

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

doc. JUDr. Ing.  
Matej Kačaljak, PhD.

**Koncept konečného príjemcu príjmu  
v kontexte zvýšenej sadzby zrážkovej  
dane v § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov**

Mgr. Bc. Jana Deverová

**„Substance“ holdingovej spoločnosti  
podľa § 13c ods. 2 písm. b) ZDP**

Andrea Szakács, Mgr. PhD.  
Tibor Hlinka, Mgr. PhD.

**Niekoľko poznámok k vymáhaniu pohľadávok  
v nadväznosti na novelu zákona č. 222/2004 Z. z.**

Judikát

**Daňová exekúcia – Žaloba proti inému  
zásahu orgánu verejnej správy**

▶ Metodické dni SKDP 2021

SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



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

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

**Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo**

– zodpovedný za oblasť DPH

**JUDr. Pavol Nad'**

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 40

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

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

**Ing. Lucia 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 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,– €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

30. 11. 2021

Dátum vydania: 15. 12. 2021

**Príhovor****JUDr. Pavol Nad'**

Predseda Najvyššieho správneho súdu SR

**Vážené čitateľky, vážení čitatelia,**

tentokrát mne, ako členovi redakčnej rady, pripadla možnosť prihovoriť sa Vám. Dovoľte mi preto, aby som Vás pozdravil aj z titulu môjho pôsobenia na čele Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Súčasne vyjadrujem vďaka kolegom v redakčnej rade, ktorí ako „kľúčoví hráči“ pri tvorbe Bulletinu SKDP chápu moje výrazne obmedzené časové možnosti a tolerantne ma povzbudzujú v metodickej práci pre daňovú sféru na pôde daňových poradcov. Vnímam toto moje pôsobenie ako možnosť vnášať do daňových právnych vzťahov princípy spravodlivosti, a to najmä prostredníctvom novovznikajúcej judikatúry NSS SR. Chcem Vás v tejto súvislosti ubezpečiť, že hneď po začatí rozhodovacej činnosti nášho NSS SR sme sa v pléne sudcov jednoznačne vzájomne ustili v potrebe zachovania obsahovej kontinuity s ustálenou judikatúrou NS SR z obdobia rokov 1992-2021. Možnosť odklonov od nej prichádza do úvahy iba v prípadoch výraznejšieho obsahového nesúladu právnych stanovísk senátov a pléna NSS SR v konkrétnych veciach na jednej strane a už publikovanej judikatúry NS SR v období do 1. 8. 2021 na strane druhej. Prvé „lastovičky“ tohto typu zrejme uzrú svetlo sveta už v našej prvej zbierke stanovísk NSS SR v decembri 2021.

Daňová súdna agenda v kasačných veciach výrazne dominuje a aj obsahová skladba zhruba 2000 vecí prevzatých na vybavenie z NS SR je ňou silne poznačená.

Ak sa však mám vrátiť k obsahu Bulletinu SKDP, isto ste si všimli aj moju snahu poukázať na zaujímavé rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR v daňových veciach. Sú podľa mňa inšpiratívnym zdrojom pre právne úvahy v rozhodovacích procesoch správcu dane, aj pri právnej obrane daňových subjektov, hľadajúcich spravodlivé, zákonné a aj ústavnoprávne obhájitelné riešenia ich daňových vecí. Ak navyše v konkrétnej, správnom súdom riešenej kauze pri hodnotení hmotnoprávneho či procesnoprávneho stavu veci dominuje európske daňové právo, adekvátne stúpa aj potenciál využiteľnosti takýchto rozsudkov NSS ČR aj pre slovenskú vnútroštátnu daňovú prax vo sfére správy daní aj v súdnom preskúmvacom konaní.

Vo vzťahu k judikatúre doposiaľ publikovanej v bulletine by som však bol zároveň rád, keby sme mali viac spätnej väzby od Vás, čitateľov Bulletinu SKDP. Dajte nám prosím vedieť, ako hodnotíte obsahové zameranie zverejnenej judikatúry a predložte nám aj Vaše prípadné námety v tomto smere. Verte, že Vaše stanovisko vyhodnotíme. Jednoznačným zámerom kolektívu tvorcov Bulletinu SKDP je totiž jeho prínos pre aplikačnú prax, aby rozhodovanie orgánov verejnej správy vo sfére daní právne odrážalo ustálené kvalifikované závery či už vo sfére justície, alebo aj právnej vedy vstupujúcej do daňovo právnych vzťahov a ich súdnej kontroly.

Aktuálne číslo 4/2021 nášho Bulletinu SKDP je pre mňa osobne veľmi hodnotné. Rezonuje v ňom hľadanie čo najvyššej miery spravodlivosti pri výbere daní, a to aj v medzinárodnom kontexte. Obsahové zameranie príspevkov v tomto čísle bulletinu majúci punc vysokého stupňa odbornosti a snahy o objektívne nazeranie na úzko špecializované okruhy daňových otázok vo mne vyvolalo spomienku na jednu z konferencií SKDP. Na výrok jedného z diskutujúcich o snahe daňového poradcu o zníženie daňovej povinnosti na dani z príjmov vtedy oprávnene reagoval jeden z daňových poradcov tým, že úlohou práce daňového poradcu je správne určiť daňovú povinnosť, a nie deformovať ju.

Napríklad Koncept konečného príjemcu príjmu v kontexte zvýšenej sadzby zrážkovej dane v § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov z pera autora doc. JUDr. Ing. Mateja Kačajlaka PhD. a reakcie naň ale aj ďalšie príspevky v tomto čísle bulletinu sú dôkazom o právne zrelom nazeraní autorov príspevkov na právnu reguláciu daňových vzťahov. Ide v nich zároveň o súlad s európskym právnym rámcom a právnymi vývojovými trendmi, ktoré majú byť vlastné demokratickej spoločnosti.

Dovoľte mi, aby som Vám záverom môjho príhovoru poprial najmä zdravie a pokojne prežité vianočné sviatky. Nastávajúci rok 2022 nech je pre Vás rokom prežitým v šťastí a pracovne v právne transparentnom prostredí prinášajúcom poriadok v spoločnosti. ■

## Hlavné témy

- |    |   |  |
|----|---|--|
| 4  | <b>Otázky pre podpredsedu Najvyššieho správneho súdu – Dr. Mariána Trenčana</b>   |  |
| 7  | <b>Koncept konečného príjemcu príjmu v kontexte zvýšenej sadzby zrážkovej dane v § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov</b> | doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.                 |
| 11 | Názor na článok k téme § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov   | Ing. Jozef Danis, LL.M.                              |
| 15 | Názor na článok k téme § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov   | Ing. Peter Kuchár                                    |
| 17 | Názor na článok k téme § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov   | Juraj Vališ, JUDr., LL.M.                            |
| 18 | <b>„Substance“ holdingovej spoločnosti podľa § 13c ods. 2 písm. b) ZDP</b>  | Mgr. Bc. Jana Deverová                               |
| 23 | <b>Niekoľko poznámok k vymáhaniu pohľadávok v nadväznosti na novelu zákona č. 222/2004 Z. z.</b>                          | Mgr. Andrea Szakács, PhD.<br>Mgr. Tibor Hlinka, PhD. |
| 28 | <b>Daňová exekúcia – Žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy</b>   | Judikát  |

## Rubriky

<b>Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP</b> .....	<b>34</b>
<b>Zo života SKDP</b> .....	<b>37</b>

## Pokyny pre autorov:

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

# Otázky pre podpredsedu Najvyššieho správneho súdu SR – Dr. Mariána Trenčana



**Marián Trenčan**  
podpredsa Najvyššieho  
správneho súdu

Marián Trenčan je absolventom Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave. Vo funkcii sudcu pôsobí od roku 1996. Počas svojej kariéry bol sudcom správneho kolégia Krajského súdu v Bratislave a v roku 2017 ho preložili na Najvyšší súd SR. Od 1. augusta tohto roku pôsobí ako sudca Najvyššieho správneho súdu SR.

**Keďže súčasťou agendy NSS je aj rozhodovanie sporov, ktorých predmetom sú daňové povinnosti, dovolili sme si požiadať ho o odpovede na otázky pre našich čitateľov:**

**? Po vašom menovaní uviedol predsa NSS, že aj vďaka Vám sa bude zvyšovať dôveryhodnosť súdnictva v očiach verejnosti. Máte predstavu o konkrétnych krokoch v tejto oblasti?**

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že zvýšenie dôvery verejnosti v justičný systém je jedným z čiastkových cieľov stojacich ako za prebiehajúcimi súdnymi reformami, tak i za zriadením Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (NSS). Som toho názoru, že najvhodnejší spôsob získania si dôvery verejnosti je vybudovanie otvorenej a fungujúcej súdnej inštitúcie, ktorá bude v primeranom čase prinášať občanom a firmám odborne podložené a zároveň zrozumiteľné rozhodnutia. Práve vybudovanie takejto inštitúcie je dlhodobým cieľom našich snažení. Pokiaľ ide o jednotlivé kroky smerom k verejnosti, domnievam sa, že už proces výberu sudcov NSS, ktorému predchádzalo verejné vyúčtie pred Súdnou radou Slovenskej

republiky, bol významným príspevkom k budovaniu dôvery. O otvorenosti pri budovaní NSS svedčí aj skutočnosť, že výberom prešli popri kariérnych sudcoch i odborníci z iných právnických profesií. Za dôležitý nástroj pre získanie väčšej dôvery považujem tiež efektívnu komunikáciu jednak vo vnútri inštitúcie, najmä však otvorenú komunikáciu súdu smerom navonok, a to vrátane ústretového



**Vybudovanie otvorenej a fungujúcej súdnej inštitúcie, ktorá bude v primeranom čase prinášať občanom a firmám odborne podložené a zároveň zrozumiteľné rozhodnutia.**

nastavenia voči médiám i voči žiadateľom o informácie.

**? Aj napriek rekonštrukcii súdneho konania, účastníci sporov sa neustále sťažujú na dĺžku súdnych konaní. Vidíte priestor na zvýšenie efektivity súdnych konaní?**

Priestor pre väčšiu efektivitu určite je a vidím ho najmä v položení dôrazu na zjednocovanie judikatúry a jej následného používania v rozhodovacej praxi. Ustálená judikatúra s jasnými kontúrami totiž vytvára podmienky pre zjednodušenie rozhodovania o otázkach, ktorými sa už NSS (alebo pred ním Najvyšší súd Slovenskej republiky) opakovane zaoberal a dospel k záverom, na ktoré možno v neskorších rozhodnutiach o obdobných veciach jednoducho poukázať. Za mimoriadne dôležité v tejto súvislosti považujem personálne dobudovanie súdu, ako aj rešpektovanie skutočnosti, že noví kolegovia (pôvodne nesudcovia),

12. októbra menovala prezidentka SR na základe návrhu súdnej rady sudcu JUDr. Mariána Trenčana za prvého podpredsedu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“).



budú potrebovať istý čas na adaptovanie sa na špecifiká sudcovskej práce. V nadväznosti na dĺžku konania je potrebné si uvedomiť, že NSS nezačína „s čistým stolom“; ako špecializovaná súdna inštitúcia totiž prevzal približne 2000 spisov v neskončených konaniach zo zaniknutého správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Tieto kauzy už boli rozdelené medzi jednotlivé senáty NSS, kde čakajú na naštudovanie a následné rozhodnutie. Okrem toho nám s najväčšou pravdepodobnosťou od 1. decembra pribudne agenda rozhodovania o disciplinárnych previneniach sudcov, prokurátorov, notárov a exekútorov, vrátane nutnosti vybaviť 60 „starých“ nerozhodnutých vecí disciplinárne stíhaných sudcov, ktoré preberáme od Súdnej rady Slovenskej republiky. Preto nám neostáva iné iba požiadať verejnosť o istú dávku trpezlivosti.

**? V ktorej časti rozhodovacej činnosti NS SR vidíte najväčší priestor na zmeny,**



**Pokiaľ ide o rozhodovanie o kasačných sťažnostiach proti rozhodnutiam krajských súdov v doterajších agendách, budeme sa snažiť o promptné rozhodovanie.**

**kde by ste mohli ochrániť občana pred prípadnou svojvôľou alebo nečinnosťou štátnych orgánov?**

Najväčšie zmeny v rozhodovacej činnosti prirodzene nastanú v tých agendách, ktoré doposiaľ najvyššiemu orgánu správneho súdnictva nepatrili. Ide práve o už spomenuté rozhodovanie o disciplinárnych previneniach sudcov a reprezen-

tantov ďalších právnických povolání, ako aj o rozhodnutia vo veciach ústavnosti a zákonnosti komunálnych volieb. Pokiaľ ide o rozhodovanie o kasačných sťažnostiach proti rozhodnutiam krajských súdov v doterajších agendách, určite sa budeme snažiť o promptné rozhodovanie vo veciach namietaných nezákonných zásahov a nečinnosti orgánov verejnej správy, nakoľko v týchto veciach je práva neistota účastníkov prirodzene väčšia ako pri preskúvaní administratívnych rozhodnutí. K žiadnym ďalším zásadnejším zmenám pri rozhodovaní nás však nepustí procesný predpis upravujúci konanie aj pred NSS (zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok), ktorý sa v súvislosti so zriadením súdu obsahovo prakticky nezmenil.

