2016 dodajúc, že ukončenie daňovej kontroly je stav, ktorý sa už nedá prelomiť a správca dane sa do ukončenej daňovej kontroly nemôže vrátiť a vykonávať úkony, ktoré daňový poriadok určuje pre daňovú kontrolu.
20. Sťažovateľ poukázal na to, že ak správny súd vyhodnotil, že nezaslanie výzvy žalobcovi podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku je procesné pochybenie v daňovej kontrole, ide o neodstrániteľný nedostatok daňovej kontroly, avšak ten-



Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. pre nesprávne právne posúdenie veci. Namietal v nej nesprávny výklad ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku správnym súdom.



Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti s poukazom na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky upriamil pozornosť kasačného súdu na tú skutočnosť, že jeho právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránené Ústavou Slovenskej republiky a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, resp. koná nad jeho rámec, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov.

to nemá podľa jeho názoru vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia. Poukázal na to, že žalobca využil svoje právo na vyjadrenie sa k protokolu a preložil písomné vyjadrenie zo dňa 28. 07. 2016. V písomnom vyjadrení okrem námietky o nedodržaní postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku uviedol svoje stanovisko k jednotlivým zisteniam uvedeným v protokole a záverom správcu dane vyplývajúcich z vykonaného dokazovania. Žalobca bol teda ešte pred vyrubovacím konaním a vydaním rozhodnutia oboznámený so zisteniami správcu dane a mal možnosť sa k nim vyjadriť, čo aj urobil. Keďže tieto vyjadrenia, podľa správcu dane nevyvrátili jeho zistenia a závery, správca dane svoj názor nezmenil.

21. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že správca dane zaslal žalobcovi list – Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami vyrubovacieho konania zo dňa 16. 11. 2017, ktorý mu bol doručený dňa 21. 11. 2017, pričom žalobca sa k správcovi dane nedostavil, z čoho vyplýva, že nemal záujem prerokovať so správcou dane svoje vlastné pripomienky k výsledku daňovej kontroly. O tejto skutočnosti správca dane spísal úradný záznam zo dňa 04. 12. 2017.
22. Sťažovateľ uviedol, že ak by mal postupovať v zmysle právneho názoru správneho súdu uvedeného v napadnutom rozsudku, potom by musel žalobcovi zaslať výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čo vo vyrubovacom konaní nie je možné. Uvedené znamená, že odstránenie vytýkaného procesného nedostatku, ktorým správny súd zaviazal sťažovateľa je nevykonateľné. Mal za to, že oboznamovanie žalobcu s pochybnosťami správcu dane za situácie, keď bol žalobcovi doručený protokol o výsledku daňovej kontroly, ku ktorému sa žalobca vyjadril, bolo mu doručené rozhodnutie na vyrubení rozdiel dane, proti ktorému podal odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté, by bolo čisto formalistickým prístupom majúci za to, že vykonanie požadovaného úkonu by neprineslo pre žalobcu priaznivejší výsledok vzhľadom na to, že žalobca predložil k daňovej kontrole všetky dôkazy, ktorými disponoval, správca dane dôkazy predložené

žalobcom vyhodnotil, vykonal dokazovanie za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, zabezpečoval dôkazy prostredníctvom MVI, zaslaním žiadostí Národnej diaľničnej spoločnosti, nahliadal do spisu iných daňových subjektov. Na strane druhej žalobca počas daňovej kontroly zaujal pasívny postoj, nezaujímal sa o priebežné výsledky daňovej kontroly a prerokovania pripomienok k protokolu sa nezúčastnil. S poukazom na uvedené sťažovateľ zastal názor, že nie je naplnený ani ďalší predpoklad preto, aby napadnuté rozhodnutia boli zrušené pre procesné pochybenia, odstránením ktorých by sa dosiahlo priaznivejšie rozhodnutie pre žalobcu. S poukazom na uvedené navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne.

23. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti s poukazom na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky upriamil pozornosť kasačného súdu na tú skutočnosť, že jeho právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránené Ústavou Slovenskej republiky a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, resp. koná nad jeho rámec, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. K tvrdeniu sťažovateľa (žalovaného), že vytýkané procesné pochybenia nie je možné odstrániť vo vyrubovacom konaní, do ktorého sa vec vracia zrušujúcim rozsudkom súdu, pretože sa toto procesné pochybenie týka daňovej kontroly, ktorá už bola ukončená a vyrubovacie konanie neslúži na konvalidáciu nezákonného konania správcu dane v priebehu daňovej kontroly žalobca s poukazom na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky uviedol, že bolo povinnosťou žalovaného vydať rozhodnutie, ktorým by podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku zmenil predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a konanie zastavil alebo mal možnosť zrušiť rozhodnutie správcu dane, vec mu vrátiť na ďalšie konanie a zaviazat ho právnym názorom, podľa ktorého by správca dane konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h) daňového poriadku zastavil. S poukazom na uvedené žalobca považujúci kasačnú sťažnosť za nedôvodnú navrhol kasačnému súdu, aby ju zamietol a priznal mu nárok na náhradu trov kasačného konania.