**? Dôveryhodnosť súdnictva v posledných mesiacoch dosť utrpela. Máte predstavu aké konkrétne kroky by ste mali resp. viete zrealizovať preto,**



**aby sa posilnila dôvera v súdnictvo a sudcov?**

O konkrétnych krokoch smerom k zvýšeniu dôveryhodnosti v podmienkach NSS som sa už zmienil. Oslabenie už aj tak nízkej verejnej dôvery v súdy a sudcov, napr. aj v dôsledku trestných stíhaní niektorých kolegov, je nepochybne vážny problém, ktorý dopadá na všetkých sudcov. Obávam sa ale, že tento problém nemá v súčasnosti rýchle a ani účinné kolektívne riešenie. Myslím si, že skutočnú dôveru si možno získať len individuálnymi postojmi jednotlivých sudcov, ktorí svojou prácou, osobným nasadením a celkovým pôsobením dokážu presvedčiť svoje okolie o tom, že si dôveru zaslúžia.

**? Ako bude NSS pristupovať k čo najväčšej transparentnosti svojich rozhodnutí?**

Veľmi otvorene. Na webovej stránke NSS sme začali pravidelne zverejňovať všetky oznámenia o termínoch verejných vyhlásení rozhodnutí v jednotlivých prípadoch a pracujeme na tom, aby boli v krátkej dobe prístupné aj všetky rozhodnutia súdu s plným odôvodnením (samozrejme, v anonymizovanej podobe). Budeme sa snažiť poskytnúť verejnosti i možnosť efektívneho a jednoduchého vyhľadávania rozhodnutí na našej webovej stránke.

**? Akú časť agendy NSS tvoria daňové súdne spory? Čo je najčastejším predmetom týchto konaní?**

Daňové spory medzi daňovými subjektmi na jednej strane a orgánmi finančnej správy na strane druhej tvoria v súčasnosti veľkú časť našej agendy, približne 40%. Najčastejšie ide o preskúmanie rozhodnutí o vyrubení rozdielu DPH pre

neuznanie odpočítania dane na vstupe v dôsledku nepreukázania skutočnej realizácie deklarovaného obchodu, resp. nepreukázanie toho, že tovar alebo službu dodal subjekt, ktorý je uvedený na faktúre. Často sa vyskytujú aj spory o uznanie konkrétnych daňových výdavkov pre daň z príjmov.



Stojím pred výzvou aplikovať nadobudnuté skúsenosti zo sudcovskej praxe do procesu kolektívneho budovania novej inštitúcie.

**? Čo je Vaším osobným cieľom v pozícií podpredsedu NSS a čo v pozícií sudcu NSS?**

Ako podpredseda NSS chcem prispieť k tomu, aby na súde prevládala tvorivá diskusná atmosféra, založená na vzájomnom rešpekte a odvahe prinášať nové pohľady, za plného osobného nasadenia všetkých zúčastnených. Bol by som veľmi rád, keby mi na súdenie zostalo čo najviac času, pretože hľadanie riešení a spravodlivej rovnováhy pri rozhodovaní súdnych prípadov je to, čo ma na tejto práci najviac naplňuje a stále priťahuje. Mojim cieľom ako sudcu je prinášať čo najzrozumiteľnejšie rozhodnutia i v zložitých veciach, aby sa právo celkom neodcudzilo svojim adresátom a nestalo sa len doménou „zasvätených“. V tomto smere sú mi veľkou inšpiráciou mnohé rozhodnutia Súdneho dvora EÚ.

**? Čo považujete za najväčší úspech svojho života?**

Ak ide o úspech pracovný, potom za svoj najväčší úspech považujem možnosť participácie na rozhodovacej právomoci súdu najvyššej inštalácie v oblasti správneho súdnictva, kde má každý sudca možnosť výkladom práva zásadne ovplyvňovať nielen súdnu, ale i administratívnu rozhodovaciu prax orgánov verejnej správy. To znamená možnosť podieľať sa na definovaní hraníc zákonnosti zasahovania verejnej moci do individuálnych práv jednotlivcov.

**? Čo bolo najväčšou výzvou, ktorá pred Vami stála?**

Tak ako mnohí iní sudcovia, aj ja som svojim vnútorným nastavením skôr solitér, ktorý preferuje prácu v tichu a samote, rád študuje a vzdeláva sa. Teraz stojím pred výzvou aplikovať nadobudnuté skúsenosti zo sudcovskej praxe do procesu kolektívneho budovania novej inštitúcie. Významnou súčasťou mojej pracovnej agendy sa stalo organizovanie práce iných a komunikovanie v omnoho väčšej miere než doposiaľ. To z môjho pohľadu nie je maličkosť. Zároveň to však vnímam ako jedinečnú príležitosť pre osobný rast a kultiváciu vlastného ja, čo je mojou celoživotnou výzvou.

**? Zastávať pozíciu podpredsedu NSS je skvelý kariérny úspech. Stojí pred Vami ešte nejaká ďalšia profesijná výzva?**

Žiadne ďalšie profesionálne výzvy momentálne nepocitujem. Pri troche fantázie by som sa možno rád stal aspoň na krátky čas aktívnou súčasťou niektorého z európskych súdov. ■

Pán Dr. Trenčan, veľmi pekne ďakujeme za rozhovor a dovoľujeme si zaželať Vám v pozícií podpredsedu Najvyššieho správneho súdu SR úspešné pôsobenie a pozitívne zviditeľnenie tejto novej inštitúcie.

# Koncept konečného príjemcu príjmu v kontexte zvýšenej sadzby zrážkovej dane v § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov



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.

Matej Kačaljak,  
doc. JUDr. Ing. PhD.

Článok ponúka akademický pohľad na koncept konečného príjemcu príjmu v kontexte zvýšenej sadzby zrážkovej dane. Koncept je posudzovaný v kontexte medzinárodných trendov, potenciálnych problémov vyvstávajúcich z práva EÚ a z hľadiska priestoru pre jeho praktickú aplikáciu. Na záver sú ponúkané aj návrhy na jeho prípadnú úpravu. Ambíciou článku je podnietiť diskusiu o účele a budúcnosti tohto konceptu.

## 1. ÚVOD

Inštitút zakotvený v § 43 ods. 15 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZoDP“) považujem za zaujímavý z viacerých perspektív. Predmetný inštitút totiž v prvom rade pomerne inovatívne narába s konceptom konečného príjemcu príjmu (v angl. *beneficial owner*)<sup>1</sup>. V druhom rade je inštitút zaujímavý z hľadiska použitej legislatívnej techniky. Napokon je inštitút zaujímavý aj z jeho praktického dopadu, kde vnímam, že aplikačná prax vyhodnotila jeho možnosti ako podstatne širšie, než mu vyplývajú z platného ústavného poriadku Slovenskej republiky. Všetky tieto perspektívy sa pokúsim aspoň stručne rozvinúť nižšie. Na úvod si dovoľím ešte uviesť, že hoci budem pomerne kritický, ambíciu zákonodarcu, ktorá viedla k zakotveniu tohto inštitútu vnímam ako plne legitímnu.



V súčasnosti sa vo svete zjavujú hlasy volajúce po opustení konceptu konečného príjemcu.

## 2. KU KONCEPTU KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU VO VŠEOBECNOSTI

V prvom rade sa treba pozastaviť nad tým, že v súčasnosti sa vo svete zjavujú hlasy volajúce po opustení konceptu konečného príjemcu.<sup>2</sup> Tento koncept je možné vnímať ako určitý medzistupeň v snahách zameraných na potláčanie zneužívania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, resp. výhod vyplývajúcich so smerníc Európskej únie („EÚ“).<sup>3</sup> Dôvody, prečo by mal byť opustený spočívajú v tom, že ide o koncept, ktorý je pomerne ťažké naplniť konkrétnym jednoznačným obsahom a v zmluvnej praxi sa jeho funkcia prekrýva s tou v teste hlavného účelu (tzv. *principal purpose test*), ktorý sa v post MLI<sup>4</sup> dobe považuje za štandardnú súčasť bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, resp. so všeobecným princípom zákazu zneužitia práva prítomnom v práve EÚ.<sup>5</sup> Zjednodušene povedané, ak máme dva inštitúty s rovnakým dosahom, kde obidva majú pomerne všeobecný charakter, zdá sa logické ak budeme pracovať iba

- <sup>1</sup> V slovenskej praxi sa používa aj termín „skutočný vlastník“, prípadne v slovenských prekladoch judikatúry Súdneho dvora Európskej únie („SD EÚ“) sa vyskytuje aj termín „vlastník pôžitkov“. V rámci článku sa budem držať len termínu konečného príjemcu v súlade s jeho legálnym zakotvením v ZoDP.
- <sup>2</sup> Viď MAISTO, G. *Current Tax Treaties issues: 50th Anniversary of the International Tax Group*. International Bureau of Fiscal Documentation, 2020., s. 585 a nasl., prípadne BONK, F. Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja. *Bulletin SKDP* 2/2021, s. 13-19
- <sup>3</sup> Ako vyplýva aj z judikatúry SD EÚ, OECD koncept konečného príjemcu príjmu bol prevzatý do práva EÚ a teda materiály OECD sú relevantné pre jeho výklad. Viď najmä rozsudky C-115/16 N-Luxembourg 1, ECLI:EU:C:2019:134 a C-116/16 T-Danmark, ECLI:EU:C:2019:135 a ich diskusiu v BONK, F. *K možnostiam a limitom vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend*. *Justičná revue* 6-7/2019 a BONK, F. *Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend*. *Justičná revue* 10/2019
- <sup>4</sup> Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušenia základov dane a presunov zisku súvisiacich s daňovými zmluvami (angl. *Multilateral Instrument*, v skratke *MLI*).
- <sup>5</sup> Viď C-116/16 T-Danmark a BONK, F. *Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend*, *Supra*. 3

s jedným z nich, ideálne s tým, ktorý má širší vecný dosah.

Koncept konečného príjemcu príjmu sa vo vyššie uvedených kontextoch používal vo vzťahu ku pomerne úzkemu katalógu príjmov (úroky, licenčné poplatky, prípadne dividendy), kde v praxi bolo možné rôznymi spôsobmi oddeliť osobu bezprostredného príjemcu takého príjmu od osoby, ktorej bol príjem skutočne určený. Priestor pre zneužitie spočíval v tom, že bezprostredný príjemca príjmu si uplatnil výhodu zo zmluvy alebo smernice, zatiaľ čo konečný príjemca, ktorý by na výhodu nemal nárok, ostal skrytý.

Aj slovenský ZoDP obsahuje odkaz na inštitút konečného príjemcu v tom tradičnom zmysle v § 13 ods. 2 písm. f) a h), rovnako ako aj časť z katalógu bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou.<sup>6</sup> V § 43 ods. 25 ZoDP je však s konceptom konečného príjemcu narábané podstatne inak.

Jednak je pôsobnosť jeho aplikácie napohľad rozšírená na všetky príjmy (cez odkaz na § 16 ods. 1 ZoDP) a súčasne nie je koncept použitý ako ochrana pred zneužitím určitej výhody vyplývajúcej zo ZoDP, ale ako predpoklad uplatnenia základnej sadzby zrážkovej dane (19%). To, ako bude diskutované nižšie, otvára otázky súladu s právom EÚ, osobitne so slobodou pohybu kapitálu.<sup>7</sup>

### 3. LEGISLATÍVNA TECHNIKA

Z hľadiska legislatívnej techniky je na tomto inštitúte pozoruhodné to, že § 43 ods. 25 ZoDP je zdanlivo procesným pravidlom dotýkajúcim sa procesného postupu, keď daňovník nedokáže uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu ku konečnému vlastníkovi príjmu.

Súčasne však absentuje hmotnoprávne ustanovenie, ktoré by táto zdanlivo procesnoprávna norma vykonávala. Zdá sa tak, že obsahom úpravy v § 43 ods. 25 ZoDP je, aby sa na všetky platby v prospech subjektov mimo Slovenskej republiky uplatňovala 35% sadzba zrážkovej dane a 19%-ná sadzba, t.j. rovnaká ako sa uplatňuje vo vzťahu k domácim subjektom, sa uplatní až po splnení dodatočných administratívnych podmienok v podobe zistenia a osvedčenia konečného príjemcu príjmu a jeho oznámenia správcovi dane.

Legislatívne čistejšie by tak pravdepodobne bolo, keby bola 35%-ná sadzba vo vzťahu ku všetkým príjmom podľa § 16 ods. 1 ZoDP priamo zakomponovaná do § 43 ods. 1 ZoDP, t.j. do rýdzo hmotno-

právneho ustanovenia stanovujúceho výšku zrážkovej dane. Vtedy by však bolo na prvý pohľad zjavné, že ustanovenie pomerne otvorene diskriminuje medzi platbami v prospech domácich subjektov a platbami do zahraničia.<sup>8</sup>

To nutne neznamená, že taká úprava je *a priori* v rozpore s primárnym právom EÚ, ale je nutné v takom prípade testovať existenciu prevažujúceho záujmu uznaného judikatúrou Súdneho dvora EÚ („SD EÚ“)<sup>9</sup>. Tu sa ako najpravdepodobnejší prevažujúci záujem zdá byť snaha o zabránenie daňovým únikom. Podľa dikcie § 43 ods. 25 ZoDP by týmto daňovým únikom malo byť, ak by osoba, ktorej je príjem vyplácaný benefitovala „len“ zo štandardnej 19%, resp. 7%-nej sadzby zrážkovej dane, hoci by tento príjem putoval ku konečnému príjemcovi, u ktorého by mal byť zdanený sadzbou 35%. Zjednodušene je teda možné konštatovať, že ustanovenie má brániť pred „potrubnými“ subjektmi (angl. *conduits*). Nie som však presvedčený, či v tomto kontexte obhajiteľné, prečo sú z pôsobnosti predmetného ustanovenia vyňaté príjmy vyplácané domácim subjektom. Aj u nich existuje rovnaké riziko, že tieto sú len potrubnými subjektmi pre konečných príjemcov – daňovníkov nezmluvných štátov.

V dôvodovej správe k zákonu, ktorým bola úprava v § 43 ods. 25 ZoDP zavedená, absentuje vysvetlenie čo bolo cieľom tejto úpravy. Je možné sa len domnievať, že toto nadväzuje na iniciatívu EÚ namierenú voči nespolupracujúcim jurisdikciám, kde medzi možnými defenzívnymi nástrojmi je aj obrátenie dôkazného bremena.<sup>10</sup>

Samostatným problémom je však uplatnenie uvedeného inštitútu na dividendy vyplácané fyzickým osobám a vo všeobecnosti podrobené zrážkovej dani na Sloven-

sku tak vo vzťahu k rezidentom aj nerezydentom a porovnateľne aj na dividendy vyplácané právnickým osobám, kde sú však zrážkovej dani podrobené iba tie, ktoré sú vyplácané daňovníkovi nezmluvného štátu. Z judikatúry SD EÚ totiž vyplýva, že ak členský štát podrobí vyplácané (angl. *outbound*) dividendy dani u nerezydentov, tak ich pozícia je porovnateľná s rezidentmi a nesmú byť podrobení menej výhodnému režimu v porovnaní s rezidentmi.<sup>11</sup> Je tu navyše ťažké identifikovať akýkoľvek prevažujúci záujem, keďže uplatnením zrážkovej dane na vyplácané dividendy už Slovenská republika prakticky vyčerpala svoju možnosť zdaníť daný príjem (tak u rezidentov aj u nerezydentov). Napokon, dividendy v slovenskom



Koncept konečného príjemcu príjmu sa vo vyššie uvedených kontextoch používal vo vzťahu ku pomerne úzkemu katalógu príjmov (úroky, licenčné poplatky, prípadne dividendy), kde v praxi bolo možné rôznymi spôsobmi oddeliť osobu bezprostredného príjemcu takého príjmu od osoby, ktorej bol príjem skutočne určený. Priestor pre zneužitie spočíval v tom, že bezprostredný príjemca príjmu si uplatnil výhodu zo zmluvy alebo smernice, zatiaľ čo konečný príjemca, ktorý by na výhodu nemal nárok, ostal skrytý.

6 Nie však všetky a napokon jadro celej ságy SPP v prvom kole bolo o tom, že správca dane sa pokúšal „dotvorit“ do bilaterálnej zmluvy koncept, ktorý tam nebol prítomný.

7 Článok 63 a nasl. Zmluvy o fungovaní EÚ

8 S ohľadom na pomerne široký rozsah pokrytých príjmov to naráža na voľný pohyb kapitálu a pomerne bohatú judikatúru SD EÚ. Viď napríklad C-10/14, C-14/14 a C-17/14 Miljoen, ECLI:ECLI:EU:C:2015:608 a prípadne tiež TERRA, B. – WATTEL, P. *European Tax Law. Seventh Edition. Volume 1*. Kluwer Law International, 2018, s. 807

9 *Ibid.*, s. 631, kde ako dominantný (prakticky jediný relevantný) záujem vychádza tzv. koherencia daňového systému

10 Viď bližšie závery Rady k EÚ zoznamu nespolupracujúcich štátov zo dňa 5 Decembra 2017, 15429/17, s. 19 [Online] <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/en/pdf>

11 Viď napr. C-170/05 Denavit, ECLI:EU:C:2006:783, ods. 35 a C379/05 Amurta, ECLI:EU:C:2007:655, ods. 28 a v nich citovaná judikatúra a tiež TERRA, B. – WATTEL, P. *Supra.* 8, s. 269



právnom prostredí nie sú daňovým výdavkom u slovenských daňovníkov a teda ich vyplácanie ani neotvára priestor pre daňové úniky.<sup>12</sup>

Odlíšná zrážková daň na dividendy a s tým spojené testovanie skutočného príjemcu tak *prima facie* nepôsobí ako defenzívny nástroj, ale skôr ako ofenzívny nástroj namierený proti konkrétnym jurisdikciám (a nepriamo spôsobujúci záťaž aj daňovníkom z iných jurisdikcií).<sup>13</sup> O zlučiteľnosti 35%-nej zrážkovej dane na vyplácané dividendy vôbec s právom EÚ mám tak významné pochybnosti.

#### 4. PRIESTOR PRE UPLATNENIE

Pri hodnotení priestoru pre aplikáciu § 43 ods.

25 ZoDP v prvom rade vnímam, že tento môže byť zúžený výkladom, kde sa jeho gramatický výklad dostáva do konfliktu so systematickým výkladom. Gramatický výklad totiž môže indikovať aj to, že povinnosť zraziť daň sa vzťahuje na všetky príjmy daňových nerezidentov zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Ten systematický by skôr smeroval k zúženiu, v zmysle ktorého sa toto osobitné pravidlo uplatní iba tam, kde sa v zmysle § 43 ZoDP aplikuje zrážková daň vo všeobecnosti (t.j. neaplikuje sa na príjmy zo zdrojov na území Slovenskej republiky, ktoré nie sú zdaňované zrážkovou daňou). Nie je teda vylúčené, že by tu existoval priestor na uplatnenie zásady *in dubio mitius*<sup>14</sup>

Súčasne je priestor pre aplikáciu § 43 ods. 25 ZoDP rámcovaný ústavným systémom Slovenskej republiky, ktorý z hľadiska medzinárodného práva predstavuje tzv. monistický systém s prednosťou medzinárodnej zmluvy<sup>15</sup>, charakteru bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia ako tzv. samo-vykonaateľných (angl. *self-executing*) zmlúv<sup>16</sup> a princípom autoaplikácie daňového práva.<sup>17</sup>

Z vyššie uvedeného totiž vyplýva, že v prvom rade bilaterálna zmluva delimituje, ktorý príjem môže byť podrobený zdaneniu v štáte zdroja a súčasne aj stanovuje podmienky, za ktorých k tomuto zdaneniu môže dôjsť<sup>18</sup>. Až keď zmluva určí, že určitý príjem môže byť zda-

V prvom rade bilaterálna zmluva determinuje, ktorý príjem môže byť podrobený zdaneniu v štáte zdroja a súčasne aj stanovuje podmienky, za ktorých k tomuto zdaneniu môže dôjsť. Až keď zmluva určí, že určitý príjem môže byť zdanený v štáte zdroja, je možné na tento príjem aplikovať príslušné ustanovenia vnútroštátneho práva.

nený v štáte zdroja, je možné na tento príjem aplikovať príslušné ustanovenia vnútroštátneho práva.

Keďže slovenský platiteľ v súlade s princípom autoaplikácie sám vyhodnocuje, či zmluva umožňuje zdanenie určitého príjmu, ak tento dospeje k záveru, že zdanenie príjmu na Slovensku možné nie je, nemôže pristúpiť k aplikácii žiadnych ustanovení vnútroštátneho práva na tento príjem (vrátane § 43 ods. 25 ZoDP).

Bilaterálna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia tak uplatnenie § 43 ods. 25 ZoDP obmedzuje nasledovne:

- 1) vylučuje jeho uplatnenie vo vzťahu k tým príjmom, kde Slovenská republika ako štát zdroja nemá právomoc daný príjem podrobiť zdaneniu<sup>19</sup>;
- 2) vylučuje jeho uplatnenie vo vzťahu k tým príjmom, kde síce Slovenská republika ako štát zdroja má právomoc daný príjem zdaňovať (dividendy, úroky, licenčné poplatky), ale kde horná hranica zdanenia je zmluvou limitovaná a súčasne zmluva neobsahuje koncept konečného príjemcu príjmu<sup>20</sup>; a napokon
- 3) vylučuje jeho uplatnenie vo vzťahu k tým príjmom, kde Slovenská republika má právo daný príjem zdaňovať bez obmedzenia, ale kde by sa uplatnené zdanenie dostalo do konfliktu s antidiskriminačnými ustanoveniami zmluvy.<sup>21</sup>

Ďalej, pri zohľadnení povinnosti eurokonformného výkladu<sup>22</sup> a s ohľadom na problémy načrtnuté vyššie nie je možné vylúčiť ani prípadnú nemožnosť aplikácie § 43 ods. 25 ZoDP na vyplácané dividendy.

A v neposlednom rade by priestor pre aplikáciu § 43 ods. 25 ZoDP mal byť obmedzený vecne, keďže pri niektorých druhoch príjmov (napríklad príjmy zo závislej činnosti) je ťažko predstaviteľné, že ich konečným príjemcom by bola iná osoba a teda zhromažďovanie ďalších dôkazov na potvrdenie tejto skutočnosti sa zdá bezpredmetné.

Tu si dovoľím vysloviť len predpoklad, že zákonodarca bol s vyššie

12 Pre spresnenie, už relatívne ustálená súdna prax SDEÚ reflektuje na legitímne snahy členských štátov EÚ obmedziť narušanie základu dane a presun ziskov (BEPS). Toto riziko je prítomné najmä pri transakciách, ktoré na jednej strane vedú k zníženiu základu dane (cez uplatnenie daňových výdavkov) a v ekvivalentnej miere by sa mali prejavovať v zvýšení základu dane v inom štáte (ak súčasne tento konkrétny základ nepodlieha dani, alebo je zdanený len v marginálnej výške, vzniká priestor pre BEPS). Zrážková daň (prípadne zabezpečenie dane) sa tak považuje v tomto kontexte za legitímny nástroj zabezpečujúci koherenciu daňového systému, keďže tá istá suma, ktorá u domáceho daňovníka znižuje základ dane je súčasne zdanená u jej príjemcu. U dividend však táto logika neplatí, keďže predstavujú samostatnú kategóriu príjmu, ktorá nijako neovplyvňuje základ dane vyplácajúceho daňovníka. Prípadná diferenciácia v sadzbách dane z dividend medzi rezidentmi a nerezidentmi tak predstavuje otvorenú a ničím neodôvodnenú diskrimináciu. Vid' *mutatis mutandis* napr. C379/05 Amurta, ECLI:EU:C:2007:655, ods. 15 až 61

13 Je tu hodné pozornosti, že v správe Pracovnej skupiny Európskej rady pre podnikové zdanenie (angl. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*) sa v kontexte defenzívnych opatrení proti nespoľupracujúcim jurisdikciám pri inštitúte zrážkovej dane odkazuje na príjmy, ktoré v zásade predstavujú daňový výdavok u platiteľa (dividendy absentujú) a pri dividendách je diskutované defenzívne opatrenie výslovne zacielené na prijaté dividendy [Online] <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>, s. 48

14 Medzičasom aj výslovne formulovanej Ústavným súdom Slovenskej republiky v zberke nálezov a uznesení pod č. 14/2020 [Online] [https://www.ustavnysud.sk/Download/c0bbb48a-4c5c-4b29-a1d1-441e8b9fdb77%2014%20%2011%20%20C3%9AS%20362\\_2019.pdf](https://www.ustavnysud.sk/Download/c0bbb48a-4c5c-4b29-a1d1-441e8b9fdb77%2014%20%2011%20%20C3%9AS%20362_2019.pdf)

15 Vid' napr. KORONCZIOVÁ, A. - KAČALJAK, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017., s. 148

16 Porov. CIBULA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M. *Digitálna platforma ako stála prevádzkareň*. Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 – 167.

17 Vid' napr. ŠTRKOLEC, M.; SÁBO, J. *Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane*. W: Právo, obchod, ekonomika VI, 2016, 541-550.

18 Tie môžu zahŕňať aj určitú formu limitácie maximálnej výšky zdanenia, prípadne podmienenú tým, že príjemca je skutočný vlastník príjmu (typicky v článkoch 10 až 12 založených na OECD a OSN Modelových zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia ("Modelové zmluvy") a upravujúcich zdanenie dividend, úrokov a licenčných poplatkov).

19 Typicky články 7 a 21 zmlúv založených na Modelových zmluvách

20 Spravidla pôjde o zmluvy dojednané pred vydaním OECD Modelovej zmluvy edície 1977, ktorá koncept skutočného vlastníka zaviedla. Napríklad ide o zmluvu s Francúzskom, Holandskom, Rakúskom a Švédskom, ale aj v niektorých neskor dojednaných zmluvách (Cyprus, Dánsko) sa koncept skutočného vlastníka vyskytuje iba vo vzťahu k niektorému z príjmov z kategórie dividendy, úroky a licenčné poplatky.