IV. ARGUMENTÁCIA NAJvyššieho SPRÁVNEHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY

24. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 22. januára 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp. zn. 1Sžfk/10/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.
25. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal

napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležite skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.
27. Dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane bola výlučne skutočnosť, že správny súd prisvedčil dôvodnosti žalobnej námietky o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane, ktorá skutočnosť mala za následok prijatie záveru, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP]. S uvedeným záverom správneho súdu sa žalovaný nestotožnil z už vyššie uvedených dôvodov majúci za to, že správny súd nebral do úvahy všetky okolnosti posudzovaného prípadu, predovšetkým, či išlo o podstatné pochybenie a vadu, ktorú je možné odstrániť, tvrdiac súčasne, že ide o neodstrániteľnú vadu a tiež, či sa takýmto postupom dosiahne priaznivejší výsledok pre žalobcu, zvlášť za situácie, keď iné procesné pochybenia správny súd odmietol ako nedôvodné.
28. V prvom rade Najvyšší správny súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, ako jedného zo subjektov vykonávajúceho verejnú moc v oblasti správy daní a poplatkov na to, že zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiskálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správne daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca daňových orgánov s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam správcovi dane vyjadril a teda, aby pravdivosť údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní,

preukázal. Táto výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. V posudzovanom prípade však k prenosu dôkazného bremena nedošlo a žalobca, ako kontrolovaný daňový subjekt, sa o dôvodoch nesplnenia zákonných podmienok ustanovených v § 43, § 49 a 51 zákona o DPH dozvedel až z protokolu, doručením ktorého došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

29. Samotnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojom rozhodnutí sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018 venoval aj ústavný súd, ktorý v odôvodnení tohto rozhodnutia rozobral prenos dôkazného bremena nasledovne: „*Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných pokladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a zásady prejednacej.*“
30. Pri vyhodnocovaní dôvodnosti kasačnej námietky bola, pre kasačný súd práve v posudzovanom prípade, relevantná skutočnosť majúca podklad v predloženej administratívnej spise a to, že správca dane okrem zaslania žiadosti o MVI, vydávania rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, oznamovania o pokračovaní v daňovej kontrole a následného doručenia „Oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontro-



Samotnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojom rozhodnutí sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018 venoval aj ústavný súd, ktorý v odôvodnení tohto rozhodnutia rozobral prenos dôkazného bremena. Dotknutú časť odôvodnenia uvedeného rozhodnutia ústavného súdu citoval kasačný súd v bode 29 svojho rozsudku z 24.2.2022.



Kasačný súd po preskúmaní obsahu administratívneho spisu konštatoval, že správca dane okrem žiadosti o MVI a následne doručeného podania označeného ako „Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly“ zo 16.5.2016, ktoré však neobsahovalo žiadne výsledky daňovej kontroly, nekonal s kontrolovaným daňovým subjektom a v podstate vydal „len“ protokol z daňovej kontroly.

ly“ zo dňa 16. 05. 2016, ktoré však neobsahovalo žiadne výsledky daňovej kontroly nekonal s kontrolovaným daňovým subjektom a v podstate vydal „len“ protokol z daňovej kontroly. Uvedený postup správcu dane je z pohľadu zákonnosti samotného priebehu daňovej kontroly, práve s poukazom na nerešpektovanie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, pre kasačný súd takej intenzity, že ho nemôže prehliadnuť, nakoľko by tým rezignoval na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je zabezpečovať ochranu práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb proti nezákonným rozhodnutiam a postupom orgánov verejnej správy.

31. Odobrením vyššie uvedeného postupu správcu dane by v podstate mohlo dochádzať aj k obchádzaniu zákonom stanovenej prekluzívnej jednoročnej lehoty (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) na výkon daňovej kontroly, keď správca dane by v časovej tiesni nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím by následne nevykonával dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam kontrolovaného daňového subjektu, avšak protokol by vydal v zákonom stanovenej lehote. V tejto súvislosti je namieste uviesť, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.

32. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené, to je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným spísaním zápisnice. K aplikácii predmetného ustanovenia v prípade daňovej kontroly žalobcu však preukázateľne nedošlo ani jedným zo spomínaných spôsobov. Kasačný súd sa preto plne stotožňuje so záverom správneho súdu, že písomnosť označená ako „Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly“ zo dňa 16. mája 2016, ktorým správca dane žalobcovi oznámil, že sa môže dostaviť na Daňový úrad Košice za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, atribúty ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku nespĺňa, nakoľko v nej absentujú akékoľvek pochybnosti zistené správcom dane, teda zosumarizovanie výsledkov prebiehajúcej daňovej kontroly na základe doručených odpovedí z MVI v spojení s dokladmi predloženými žalobcom, pričom túto písomnosť taktiež nebolo možné posúdiť ani ako predvolanie daňového subjektu na ústne pojednávanie za účelom prejednávania pochybností zistených správcom dane.

33. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti vyhodnotil kasačný súd sťažnostnú námietku sťažovateľa za nedôvodnú, pričom tento právny záver nie je spôsobilé zvrátiť ani jeho tvrdenie, že právny názor správneho súdu, ktorým je viazaný je nevykonateľný a to z dôvodu ukončenia daňovej kontroly. K uvedenému kasačný súd len dodáva, že je na úvahe konajúcich daňových orgánov, ako vytýkané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku v danom prípade procesne vyriešia. Najvyšší správny súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú postupom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

34. O trovách konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi, ktorý v konaní dosiahol úspech, priznal nárok na náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0. Najvyšší správny súd SR v danej správnej veci rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. ■



Tak ako to vyplýva z argumentácie v bode 32 rozsudku, je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve dôležité povinnosti, ktoré v danom prípade správca dane dôsledne nespĺnil.

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

MLK pre DPH, spotrebné dane a clo

Začiatkom júna sa zástupcovia metodicko-legislatívnej komisie pre DPH, spotrebné dane a clo zúčastnili na pracovnom stretnutí s ministerstvom financií SR k vládnej novele zákona o DPH zverejnenej na medzirezortné pripomienkovanie, na ktorom sa diskutoval návrh ministerstva na zavedenie novej právnej úpravy týkajúcej sa povinnosti odberateľa vykonať opravu odpočítanej dane pri neuhradení záväzku v určenej lehote. Členovia komisie sa aktívne zapojili do pripomienkovania vládneho návrhu. Za komisiu boli vznesené zásadné pripomienky a návrhy, ktoré boli diskutované na rozporovom konaní s ministerstvom financií začiatkom júla. Návrhy prediskutované na rozporovom konaní boli na programe mimoriadneho



júlového zasadnutia komisie, ktoré bolo operatívne zvolané za účelom odsúhlasenia stanoviska za komisiu. V dňoch 13. a 14. júna sa v Trenčíne prezenčnou formou konali metodické dni SKDP, na

ktorých členovia komisie prezentovali a diskutovali aj so zástupcami ministerstva financií, finančnej správy a sudcov, vybrané témy z oblasti DPH, ktoré sa týkali odpočítania DPH pri dovoze, zdaňovania pri ťažbe kryptomeny, neutrality dane pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a možnosti oslobodenia občianskych združení. Vyhodnotením a návrhom záverov tém júnových metodických dní sa členovia komisie zaoberali na júnovom zasadnutí komisie. Najbližšie septembrové zasadnutie komisie sa má venovať vyhodnoteniu pripomienok vznesených v medzirezortnom pripomienkovom konaní k vládnej novele zákona o DPH, metodickým podnetom z aplikačnej praxe a iniciatívnym návrhom na legislatívnu úpravu zákona.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK pre daň z príjmov PO

Komisia pre DPPO sa dlhodobo venuje organizovaniu Spoločného fóra pre medzinárodné zdaňovanie a TP, pričom posledné zasadnutie tohto fóra sa uskutočnilo v máji 2022. Nakoľko účasť členov MLK pre DPPO na tomto fóre je kapacitne obmedzená, ostatní členovia sú pravidelne informovaní o priebehu fóra, diskutovaných témach, záveroch a participujú na výbere tém, ktoré budú predmetom ďalších