21 Napríklad s článkom 24 ods. 3 zmlúv založených na Modelových zmluvách, ktorý by sa pravdepodobne uplatnil na situáciu, keď by príjmy priraditeľné stálej prevádzkareni daňového nerezidenta mali podliehať zrážkovej dani so sadzbou 35% v porovnaní s tým, keď by boli zahrňané do základu dane tejto stálej prevádzkareni a zdaňované štandardnou sadzbou. Vid' bližšie napr. BAMMENS, N. *The principle of non-discrimination in international and European tax law*. IBFD, 2012., s. 256

22 A z neho vyplývajúcej povinnosti neuplatniť ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom EÚ. Vid' C-106/77 Simmenthal, ECLI:EU:C:1978:49

uvedenými limitáciami uzročený. V opačnom prípade (ak cieľom bolo, aby ustanovenie pôsobilo plošne na všetky príjmy v § 16 ods. 1 ZoDP) sa totiž domnievam, že neexistuje iná možnosť ako podrobiť testovaniu konečného príjemcu (s následnou aplikáciou zvýšenej zrážkovej dane) platby v prospech všetkých daňových nerezidentov, než spočívajúca v úplnom vylúčení princípu autoaplikácie. Vyplácajúci daňovník by tak nebol povinný vykonávať zrážku dane, ale odvádzal by nestotožnenú časť odplaty v prospech zahraničného subjektu a až tento zahraničný subjekt by si u správcu dane uplatnil príslušnú výhodu vyplývajúcu z bilaterálnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, prípadne zo sekundárneho práva EÚ<sup>23</sup>.

Namiesto záveru si dovoľím sa ešte vrátiť k potenciálnemu problému so slobodou pohybu kapitálu. V kontexte už vyššie formulovaného domnelého účelu § 43 ods. 25 ZoDP

totiž vnímam, že závisí najmä od aplikačnej praxe, či toto ustanovenie bude predstavovať všeobecnú (zjavne diskriminačnú) prekážku pohybu kapitálu medzi slovenskými subjektmi a zahraničnými subjektmi (vrátane tých z EÚ).

V ideálnom prípade by totiž daňovníci – platitelia vedeli spoľahlivo vyhodnotiť, či u príjemcu existujú pochybnosti o tom, či je konečným príjemcom príjmu a v nadväznosti na to by mohli žiadať ďalšie dôkazy a potvrdenia. To by sa odrážalo aj na praxi správcom dane, ktorí by sa zameriavali na situácie, kde pochybnosti objektívne existujú, alebo môžu existovať.

Pomerne široká formulácia § 43 ods. 25 ZoDP však indikuje, že prax sa môže vyvinúť aj tak, že správcovia dane budú pri zahraničných platbách *en bloc* (prípadne aj bez ohľadu na to, či sa pri spolupôsobení s bilaterálnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia vôbec

Zdá sa vhodné buď znenie príslušného ustanovenia sprecizovať (napríklad zúžením jeho pôsobnosti iba na závislé osoby a na určité druhy príjmov, zavedením *de minimis* pravidla vynímajúceho spod jeho pôsobnosti relatívne zanedbateľné transakcie, prípadne cez kombináciu týchto prístupov), alebo na úrovni metodiky jednoznačne vymedziť situácie, kde vôbec aplikácia tohto ustanovenia prichádza do úvahy pri spolupôsobení s bilaterálnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.

inštitút zrážkovej dane môže uplatniť) vyžadovať predloženie dôkazu o tom, že príjemca bol konečným príjemcom príjmu a to aj pri absencii akejkolvek rozumnej pochybnosti (prípadne vôbec dôvodu ju skúmať pri hospodársky zanedbateľných platbách). To môže následne viesť ku tendencii daňovníkov – platiteľov, prenášať na zahraničné subjekty požiadavky na dokladovanie pozície konečného príjemcu. Takáto prax by podľa môjho názoru pravdepodobne zakladala prekážku voľného pohybu kapitálu a nateraz nevidím ten verejný záujem, ktorý by také striktné opatrenie vyvážil z hľadiska testu proporcionality.

Inými slovami, nazdávam sa, že § 43 ods. 25 ZoDP formuluje všeobecnú (hoci vyvrátiteľnú<sup>24</sup>) domnienku daňového podvodu spočívajúcu v tom, že každý zahraničný príjemca platby od slovenského daňovníka túto platbu posunie rezidentovi nespoločujúceho štátu. Všeobecnú domnienku daňového podvodu však SD EÚ už

tradične odmieta ako argument pre zavedenie obmedzenia niektorej zo základných slobôd EÚ.<sup>25</sup>

Zdá sa teda vhodné buď znenie príslušného ustanovenia sprecizovať (napríklad zúžením jeho pôsobnosti iba na závislé osoby<sup>26</sup> a na určité druhy príjmov<sup>27</sup>, zavedením *de minimis* pravidla vynímajúceho spod jeho pôsobnosti relatívne zanedbateľné transakcie<sup>28</sup>, prípadne cez kombináciu týchto prístupov), alebo na úrovni metodiky jednoznačne vymedziť situácie, kde vôbec aplikácia tohto ustanovenia prichádza do úvahy pri spolupôsobení s bilaterálnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a tiež situácie ktoré je možné potenciálne považovať za rizikové a teda, kde je prípadná kontrola zameraná na preukázanie skutočného vlastníka príjmu účelná a vhodná (a tým aspoň sčasti doceliť proporcionality pri zásahu do slobody pohybu kapitálu).

*Príspevok je výstupom z projektu APVV (APVV-15-0740).* ■

Napriek tomu, že koncept konečného príjemcu príjmu má pomerne dlhú tradíciu tak v bilaterálnych zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ako aj v sekundárnom práve EÚ, slovenský zákon o dani z príjmov s ním narába pomerne unikátnym spôsobom. Pri zohľadnení súvislostí ústavného poriadku Slovenskej republiky, existujúceho rámca platných bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a práva EÚ sa zdá byť priestor pre aplikáciu tohto konceptu v jeho súčasnej podobe výrazne limitovaný. Zdá sa teda namieste diskutovať o spôsoboch jeho úpravy.

#### Použitá literatúra:

1. BAMMENS, N. The principle of non-discrimination in international and European tax law. IBFD, 2012.
2. BONK, F. K možnostiam a limitom vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. Justičná revue 6-7/2019.
3. BONK, F. Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. Justičná revue 10/2019.
4. BONK, F. Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja. Bulletin SKDP. 2/2021, s. 13-19
5. CIBULA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. Právny obzor, 102, 2019, č. 2, s. 155 – 167.
6. KORONCZIOVÁ, A. - KAČALJAK, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.
7. MAISTO, G. Current Tax Treaties issues: 50th Anniversary of the International Tax Group. International Bureau of Fiscal Documentation, 2020.
8. ŠTRKOLEC, M.; SÁBO, J. Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. W: Právo, obchod, ekonomika VI, 2016, 541-550.
9. TERRA, B. – WATTEL, P. European Tax Law. Seventh Edition. Volume 1. Kluwer Law International, 2018.

23 Taký postup by pochopiteľne musel zodpovedať štandardnému rozhodovaciemu konaniu s príslušnými nárokmi na, okrem iných, proces dokazovania, formu rozhodnutia a jeho odôvodnenie, procesy preskúmania (vrátane možnosti preskúmania rozhodnutia súdom), atď. Z hľadiska predpokladaného masívneho nárastu administratívnej záťaže pre daňovníkov aj správcom dane by som takému riešeniu nebol naklonený bez dôkladného posúdenia potenciálnych prínosov a nákladov.

24 Len za predpokladu racionálne konajúceho a dostatočne metodicky usmerneného správcu dane.

25 Viď rozsudok SD EÚ z 19. júla 2012, A, C48/11, EU:C:2012:485, bod 32 a tam citovanú judikatúru

26 Tam je možné väčšiu mieru vedomosti o prípadnom podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní do istej miery prezumovať.

27 Napr. iba tých, ktoré zakladajú daňový výdavok u vyplácajúceho daňovníka.

28 To stále ponechá priestor na prípadné cieľené uplatnenie inštitútu zabezpečenia dane podľa § 44 ZoDP.



# Názor na článok

## Mateja Kačaljaka - § 43 ods. 25 ZoDP



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

### 1. ÚVOD

Milí čitatelia, na stránkach aktuálneho čísla nášho bulletinu Vám prinášame článok Mateja Kačaljaka na tému konečného príjemcu a dôsledkov, ktoré má slovenský platiteľ znášať, ak sa preukáže, že osoba, ktorej príjem poukázal, jeho konečným príjemcom v skutočnosti nie je. Prvým cieľom môjho krátkeho príspevku je túto tému uviesť a priblížiť Vám jej kontext. Okrem toho by som sa s Vami rád podelil o to, ako túto problematiku vnímam ja z pozície daňového poradcu. V ďalších príspevkoch si máte možnosť prečítať tiež reakcie Petra Kuchára pôsobiaceho na Finančnej správe SR a tiež Juraja Vališa pôsobiaceho na Najvyššom správnom súde SR. Tým, že Matej Kačaljak zastupuje akademickú obec, ponúka sa nám možnosť nahliadnuť na túto tému zo štyroch rôznych uhlov pohľadu.

### 2. KONTEXT

V júni tohto roka som bol ako daňový poradca prizvaný k transakcii predaja obchodného podielu v slovenskej spoločnosti s ručením obmedzeným. Kúpujúcim pritom bola spoločnosť so sídlom v SR. Predávajúcim bola zahraničná spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, a teda zároveň v štáte, s ktorým má SR uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluvný štát“). V rámci dojednávania zmluvy o prevode obchodného podielu kupujúci na odporúčanie svojho daňového poradcu od predávajúceho žiadal záväzok odškodnenia pre prípad, že by sa neskôr pri daňovej kontrole ukázalo, že predávajúci nie je konečným príjemcom vyplateného príjmu z predaja obchodného podielu. Kúpujúci sa pritom odvolával na ustanovenie § 44

ods. 7 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), a teda hodnota spomínaného potenciálneho odškodnenia mala zodpovedať sume 35% z príjmu za prevádzaný obchodný podiel a súvisiacich sankcií. Úprimne sa priznám, že ma takto formulovaná požiadavka prekvapila. Oblasť medzinárodného zdanenia príjmov je mi srdcu blízka, nielenže som ju študoval, ale predovšetkým mi v mojej 20-ročnej praxi prešlo rukami nespočetné množstvo obdobných transakcií, a to nielen vo väzbe na SR, ale aj vo väzbe na iné jurisdikcie, ako napríklad Česká republika, Poľsko, Maďarsko, Rakúsko, Nemecko alebo Holandsko. S podobným názorom som sa dovtedy nestretol.

Zhodou okolností sme v júni mali tiež zasadnutie tzv. Komunikačnej platformy. Ide o spoločnú diskusnú (*brainstormingovú*) platformu Slovenskej komory daňových poradcov, Finančnej správy SR a Ministerstva financií SR. Ambíciou platformy je formulovať odporúčania a takto pomáhať zlepšovať aplikačnú prax. Potrebujem zdôrazniť, že ide naozaj len o odporúčania bez akejkoľvek právnej záväznosti. Na agende spomínaného júnového zasadnutia sme mali dve témy, a to stálu prevádzkareň a práve konečného príjemcu. Dohodli sme sa, že sformulujeme odporúčania (*best practices*) v podobe dotazníka, v rámci ktorého si platiteľ dane preverí, či jeho zmluvný partner je konečným príjemcom príjmu, ktorý mu plánuje poukázať. Predpokladal som, že takto zvýšime právnu istotu platiteľa dane pri plnení tejto jeho povinnosti.

V rámci diskusie som navrhol rozdeliť príjmy na dve skupiny, a to aktívne príjmy a pasívne príjmy. Pri aktívnych príj-

moch by sa pritom vo vzťahu k členským štátom EÚ a zmluvným štátom otázka konečného príjemcu vôbec neskúmala. V rámci EÚ totiž máme základné slobody a zabezpečenie dane by predstavovalo bariéru fungovania jednotného trhu. Práve v súvislosti s našim vstupom do EÚ bolo ustanovenie § 44 ods. 1 zákona o dani z príjmov zmenené tak, že pri platbách subjektom z iného členského štátu EÚ sa zabezpečenie dane nevykonáva. Pokiaľ ide o zmluvné štáty, SR uzatvára zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia podľa vzoru OECD, ktoré priznávajú právo zdaňovať aktívne príjmy iba štátu rezidencie ich príjemcu.<sup>1</sup> Štátu zdroja príjmu nepriznávajú právo na zdanenie a ani sa pri nich nezaoberajú otázkou ich konečného príjemcu. Práve z tohoto dôvodu som pri členských štátoch EÚ a zmluvných štátoch navrhoval preukazovať konečného príjemcu iba vo vzťahu k tzv. pasívnym príjmom, konkrétne dividendám, úrokom a licenčným poplatkom.

Na načrtnutom prístupe sme sa všeobecne zhodli a ja som zo zasadnutia Komunikačnej platformy odchádzal s dobrým pocitom, že aspoň týmto malinkým príspevkom pomôžeme aplikačnej praxi a trochu zlepšíme podmienky na podnikanie na Slovensku. Toto je totiž pre mňa ultimátny cieľ nášho snaženia, zlepšovať podnikateľské prostredie, a tak vytvárať celkovo lepšie podmienky pre život u nás. Na nasledujúcom zasadnutí Komunikačnej platformy v septembri som však zistil, že namiesto zvýšenia právnej istoty platiteľ dane žije v neustálej neistote. Podľa názoru finančnej správy, ak sa pri daňovej kontrole zistí, že príjemca nie je konečným príjemcom, správca dane dorubí daň platiteľovi. Uvedené pritom platí nielen pre situácie,

<sup>1</sup> Napr. články 7, 13, 21



keď si platiteľ dane riadne nespĺnil svoju povinnosť preveriť svojho obchodného partnera. Vztahuje sa to aj na situácie, keď platiteľ dane využil všetky možnosti, ktoré objektívne využiť mohol.

Keď sa vrátim k transakcii vyššie, predávajúci obchodného podielu kupujúcemu predložil:

- výpis z obchodného registra preukazujúci, že má sídlo v členskom štáte EÚ/ zmluvnom štáte,
- potvrdenie o daňovej rezidencii vydané daňovou správou v tomto štáte,
- prehlásenie, že je konečným príjemcom príjmu, a teda nekoná v pozícii agenta alebo sprostredkovateľa, ktorý príjem inkasuje v prospech nejakej inej osoby.

Okrem uvedeného si kupujúci mohol úplnú holdingovú štruktúru skupiny predávajúceho (až po úroveň konečného vlastníka) overiť v tzv. verifikačnom dokumente založenom v Registri partnerov verejného sektora.

Z môjho pohľadu kupujúci urobil maximum preto, aby si v miere, akú je od neho rozumné požadovať, preveril svojho obchodného partnera. Napriek tomu, podľa názoru finančnej správy, ak by sa neskôr zistilo, že predávajúci nie je konečným príjemcom, správca dane by dorubil 35% daň a súvisiace sankcie kupujúcemu. Tak to je naozaj príspevok k „zlepšeniu“ podnikateľského prostredia „ako hrom.“ Pri takejto svojvoľnej interpretácii daňových predpisov žijeme v totálnej právnej neistote. Nejde pri-

tom ani tak o daňových poradcov, ale hlavne o podnikateľov, ktorí chcú robiť biznis za jasne stanovených podmienok. Rozumiem, že finančná správa chce chrániť príjmy štátneho rozpočtu. Vyberanie daní na financovanie chodu štátu je úplne legitímna požiadavka, vôbec to nespochybňujem. Musí sa však robiť na základe zákona a v rámci mantinelov právneho štátu, kde neplatí, že účel svätí prostriedky.<sup>2</sup> Výkladmi predpisov, ako je ten prezentovaný vyššie, finančná správa robí štátnemu rozpočtu medvediu službu. Jedným z faktorov udržania a rastu daňových príjmov totiž je fungujúce podnikateľské prostredie. Súčasný prístup správy daní toto prostredie narúša a doslova odrádza podnikateľov, a to nielen našich, ale aj tých zahraničných, od pôsobenia na slovenskom trhu.

Správa daní nie je nejaká osamotená, izolovaná aktivita. Aj jej ultimátnym cieľom by malo byť zlepšenie podnikateľského prostredia alebo minimálne to, že príjmy štátneho rozpočtu zabezpečí bez uprednostnenia tohto fiškálneho cieľa pred ochranou základných práv. Áno, aj otázky daňové podliehajú úprave základných práv chránených Ústavou aj medzinárodnými zmluvami, keďže daňovými povinnosťami sa zasahuje do vlastníckeho práva alebo práva na podnikanie. Preto sa vyžaduje existencia jasne a zrozumiteľne formulovaných právnych predpisov a ich systematická previazanosť (úloha zákonodarcu), ako aj ich predvídateľná interpretácia (to už

je úloha finančnej správy). Práve s týmto cieľom som spolu s kolegami pozbieral zvyšky idealizmu (asi aj naivity) a rozhodli sme sa priniesť túto tému na stránky nášho časopisu. Verím, že aj touto formou prispějeme k tomu, aby sa téma vyjasnila, a to v prospech už viackrát spomínaného podnikateľského prostredia.

### 3. REAKCIA

Na článok Mateja Kačaljaka si dovoľím nadviazať niekoľkými poznámkami.

Matej sa sústreďuje na ustanovenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov. Podľa môjho názoru sa však jeho článok dá primerane uplatniť aj na ustanovenie § 44 ods. 7 zákona o dani z príjmov. Medzi týmito ustanoveniami je len drobný formulačný rozdiel. Kým ustanovenie § 43 ods. 25 odkazuje pri sadzbe dane na ustanovenie § 43 ods. 1 písm. c), ustanovenie § 44 ods. 7 priamo uvádza 35% sadzbu dane. To je samozrejme len technikalita, vecne, obsahovo sú tieto ustanovenia identické. Ide len o to, že § 43 ods. 25 cieľi na daň vyberanú zrážkou a § 44 ods. 7 sa zameriava na inštitút zabezpečenia dane.

Matej vo svojom článku uvádza, že v dôvodovej správe k zákonu, ktorým bola úprava v § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov zavedená, absentuje vysvetlenie, čo bolo cieľom tejto úpravy. Dovoľujem si uviesť, že dôvodová správa predsa len aké-také zdôvodnenie ponúka.<sup>3</sup> Je z neho zřejmý súvis s opä-

2 Ústava SR, článok 59 ods. 2 vo väzbe na článok 2 ods. 2

3 Dôvodová správa k novele č. 344/2017 - k bodu 23, 100, 103, 113, 114, 128 až 130 - § 16 ods. 1 písm. e) jedenásty bod, § 43 ods. 1 písm. a), ods. 3 písm. s), ods. 5 písm. d), ods. 24 a 25, § 44 ods. 7 a § 51e ods. 2 až 4: „Navrhovanými úpravami sa spresňuje zdanenie podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku a vyrovnacích podielov spoločníkov verejných obchodných spoločností a komplementárov komanditných spoločností v prípadoch, ak im plynú tieto príjmy z dôvodu, že uvedené spoločnosti majú majetkovú účasť na inej obchodnej spoločnosti (napr. s.r.o., a.s.) alebo družstve.“

Uvedená úprava je potrebná z dôvodu, že v prípade verejných obchodných spoločností a komanditných spoločností, tieto nie sú zdaňované na úrovni spoločnosti, ale až na úrovni jednotlivých spoločníkov alebo komplementárov. V prípade, ak má verejná obchodná spoločnosť alebo komanditná spoločnosť majetkovú účasť na inej obchodnej spoločnosti alebo družstve, a táto by delila ňou vytvorené podiely na zisku na verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť, ktorá o nich účtuje do svojho výsledku hospodárenia, ale vzhľadom na skutočnosť, že takéto podiely na zisku sú vylúčené z predmetu dane u prijímateľa právnickej osoby, tak ich vyjme zo základu dane. Týmto spôsobom sa nedostane podiel na zisku ako súčasť deleného základu dane podľa vlastníckych podielov na jednotlivých spoločníkov fyzické osoby a došlo by k zdaneniu v rámci príjmov podľa § 8 zákona a to sadzbou dane vo výške 19 % alebo 25 %. Predmetná úprava by znamenala nerovnaké daňové zaobchádzanie s podielmi na zisku, ktoré sú vyplácané napr. spoločníkom s.r.o. a spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti.

V prípade, ak sú príjmy uvedené v § 3 ods. 1 písm. f) zákona vyplácané zo zdrojov na území SR, môže dôjsť k dvom situáciám v osobe, ktorá je povinná vybrať daň zrážkou, t.j. v osobe platiteľa dane.

Prvým prípadom je skutočnosť, ak sú tieto príjmy vyplácané napr. s.r.o. so sídlom na území SR verejnej obchodnej spoločnosti so sídlom na území SR. V takomto prípade je platiteľom dane verejná obchodná spoločnosť, ktorá presne vie komu a v akej výške vypláca napr. podiely na zisku a preto vie správne vybrať a odviešť daň zrážkou.

Druhým prípadom je skutočnosť, ak vyplácajúca obchodná spoločnosť na území SR vie, že vypláca podiel na zisku právnickej osobe so sídlom v zahraničí, ktorá je zdaňovaná obdobným spôsobom ako naša verejná obchodná spoločnosť alebo komanditná spoločnosť, pričom ak zahraničná verejná obchodná spoločnosť nepreukáže konečného príjemcu (spoločníka) podielov na zisku zraží daň vyplácajúca obchodná spoločnosť so sídlom na našom území





tovným zavedením zdaňovania dividend, podielov na likvidačnom zostatku a vyrovnacích podielov u fyzických osôb, pričom sa spomína výplata uvedených príjmov prostredníctvom tzv. daňovo-transparentných entít.<sup>4</sup> Ako som už uviedol vyššie, požiadavka na preukázanie konečného príjemcu pri dividendových príjmoch je v poriadku, nijako neodporuje právu EÚ alebo zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia. V tomto ohľade je historický výklad súladný so systematickým výkladom opísaným v Matejovom článku.

Moja druhá poznámka smeruje k otázke objektívnej zodpovednosti platiteľa dane. Finančná správa chce postihovať aj takého platiteľa, ktorý je obeťou podvodného konania svojho obchodného partnera. Teda, ak si platiteľ dane v maximálnej možnej miere preveril svojho obchodného partnera a neskôr sa ukáže, že ten nie je konečným príjemcom, platiteľovi bude dorubená daň, ktorú pri výplate príjmu nezrazil alebo nezabezpečil a súvisiace sankcie. Nevie, či si finančná správa uvedomuje, že podnikateľ môže čerpať iba informácie z verejne dostupných zdrojov a v niektorých situáciách nemá inú možnosť len sa spoľahnúť na čestné prehlásenie svojho obchodného partnera.

Priznám sa, že môj sedliacky rozum prístupu finančnej správy vôbec nerozumie. Podľa môjho názoru platiteľ dane nemôže byť zodpovedný za skutočnosť, ktoré sú objektívne mimo sféru jeho vplyvu. Pri tomto tvrdení si pomôžem súdnym prípadom C-271/06 Netto Supermarkt.<sup>5</sup> Týka sa síce dane z pridanej

hodnoty, ale príde mi, že formulované princípy by mali platiť všeobecne a možno ich preto vzťahnúť aj na daň z príjmov. Zo stanoviska generálneho advokáta, ktoré si osvojil aj samotný Súdny dvor EÚ, citujem:

- 45. *Podľa môjho názoru by bolo zjavne neprimerané, aby bola zdaniteľnej osobe za okolností, aké nastali v predmetnej veci, pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb. Od zdaniteľnej osoby možno určite očakávať, že s povinnou obozretnosťou a starostlivosťou zabezpečí úlohu, ktorá jej vyplýva zo spoločného systému DPH, a možno ju považovať za zodpovednú za akékoľvek nedostatky v tomto ohľade. Pokiaľ však ide o nedostatky mimo rámca vplyvu zdaniteľnej osoby, je úlohou členského štátu, aby zabezpečil – v záujme verejných financií – celkové fungovanie systému a zabránil akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo zneužitiu. Členský štát by mal preto takisto znášať zodpovedajúce riziko.*
- 46. *Toto stanovisko podporujú mnohé rozhodnutia Súdneho dvora, z ktorých – napriek určitým rozdielom vzhľadom na skutkové okolnosti – jasne vyplýva, že zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere, teda presnejšie za podmienky, že sa nepodieľala na nezrovnalostiach a prijala všetky preventívne opatrenia, ktoré od nej možno oprávnené očakávať, nemožno pripísať zodpovednosť za podvodné správanie iných osôb.*
- 54. Z predchádzajúceho vyplýva, že právnej úprave Spoločenstva týkajú-

cej sa oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu neodporuje, ak členský štát prizná na základe spravodlivého zaobchádzania oslobodenie od dane za okolností, aké nastali v tejto veci v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale **zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka.**

Vo svetle uvedeného, štát má dostatok nástrojov na to, aby dokázal postihnúť podvodné konanie príjemcu, ak sa ukáže, že nie je konečným príjemcom vyplateneho príjmu. Štát môže použiť definíciu daňovej rezidencie, stálu prevádzkareň, zneužitie práva alebo pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti pre právnické osoby a s účinnosťou od 1. 1. 2022 aj pre fyzické osoby.<sup>6</sup> Štát ďalej môže využiť dohody o výmene informácií v oblasti daní a tiež medzinárodnú spoluprácu v oblasti daní, minimálne teda v rámci členských štátov EÚ. Platiteľ dane takéto možnosti objektívne nemá.

Nemôžem sa ubrániť dojmu, že finančná správa sa snaží zjednodušiť si svoju situáciu. Namiesto toho, aby pri podvodnom správaní príjemcu príjmu využila nástroje, ktoré jej právna úprava dáva k dispozícii, jednoducho postihne slovenského platiteľa dane, na ktorého má bezprostredný dosah. Je to síce pohodlné, ale slovami generálneho advokáta „zjavne neprimerané.“ Toto je vo svojej podstate iný pohľad na test proporcionality, ktorý vo svojom článku zmieňuje Matej Kačaljak.