zasadnutí. Členovia komisie sa aktuálne zaoberajú prípravou Konferencie k medzinárodnému zdaňovaniu, ktorá sa bude konať v októbri 2022. Zároveň pripravovali návrhy v daňovej oblasti k pripravovanému zákonu o premenách obchodných spoločností, ktoré adresovali pracovnej skupine zriadenej v spolupráci s MF SR v súvislosti s prípravou zákona o premenách obchodných spoločností. V rámci tejto pracovnej skupiny

aktívne pôsobia aj niektorí členovia MLK pre DPPO. V júni sa členovia MLK pre DPPO aktívne zapojili do medzirezortného pripomienkového konania k návrhu zákona o dani z príjmov, pričom zaslali 18 pripomienok, z toho 13 zásadných a 5 obyčajných. Akceptovaných bolo 6 pripomienok, čiastočne akceptovaných bolo 7 pripomienok a 5 pripomienok nebolo akceptovaných.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK pre daň z príjmov FO

Členovia MLK pre DPFO na posledných zasadnutiach diskutovali o metodickom pokyne, ktorý sa týka zdaniteľnosti príjmu zamestnanca plynuého za použitie náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce zamestnanca, ale aj o metodickom usmernení v súvislosti s aplikáciou ustanovenia § 5 ods. 7 písm. o) zákona o dani z príjmov, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2022. Predmetom diskusie bola aj novo prijatá legislatíva (marec 2022) v oblasti sociálneho poistenia, ktorou dochádza k zrušeniu ročného zúčtovania poistného v sociálnom poistení. Podnety z praxe, o ktorých členovia komisie diskutovali sa týkali výplat odmien bankou, ktorá



ruší svoje pôsobenie v SR a v budúcom roku bude ešte vyplácať odmeny, ďalej boli riešené praktické otázky spojené s pracovnými cestami zamestnancov,

postúpenie pohľadávok z titulu výplaty dividend FO – spoločníkom na PO a vyradenie pohľadávok z jednoducheého účtovníctva. Členovia komisie diskutovali aj o problematike týkajúcej sa povinnosti evidencie oslobodených príjmov v mzdovom listom, pričom poukázali na administratívnu náročnosť, resp. až nesplniteľnosť požiadavky na ich evidenciu na mesačnej báze - napr. § 5 ods. 7 písm. o) zákona o dani z príjmov. Tento podnet následne formulovali členovia MLK pre DPFO v rámci MPK k novele zákona o dani z príjmov ako pripomienku nad rámec navrhovanej novely, ktorá však nebola akceptovaná.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

MLK pre správu daní

Členovia metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a miestne dane sa zapojili do legislatívneho procesu k vládnej novele Daňového poriadku a úspešne vzniesli zásadnú pripomienku k návrhu na zavedenie tzv. druhej šance pri pokutách, ktorá by mala

nepriaznivý dopad na podnikateľské prostredie. Členovia sa zaoberali pripomienkovaním návrhov súdnych rozhodnutí v oblasti daní navrhnutých na publikovanie v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Na programe

druhého plánovaného zasadnutia komisie v septembri má byť schválenie záverov tém prezentovaných za oblasť správy daní na metodických dňoch a diskusia k metodickým podnetom členov.

Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík

MLK pre účtovníctvo

Metodicko-legislatívna komisia pre účtovníctvo sa v máji zaoberala prípravou pripomienok k novele zákona o účtovníctve v medzirezortnom pripomienkovom konaní. Členovia komisie pre účtovníctvo formulovali tri zásadné pripomienky k novele zákona o účtovníctve,

ktoré boli v rámci rozporového konania prediskutované. Dve pripomienky k novele zákona boli zo strany MF SR vysvetlené v rámci rozporového konania a neboli akceptované. Pripomienka SKDP formulovaná nad rámec zámeru novely zákona nebola akceptovaná a bude tlmočená od-

boru priamych daní na MF SR. Členovia komisie pre účtovníctvo viedli diskusiu k pripravovanému článku do aktuálneho vydania Bulletinu SKDP v súvislosti so zlúčením materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti (downstream zlúčenie) s cieľom poukázať na daňovú anomáliu.

Vedúci: Mag. Branislav Kováč

Metodické dni

Krátka foto-spomienka na Metodické dni k DPH a správe daní (13.–14. 6. 2022)





Noví daňoví poradcovia

Radi by sme touto cestou zagratalovali k úspešnému vládnutiu skúšky na získanie osvedčenia na výkon daňového poradenstva novým kolegom: Ing. Renáta Čabiňáková, Ing. Michal Čubák, Ing. Lukáš Koporec, Ing. Andrea Sirková, Ing. Anna Štefancová

Prajeme im veľa úspechov v profesii daňového poradcu



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