Každopádne, aby som finančnej správe nekrivdil, spýtal som sa na názor aj

<sup>4</sup> z celej sumy a to v najvyššej možnej sadzbe dane 35% (nevie preukázať, či sú spoločníci zo zmluvných štátov),

zahraničná verejná obchodná spoločnosť preukáže konečného príjemcu (spoločníka) podielov na zisku, zrazí daň vyplácajúca obchodná spoločnosť so sídlom na našom území zo sumy príslušnej len fyzickej osobe, ktorá je konečným príjemcom podielov na zisku resp. zo sumy príslušnej právnickej osobe, ktorá je konečným príjemcom podielov na zisku, ak má táto sídlo v nezmluvnom štáte.

V prípade, ak plynú príjmy uvedené v § 3 ods. 1 písm. f) zákona spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti alebo komplementárom komanditnej spoločnosti zo zdrojov v zahraničí, budú tieto príjmy súčasťou osobitného základu dane podľa § 51e zákona.“

- 4 Krátka poznámka: ustanovenie § 43 ods. 24 zákona o dani z príjmov a vyššie citovaná dôvodová správa pojednáva aj o preukázaní skutočného vlastníka v situáciách, keď dividendy „pretekajú“ cez (zahraničnú) verejnú obchodnú spoločnosť. Zdaňovanie daňovo-transparentných entít a príjmov cez ne plynúcich je „pole neorané.“ Uvediem len jeden príklad – ktoré ustanovenie zákona o dani z príjmov pojednáva o zahraničnej daňovo-transparentnej entite? Nehovorí náhodou len to, že daňovníkom je právnická osoba? Otázkou, či je táto právnická osoba z hľadiska svojej domácej právnej úpravy daňovo-transparentná alebo nie, zákon o dani z príjmov nerieši. Túto tému Vám prinesieme v niektorom z ďalších čísel nášho bulletinu.
- 5 rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21. februára 2008 vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG proti Finanzamt Malchin
- 6 Krátka poznámka: tzv. CFC pravidlá pre fyzické osoby sú opäť kapitolou samou o sebe. Úprava schválená v decembri 2020 je totiž hneď v niekoľkých aspektoch v rozpore s ústavnými princípmi, ako aj právom EÚ, čo už mimochodom uznalo aj Ministerstvo financií SR. Odstránenie problematických bodov ešte pred nadobudnutím účinnosti od 1. 1. 2022 sa žiaľ asi nepodarí. Štát sa takto zrejme pripravil o jeden z nástrojov, ktorým mohol bojovať proti rôznym umelým štruktúram.





advokáta, Mgr. Jána Piešťanského, z advokátskej kancelárie Škubla & Partneri, čo si o preukazovaní konečného príjemcu platiteľom dane myslí. Bez snahy o rozsiahlejšiu právnu argumentáciu na tomto mieste uvádzam sumár našej vzájomnej diskusie.

V prvom rade platí, že podmienky stanovené akoukoľvek právnou normou musia byť splniteľné. Splniteľnosť podmienok je jedným z prvkov predvídateľnosti práva a právnej istoty, pričom ústavný súd neraz konštatoval, že nespĺniteľnosť podmienky stanovenej zákonným ustanovením zakladá nesúlad tohto zákonného ustanovenia s čl. 1 ods. 1 Ústavy, teda s princípom právneho štátu.<sup>7</sup>

Úvodný text ustanovenia § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov „ak platiteľ dane nevie preukázať konečného príjemcu“ je potrebné vykladať tak, že platiteľ dane mal možnosť preukázať konečného príjemcu ale, ho nepreukázal, a tak nasleduje príslušný právny následok v podobe povinnosti platiteľa dane vykonať príslušnú zrážku dane a oznámenie. Ustanovenie § 43 ods. 25 je svojou povahou len akýmsi náhradným pravidlom, ktoré sa má uplatňovať vtedy, ak platiteľ dane nevie preukázať konečného príjemcu, avšak primárnym pravidlom (splniteľnou podmienkou) je, že platiteľ dane v danom čase a za daných okolností mohol a mal vedieť, kto je týmto konečným príjemcom a mohol ho teda preukázať.

Potom je však dôležité posudzovať, aké legálne, legitímne a proporcionálne možnosti mal platiteľ dane k dispozícii na zistenie konečného príjemcu a či tieto možnosti aj využil. Ak teda správca dane (napr. počas daňovej kontroly) zistí, že konečným príjemcom v skutočnosti nie je ten, ktorého za neho považoval platiteľ dane, táto skutočnosť nemôže ísť na ťarchu platiteľovi dane, ak správca dane túto skutočnosť zistí inými prostriedkami, než mal k dispozícii platiteľ dane, alebo nebolo od platiteľa dane rozumne

možné očakávať, že tieto prostriedky využije. Ak totiž zákon ukladá adresátom (tu platiteľovi dane) nejaké povinnosti (poznať a preukázať konečného príjemcu), tak mu k splneniu tejto povinnosti musí poskytnúť aj príslušné nástroje. Inými slovami, od adresáta normy je možné vyžadovať splnenie povinnosti len v rozsahu oprávnení, ktorými disponuje. Podľa čl. 13 Ústavy totiž platí, že povinnosti možno ukladať „zákonom alebo na základe zákona“, avšak ako som už uviedol, zákon treba vykladať tak, aby bolo splnenie uvedenej povinnosti objektívne možné a proporčné k stanovenému cieľu.

Staré právne príslovie vraví, že „zákon nestačí čítať ale treba porozumieť jeho obsahu“ („non in legendo, sed in intellegendo leges consistunt“). Uvedené má význam práve v situáciách, keď aplikácia doslovného znenia zákona, k akému sa priklonila finančná správa, vedie k absurdným záverom. Doslovný gramatický výklad je len jednou z výkladových metód, pričom, ako uvádza aj Matej Kačaljak, musia byť využité aj iné výkladové metódy tak, aby bola dosiahnutá materiálna spravodlivosť.<sup>8</sup> Jednou z takýchto výkladových metód je napríklad aj súdnou praxou rozpoznaná doktrína teleologickej redukcie. Tá slúži na uzatvorenie tzv. zakrytých medzier v zákone, teda takých medzier, kedy doslovný výklad určitého ustanovenia nie je v súlade s jeho teleologickým pozadím. V prípade zakrytej medzery zákon reguluje viac, než by mal z hľadiska vytýčeného účelu. V praxi totiž zákonodarca spravidla vychádza z toho, čo je bežné z tzv. normálneho prípadu, pričom zvláštne prípady môžu uniknúť jeho pozornosti. Preto občas býva celkom nevhodný argument, že dané riešenie situácie zákonodarca napísal presne tak, aký úmysel sledoval, a teda že keď zákonodarca napísal, že ak platiteľ dane nevie niečo preukázať, tak rátať aj s takými situáciami, keď platiteľ dane ani niečo preukázať nemôže.<sup>9</sup>

Niektorý by mohol na uvedené namietajú, že štatutárne orgány obchodných spoločností sú povinné konať s odbornou starostlivosťou, a to aj pri zisťovaní konečného príjemcu. Lenže aj táto povinnosť sa vzťahuje len na povinnosť „zaobstaráť si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia“,<sup>10</sup> a nie aj informácie štatutárnemu orgánu nedostupné. Bez toho, aby som zachádzal do detailov ďalších limitov odbornej starostlivosti, je zrejmé, že požiadavka obstarania (aj) nedostupných informácií by zjavne išla nad limity tejto povinnosti.

#### 4. ZÁVER

Rozumiem, že účelom ustanovenia § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov je zabezpečiť daňové príjmy pre štát a prispieť k zamedzeniu daňových únikov a vôbec to nespochybňujem, ako som už uviedol vyššie. Prvoplánový výklad, ktorý prezentovala finančná správa však skôr pripomína príslovecné vylievanie vaničky aj s dieťaťom, keďže nevedie k regulácii vzťahov s konečnými príjemcami, ale k tomu, aby platitelia dane buď plošne zrážali zvýšenú daň zo všetkých platieb nerezidentom alebo do vzťahov s nimi vôbec nevstupovali, s čím mimochodom súvisí aj otázka proporcionality zásahov do práva na podnikanie.

Verím, že príspevky k tejto téme pripravené zástupcami z rôznych sfér pomôžu vykryštalizovať odpovede na otázky preukazovania konečného príjemcu a tiež konzekvencií pre platiteľa dane, ktorý konal so starostlivosťou riadneho hospodára, ale stal sa obeťou podvodného konania. Ako som už uviedol, je to dôležité kvôli tomu, aby sme aj touto formou prispeli k predvídateľnému, dobre fungujúcemu podnikateľskému prostrediu na Slovensku. Toto je cesta k ekonomickému rastu a lepším podmienkam pre život nás všetkých. ■

<sup>7</sup> vid' napr. plenárne rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 49/03 z 10. 1. 2005.

<sup>8</sup> Ako totiž uvádza ďalšia rímskoprávna zásada „lex iniusta sed lex“ – „nespravodlivý zákon nie je zákon“.

<sup>9</sup> K uvedenému vid' aj: Metodologie nalézání práva, Úvod do právní argumentace, Melzer F., C.H.Beck, 2. vydání, 2011, s. 235

<sup>10</sup> vid' napr. § 194 ods. 5 Obchodného zákonníka



# Názor na článok

## § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov“ od Mateja Kačaljaka



Peter Kuchár, Finančná správa SR

### 1. ÚČEL A CIEĽ KONCEPTU „KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU“

S účinnosťou od 01. 01. 2018 sa v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) ustanovuje na účely tohto zákona pojem „konečný príjemca príjmu“ a postup platiteľa dane v prípade, ak nevie preukázať osobu konečného príjemcu príjmu daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou plynúceho zo zdrojov na území Slovenskej republiky.

Napriek absencii vysvetlenia čo bolo cieľom predmetných úprav v dôvodovej správe k zákonu, ktorým bola predmetná úprava prostredníctvom § 2 písm. af), § 43 ods. 25 a § 44 ods. 7 zákona o dani z príjmov v tomto zákone ustanovená, súhlasím s názorom, že účelom zavedenia konceptu konečného príjemcu príjmu na účely tohto zákona je postihovať cezhraničné praktiky možného zneužitia alebo obchádzania práva prostredníctvom účelovo vložených („prietokových“) subjektov zdanenia.

Vychádzajúc z aktuálneho znenia zákona o dani z príjmov je možné predpokladať, že cieľom explicitného ustanovenia konceptu konečného príjemcu príjmu v tomto zákone je zamedziť, resp. predchádzať praktikám neoprávneného uplatnenia daňových výhod (pozri § 13 ods. 2 písm. f) a h) zákona o dani z príjmov) a vyhýbania sa dani prostredníctvom obchádzania osobitného režimu „zvýšenej“ sadzby dane, resp. „zvýšeného“ zabezpečenia dane (zdaňovania) vo vzťahu k daňovníkom nespolupracujúcich štátov (pozri § 43

ods. 25 a § 44 ods. 7 zákona o dani z príjmov), a to formou účelového zapojenia „prietokového“ daňového subjektu, ktoré nemá podnikateľské alebo ekonomické opodstatnenie.

### 2. LEGISLATÍVNA TECHNIKA A MOŽNÝ ROZPOR KONCEPTU KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU S PRÁVOM EÚ

O spôsobe (legislatívnej technike) zavedenia konceptu konečného príjemcu príjmu v zákone o dani z príjmov, dopade jeho zavedenia (administratívnej záťaži) aj vo vzťahu k „slušným“ daňovým subjektom a k daňovým subjektom zo spolupracujúcich štátov, a tiež o možnom rozpore ustanoveného konceptu s primárnym právom EÚ nebudem polemizovať.

K možnému rozporu ustanovenia § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov s právom EÚ je však vhodné povedať, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sú orgány štátu povinné posúdiť možný rozpor vnútroštátnej normy s komunitárnou normou, interpretovať vnútroštátnu normu v súlade s komunitárnou normou, a pokiaľ to nie je možné, sú povinné uprednostniť priamo účinnú komunitárnu normu.

Finančná správa a jej jednotlivé orgány aplikácie práva sú preto povinné pri rozhodovaní o právach a povinnostiach daňových subjektov v rámci jej aplikačnej praxe uplatniť eurokonformný výklad alebo priznať priamy účinok tým ustanoveniam zmluvy, ktoré priamo garantujú rovnaké zaobchádzanie a zákaz akejkoľvek diskriminácie v rámci slobôd pohybu (napr. kapitálu), a ich prednosť

pred právnym poriadkom Slovenskej republiky.

K vyššie uvedenému je však potrebné dodať, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ tiež vyplýva, že dovoľávať sa práva EÚ je možné iba v prípadoch, ak nejde o zneužitie tohto práva.

### 3. PRIESTOR PRE UPLATNENIE KONCEPTU KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU

Súhlasím s názorom, že priestor pre uplatnenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov môže byť (do určitej miery) limitovaný interpretáciou a výkladom dotknutých ustanovení tohto zákona.

Zastávam názor, že ustanovenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov sa vzťahuje výlučne na príjmy daňovníkov s obmedzenou daňovou, ktoré sú explicitne a taxatívne uvedené v § 43 ods. 2 a 3, a z ktorých daň sa vyberá zrážkou prostredníctvom platiteľa dane. Takýmito príjmami preto nie sú napr. príjmy daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou zo závislej činnosti, z ktorých sa zráža preddavok na daň podľa § 35 zákona o dani z príjmov.

Daňovú povinnosť daňovníka (povinnosť platiť daň) a platiteľa dane (povinnosť zraziť a odviesť daň) podľa zákona o dani z príjmov môže založiť iba existencia zdaniteľných príjmov daňovníka.

Preto sa ustanovenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov vzťahuje tiež výlučne na príjmy daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktoré sú na území Slovenskej republiky zdaniteľné, pričom zdaniteľným príjmom sa na účely zákona o dani



z príjmov rozumie príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy (pozri § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov).

Keďže zdaniteľnosť príjmov podľa zákona o dani z príjmov je v prípade zmluvného štátu podmienená tiež zdaniteľnosťou týchto príjmov podľa príslušnej medzinárodnej zmluvy, zastávam názor, že priestor pre uplatnenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov je limitovaný tiež zdaniteľnosťou (právom na zdanenie) príjmov daňovníka podľa príslušnej bilaterálnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Preto ak v konkrétnom prípade príjmy daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou uvedené v § 43 ods. 2 a 3 zákona o dani z príjmov dane nie sú zdaniteľné aj podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ustanovenie § 43 ods. 25 sa v takomto prípade neuplatní.

V otázke dopadu použitej legislatívnej techniky na vymedzenie priestoru pre uplatnenie § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov je možné, v kontexte účelu a cieľa zavedenia konceptu „konečného príjemcu príjmu“ a možnej daňovej diskriminácie, polemizovať o jeho uplatnení (aj) na príjmy vyplácané „domácim subjektom“ (daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou).

Mechanizmus vyhýbania sa dani, ktorému sa má zamedzovať, resp. predchádzať uplatňovaním predmetného ustanovenia zákona o dani z príjmov, je možné realizovať aj (neopodstatneným a účelovým) zapojením tuzemského „prietokového“ daňového subjektu.<sup>1)</sup>

Vychádzajúc zo znenia ustanovenia § 43 ods. 25 zákona o dani z príjmov tak nie je možné vylúčiť ani možnosť jeho uplatnenia v prípade, ak zdaniteľné príjmy uvedené v § 43 ods. 2 a 3 sú osobe konečného príjemcu týchto príjmov, ktorá je daňovníkom s obme-

dzenou daňovou povinnosťou, vyplácané prostredníctvom daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

Najmä v prípadoch rizikových a podozrivých transakcií by preto platitelia dane, v kontexte ich ustanovenej zodpovednosti za daň, aj pri výplate zdaniteľných príjmov daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou mali byť opatrní, a schopní identifikovať a preukazovať osobu konečného príjemcu týchto príjmov.

#### 4. VPLYV PREUKAZOVANIA KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU NA IDENTIFIKÁCIU A URČENIE OSOBY DAŇOVNÍKA

Výsledok preukázania osoby konečného príjemcu príjmu priamo alebo nepriamo ustanoveného zákonom o dani z príjmov neovplyvňuje iba samotnú zdaniteľnosť tohto príjmu a výšku sadzby dane, resp. zabezpečenia dane z tohto príjmu, ale implicitne ovplyvňuje aj identifikáciu a určenie osoby daňovníka (osoby podliehajúcej dani z tohto príjmu).

Ak osoba konečného príjemcu zdaniteľného príjmu daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou uvedeného v § 43 ods. 2 alebo 3 zákona o dani z príjmov je na účely zákona o dani z príjmov v ustanovených prípadoch preukázaná, predmetný príjem sa na účely tohto zákona priraduje, a daňovníkom na účely tohto zákona je (preukázaná) osoba konečného príjemcu tohto príjmu.

Pri zdanení predmetného príjmu daňovníka, ktorý je konečným príjemcom tohto príjmu, sa uplatní štandardný režim zdanenia podľa § 43 zákona o dani z príjmov, vzťahujúci sa na daňovníka štátu preukázanej rezidencie, ktorý je konečným príjemcom predmetného príjmu.

Ak osoba konečného príjemcu predmetného príjmu nie je

na účely zákona o dani z príjmov v ustanovených prípadoch preukázaná, predmetný príjem sa na účely tohto zákona priraduje, a daňovníkom na účely tohto zákona je osoba (bezprostredného) príjemcu tohto príjmu.

Pri zdanení predmetného príjmu daňovníka, ktorý je (bezprostredným) príjemcom tohto príjmu, a nie je preukázané, že je skutočným príjemcom tohto príjmu, sa uplatní osobitný režim zdanenia podľa § 43 zákona o dani z príjmov vzťahujúci sa na daňovníka nespoločujúceho štátu.

#### 5. ROZSAH A SPÔSOB PREUKAZOVANIA KONEČNÉHO PRÍJEMCU PRÍJMU

Keďže aktuálny zákon o dani z príjmov, ani iný právny predpis, neustanovuje rozsah, spôsob a formu preukazovania osoby konečného príjemcu príjmu na účely ustanovenia § 43 ods. 25, k zabezpečeniu efektívnosti a vykonateľnosti zákona, ale tiež primeranosti požiadavky na preukazovanie, k zmierneniu neistoty, rizika a administratívnej záťaže, a v záujme predchádzania sporom zvažuje Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v spolupráci s Ministerstvom financií Slovenskej republiky a Slovenskou komorou daňových poradcov, vydať a uverejniť informáciu (odporúčanie) pre daňové subjekty k rozsahu a spôsobu preukazovania osoby konečného príjemcu príjmu na účely zákona o dani z príjmov.

#### UPOZORNENIE:

! Upozorňujeme, že v tomto príspevku, ktorý je reakciou na článok uvedený v tomto Bulletin SKDP, sú prezentované osobné názory jeho autora, a že názory prezentované autorom nemusia v plnom rozsahu predstavovať oficiálne názory Finančnej správy Slovenskej republiky. ■

1) Pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR č.j. 50 Af 13/2017-43



# Názor na článok

## Problematika preukazovania konečného príjemcu príjmu podľa ustanovenia § 43 ods. 25 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov



Juraj Vališ, JUDr., LL.M., Najvyšší správny súd SR

### 1. ÚVOD

Ustanovením § 43 ods. 25 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej „ZoDP“) bola v právnom poriadku Slovenskej republiky s účinnosťou od 1. januára 2018 upravená povinnosť platiť dane, ktorí nevedia preukázať konečného príjemcu príjmu zo zdrojov na území Slovenskej republiky pri jeho výplate daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, zraziť z tohto príjmu daň vo výške 35%. Uvedené ustanovenie bolo do ZoDP doplnené zákonom č. 344/2017 Z. z. ako novelizačný bod č. 112 (pôvodne išlo vo vládnom návrhu zákona o novelizačný bod č. 113). Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z. z. tento novelizačný bod a dôvody jeho zavedenia žiadnym spôsobom nevysvetľuje.

Z gramatického výkladu ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP vyplýva povinnosť každého platiteľa dane (§ 2 písm. v) ZoDP), ktorý nevie preukázať konečného príjemcu (§ 2 písm. af) ZoDP) príjmu zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16 ods. 1 ZoDP) pri jeho výplate daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou (§ 2 písm. e) ZoDP) zraziť daň vo výške 35% z tohto príjmu (§ 43 ods. 1 písm. c) ZoDP). Zároveň je takýto platiteľ povinný podať správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane (§ 43 ods. 11 ZoDP), a to bez uvedenia identifikačných údajov o príjemcovi.

### 2. ZAMÝŠĽANÁ APLIKÁCIA USTANOVENIA § 43 ODS. 25 ZODP

Podľa názoru autora povinnosť zraziť daň vo výške 35% podľa ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP by sa mala aplikovať

na najmä v prípadoch, ak platiteľ dane nemá žiadnu vedomosť o konečnom príjemcovi príjmu zo zdrojov na území Slovenskej republiky, t.j. vôbec nedisponuje informáciou, ktorá konkrétna osoba je takýmto konečným príjemcom príjmu. Tomu nasvedčuje úprava v závere ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP, podľa ktorej platiteľ dane podáva správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane bez uvedenia identifikačných údajov o príjemcovi, keďže platiteľ dane týmito informáciami vôbec nedisponuje.

Ako vzorové prípady by bolo možné uviesť napr. výplatu podielov na zisku a iných pasívnych príjmov zahraničným združeniam majetku s neidentifikovanou štruktúrou (trust, zverenecký fond v zmysle českého práva alebo napr. panamská nadácia za predpokladu, že neboli identifikovaní koneční príjemcovia príjmu). Rovnaký názor na aplikáciu ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP zaujala i Finančná správa Slovenskej republiky v odpovedi na otázku ohľadom nemožnosti preukázania konečnom príjemcovi príjmu z dôvodu neposkytnutia informácií o ňom bankou vykonávajúcou držiteľskú správu cenných papierov.

V súlade s takto špecifikovaným účelom ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP a jeho použitím v prípadoch, keď platiteľ dane vôbec nedisponuje informáciou o konečnom príjemcovi príjmu, je podľa názoru autora namieste aj jeho aplikácia na celý rozsah príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16 ods. 1 ZoDP), vrátane príjmov zo závislej činnosti.

Prirodzene by však išlo o extrémne prípady, napríklad ak by pre platiteľa

dane na palube ním prevádzkovanvej lode v zahraničí vykonávali závislú prácu neidentifikované zahraničné fyzické osoby a platiteľ dane by im za túto závislú prácu uhradil odmenu. Takýto príjem zahraničných fyzických osôb zo závislej činnosti pre slovenského platiteľa dane by sa považoval za príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16 ods. 1 písm. b) ZoDP), a keďže slovenský platiteľ dane nie je vôbec schopný konečných príjemcov príjmu identifikovať, mal by povinnosť postupovať podľa ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP a z týchto príjmov zraziť daň vo výške 35%. Vzhľadom na absenciu informácií o konečných príjemcoch príjmu je zrazenie dane vhodným nástrojom na vysporiadanie daňovej povinnosti takýchto osôb, aj keď ide o príjmy zo závislej činnosti.

### 3. APLIKÁCIA USTANOVENIA § 43 ODS. 25 ZODP V INÝCH PRÍPADOCH

Od vyššie uvedených zrejmych prípadov aplikácie ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP, v ktorých platiteľ dane vôbec nemá vedomosť o konečnom príjemcovi príjmu, je podľa názoru autora potrebné odlišiť situáciu, ak platiteľ dane takouto informáciou o konečnom príjemcovi príjmu disponuje a tohto vie identifikovať. Z gramatického výkladu ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP môže vyplývať, že tento je potrebné aplikovať aj v situácii keď platiteľ dane síce má vedomosť o konečnom príjemcovi príjmu, avšak tento nevie preukázať. Otázny je výklad pojmu „nevie preukázať“.





V tejto súvislosti je, podľa názoru autora, potrebné pri výklade ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP postupovať eurokonformne (napr. zákaz diskriminácie a zásahov do slobody pohybu kapitálu) a prihliadať na základné slobody a základné zásady správy daní, ako i na povinnosť štatutárnych orgánov obchodných spoločností konať s odbornou starostlivosťou.

Ustanovenie § 43 ods. 25 ZoDP je legitímnym nástrojom Finančnej správy Slovenskej republiky v boji proti daňovým únikom. Nemalo by však byť hromadne využívané na paušálnu diskrimináciu daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou vyžadovaním nadmerných administratívnych povinností pri platbách takýmto osobám (napr. vyžadovanie potvrdenie o daňovej rezidencii pri každej platbe). Limitom pre používanie ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP by mala byť aj zásada zákonnosti upravená v § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) a zásada úzkej súčinnosti upravená v § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Správca dane by pri výkone svojich oprávnení na vyžadovanie splnenia si dôkaznej povinnosti platiteľmi dane mal postupovať tak, aby dbal na zachovávanie ich práv

a právom chránených záujmov a použil najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane. Rozsah dôkaznej povinnosti platiteľa dane podľa ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP vyžadovaný správcom dane by mal vychádzať z rizikovosti posudzovaného prípadu (typu príjmu a deklarovanej osoby konečného príjemcu príjmu), prepojenosti platiteľa dane a konečného príjemcu príjmu, ako i z rozsahu oprávnených pochybností správcu dane o správnosti platiteľom dane deklarovaných skutočností a dôkazov.

Taktiež je však potrebné prihliadnúť aj na povinnosť štatutárnych orgánov obchodných spoločností konať s odbornou starostlivosťou. Pokiaľ platiteľ dane (obchodná spoločnosť) vstupuje do zmluvného vzťahu s daňovým rezidentom, mal by si byť vedomý i potreby preukázania konečného príjemcu príjmu podľa ustanovenia § 43 ods. 25 ZoDP. Bolo by preto vhodné v zmluvnej dokumentácii s takýmto daňovým rezidentom upraviť napr. vyhlásenie daňového rezidenta o štáte svojej daňovej rezidencie a jeho prehlásenie o tom, že je konečným príjemcom príjmu, ako i zmluvne upraviť poskytnutie potrebnej súčinnosti, vrátane prípadného poskytnutia potvrdenia o daňovej rezidencii.

V prípadoch, ktoré sa javia ako obzvlášť rizikové, je potrebné aplikovať opatrný prístup a je vhodné daň zraziť a následne zvážiť postup podľa ustanovenia § 43a ZoDP, ktorý umožňuje daňovému rezidentovi, ktorý nesúhlasí s postupom platiteľa dane pri zrazení dane, podať sťažnosť správcovi dane. Správca dane následne rozhodne a môže platiteľovi dane uložiť povinnosť vykonať nápravu. Platiteľ dane tak bude mať po rozhodnutí správcu dane možnosť opraviť informácie uvedené v podanom oznámení o zrazení a odvedení dane, ako aj požiadať o vrátenie daňového preplatku.

#### 4. ZÁVER

Ustanovenie § 43 ods. 25 ZoDP má význam v boji proti daňovým únikom, a to najmä v prípadoch, ak platiteľ dane nemá žiadnu vedomosť o konečnom príjemcovi príjmu zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Použitie uvedeného ustanovenia však nemá byť diskriminačné a spôsobovať neprímerané administratívne ťažkosti pri obchodných vzťahoch s daňovými rezidentmi.

Článok vyjadruje všeobecné odborné názory autora v čase jeho tvorby a nie je autorovým právnym posúdením žiadnej konkrétnej veci, v ktorej autor pôsobí alebo by mohol pôsobiť ako zákonný sudca. ■

## NEPREMEŠKAJTE MIMORIADNE ÚSPEŠNÉ PODUJATIE

### KONFERENCIA:

## Daňová kontrola v praktických súvislostiach II.

17. januára 2022





# „Substance“ holdingovej spoločnosti podľa § 13c ods. 2 písm. b) ZDP



Autorka pracuje ako manažérka na daňovom oddelení spoločnosti BDO. Daňovému poradenstvu sa venuje od roku 2013. Špecializuje sa na oblasť dane z príjmov právnických osôb, medzinárodné zdaňovanie a transakčné poradenstvo. Vyštudovala podnikový manažment na City University of Seattle (magisterské štúdium). Titul bakalára práva získala na Paneurópskej vysokej škole. Je členkou SKDP a Metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov právnických osôb.

**Mgr. Bc. Jana Deverová**  
manažérka na daňovom oddelení spoločnosti BDO Tax, spol. s r.o.

**Autorka vo svojom článku analyzuje podmienku definovanú v § 13c ods. 2 písm. b) ZDP v prípade tzv. čistých holdingových spoločností vo svetle legislatívy EÚ a vybranej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Poukazuje na možné výkladové problémy a uvádza návrh prístupu k interpretácií ustanovenia.**

## 1. ÚVOD

V tomto článku sa budeme zaoberať ustanovením § 13c ods. 2 písm. b) ZDP, ktoré v súvislosti s oslobodením ziskov z predaja podielov na úrovni slovenských daňových rezidentov alebo stálych prevádzkarní daňových nerezidentov od dane z príjmov právnických osôb (PO) definuje špecifickú podmienku pre uplatnenia oslobodenia zameranú na tzv. substance<sup>1</sup> daňovníka, ktorý oslobodenie uplatňuje<sup>2</sup>.

Podľa aktuálneho znenia ustanovenia sa oslobodenie uplatní ak „daňovník na území Slovenskej republiky

- vykonáva podstatné funkcie, riadi a znáša riziká spojené s vlastníctvom akcií akciovej spoločnosti, kmeňových akcií alebo akcií s osobitnými právami jednoduchej spoločnosti na akcie, alebo obchodného podielu,
- pričom disponuje potrebným personálnym a materiálnym vybavením potrebným na výkon týchto funkcií a
- pri vyčíslení základu dane postupuje podľa § 17 ods. 1 písm. b) alebo písm. c) ZDP<sup>3</sup>“.



**Keďže ustanovenie je nadefinované pomerne široko, v praxi spôsobuje interpretačné nejasnosti, najmä v prípade čisto holdingových spoločností, ktorým plynú výlučne pasívne príjmy, pokiaľ ide o splnenie podmienky týkajúcej sa existencie personálneho a materiálneho vybavenia.**

Je teda možné povedať, že vo vyššie uvedenom ustanovení zákonodarcu definoval substance spoločností, ktoré držia finančné investície v dcérskych spoločnostiach, vrátane prípadov čisto holdingových spoločností.

Keďže ustanovenie je nadefinované pomerne široko, v praxi spôsobuje interpretačné nejasnosti, najmä v prípade čisto holdingových spoločností, ktorým plynú výlučne pasívne príjmy<sup>4</sup>, pokiaľ ide o splnenie podmienky týkajúcej sa existencie personálneho a materiálneho vybavenia. Ak aj vychádzame z predpokladu, že nedochádza k situácii zneužitia práva a holdingová spoločnosť nie je len tzv. schránkovou spoločnosťou založenou s cieľom získania daňovej výhody, vzhľadom k funkciám, ktoré vykonáva v súvislosti s držbou finančných investícií v dcérskych spoločnostiach nie je možné predpokladať, že bude disponovať významným personálnym a materiálnym vybavením porovnateľným s operačnou spoločnosťou. Tieto funkcie sú

1 V texte budeme používať termín „substance“, ktorý je zaužívaný v rozsudkoch SD EÚ, ako aj odbornej literatúre, pričom ide o parametre spoločnosti, ktoré naznačujú výkon skutočnej ekonomickej činnosti v danej jurisdikcii.

2 Ustanovenie § 13c obsahuje ďalšie podmienky pre uplatnenie oslobodenia (časový test 24 mesiacov, skutočnosť, že daňovník alebo prevádzaná spoločnosť nie je v likvidácii, atď.). Avšak, vzhľadom k existencii interpretačných nejasností týkajúcich sa uplatnenia citovaného ustanovenia, článok bude zameraný výlučne na podmienku v § 13 ods. 2 písm. b) ZDP a jej aplikáciu v prípade holdingových spoločností.

3 U daňovníka účtujúceho v systave podvojného účtovníctva a u daňovníka, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo.

4 Z titulu dividend, ziskov z predaja podielov, resp. úrokov a licenčných poplatkov

často vykonávané výlučne prostredníctvom štatutárneho orgánu a s minimálnym priestorovým a materiálnym vybavením (minimálne prevádzkové náklady, služby obstarané od tretích strán), keďže z povahy štandardných funkcií holdingovej spoločnosti by vyššia miera personálneho a materiálneho vybavenia nezodpovedala trhovým podmienkam na Slovensku ani v zahraničí.

V legislatívnom procese, po zavedení ustanovenia (1. január 2018<sup>5</sup>), ako ani po faktickom nadobudnutí jeho účinnosti (1. január 2020<sup>6</sup>) finančná správa nezverejnila výklad tohto ustanovenia a javí sa, že posúdenie splnenia podmienky je v konkrétnych prípadoch ponechané na voľnú úvahu správcu dane.

Keďže k zavedeniu ustanovenia nebola zverejnená predbežná informácia, ustanovenie sa nedostalo do medzirezortného pripomienkového konania, ale bolo až súčasťou Spoločnej správy výborov<sup>7</sup>), je možné povedať, že pri jeho zavedení úplne absentovala verejná diskusia.

Ak v súčasnosti daňovník hľadá k ustanoveniu výkladový prostriedok, môže referovať v zásade na dva zdroje. Prvým je Spoločná správa výborov, podľa ktorej „spoločnosť, ktorá účasti predáva musí vykonávať ekonomickú činnosť na území Slovenskej republiky, vykonávať podstatné funkcie, znášať a riadiť riziká spojené s investíciou a musí mať na to personálne a materiálne vybavenie (t. j. nemôže ísť iba o schránkovú firmu)“.

Druhým zdrojom je názor Finančného riaditeľstva SR, v ktorom sa k podmienke definovanej § 13c ods. 2 písm. b) ZDP vyjadrilo v súvislosti s problematikou uplatnenia ustanovenia pri predaji vlastných akcií<sup>8</sup>, pričom v tomto kontexte vyjadrilo názor, že podstatnými funkciami spojenými s vlastníctvom akcií sú funkcie vymedzené napr. v § 180 a nasledujúcich Obchodného zákonníka<sup>9</sup>.

Na tomto mieste je však potrebné uviesť, že vymedzenie pojmu substance nemôže byť zrejme jednotné a generalizácia v tejto súvislosti môže byť aj v neprospech daňovníkov, keďže existujú individuálne súvislosti týkajúce sa napr. veľkosti konkrétnej skupiny, funkcií, ktoré realizujú a rizík, ktoré znášajú ďalšie spoločnosti zo skupiny v SR, odvetvia, v ktorom skupina, ktorej je holding členom pôsobí. Z tohto dôvodu sa nejaví ako vhodné taxatívne vymedze-

nie parametrov substance holdingových spoločností, ale skôr zadefinovanie spoločného porozumenia toho, čo je možné od čisto holdingovej spoločnosti očakávať, pri zohľadnení individuálnych súvislostí a požiadavky na to, preukázanie akých skutočností môže daňovník v prípade daňovej kontroly očakávať. Zároveň je potrebné pomenovať, že neexistencia personálneho a materiálneho vybavenia na úrovni čisto holdingovej spoločnosti automaticky neznamená, že ide o schránkovú spoločnosť. Na druhej strane je tiež spravodlivé povedať, že existencia personálneho a materiálneho vybavenia automaticky neznamená, že nejde o umelú konštrukciu s cieľom dosiahnutia daňovej výhody.

Ak bol cieľom zavedenia ustanovenia boj proti tzv. schránkovým spoločnostiam, pre úplnosť je potrebné podotknúť, že právny poriadok SR obsahuje ustanovenia týkajúce zamedzenia situácie zneužitia práva (tzv. GAAR)<sup>10</sup>. Prípadné zamietnutie oslobodenia by nemalo byť zdôvodnené na základe neexistencie personálneho a materiálneho vybavenia, ale v širších súvislostiach, na základe toho, či v danej situácii došlo k zneužitia práva a neoprávnenému získaniu daňovej výhody. Z tohto dôvodu je skôr možná cesta rámcového vyjasnenia oprávnených požiadaviek na substance holdingovej spoločnosti, a to aj vo svetle práva EÚ a súvisiacej judikatúry SD EÚ, v ktorej sú častejšie konfrontované vnútroštátne pravidlá proti zneužitiu práva.

Tento príspevok by teda mal slúžiť aj k otvoreniu odbornej diskusie k tejto téme, ktorej výsledkom by mohol byť posun smerom k zvýšeniu právnej istoty týkajúcej sa substance holdingových spoločností na Slovensku.

## 2. KONTEXT PRÁVA EURÓPSKEJ ÚNIE

Na tomto mieste je potrebné uviesť, že ak hovoríme o „substance“, v lokálnych legislatívach členských štátov EÚ sa tieto pravidlá nachádzajú v rôznych súvislostiach v kontexte zamedzenia situácie zneužitia práva – pre účely uplatnenia výhod (oslobodenia) vyplývajúcich zo smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch<sup>11</sup>, smernice matka – dcéra<sup>12</sup> (oslobodenie v prípade dividend, ziskov z predaja



Prípadné zamietnutie oslobodenia by nemalo byť zdôvodnené na základe neexistencie personálneho a materiálneho vybavenia, ale v širších súvislostiach, na základe toho, či v danej situácii došlo k zneužitia práva a neoprávnenému získaniu daňovej výhody.

5 Novelou ZDP č. 344/2017 s účinnosťou od 1. januára 2018

6 V súlade s prechodným ustanovením § 52zn ods. 17 ZDP

7 Spoločná správa č. 1596/2017 výborov Národnej rady Slovenskej republiky o prerokovaní vládneho návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tlač 651)

8 § 13c - príjmy z predaja vlastných akcií: <https://podpora.financnasprava.sk/098437-13c---pr%C3%ADjmy-z-predaja-vlastn%C3%BDch-akci%C3%AD>:

„K podstatným funkciám spojeným s vlastníctvom akcií možno zaradiť funkcie vymedzené napr. v § 180 a nasledujúcich Obchodného zákonníka, tzn. oprávnenie zúčastňovať sa na valnom zhromaždení, hlasovať na ňom, požadovať informácie a vysvetlenia týkajúce sa záležitostí spoločnosti alebo záležitostí osôb ovládaných spoločnosťou a uplatňovať na ňom návrhy. Ďalej je to napr. právo písomne požadovať zvolanie mimoriadneho valného zhromaždenia na prerokovanie navrhovaných záležitostí, hlasovať na valnom zhromaždení o záležitostiach spadajúcich do jeho pôsobnosti atď.“

„Aktionár, ktorý predá svoje akcie samotnej akciovej spoločnosti, sa vlastne zbaví svojho podnikateľského rizika, a vo forme kúpnej ceny dostane od spoločnosti na späť hodnotu, ktorú do spoločnosti vložil. (...)“

„Zámerom podmienky ustanovenej v § 13c ods. 2 písm. b) ZDP pre prípadné oslobodenie príjmu z predaja akcií bolo podporiť výkon plnohodnotných akcionárskych práv a funkcií spolu so znášaním rizík spojených s vlastníctvom akcií priamo na území SR. (...)“

9 Zákon č. 513/1991 Z.z. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

10 § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňového poriadku), § 50a ZDP

11 2003/49/EC

12 2011/96/EU a aktualizácia 2015/121/EU („smernica matka – dcéra“).

podielov), v dôsledku smernice ATAD I a II<sup>13</sup> (napr. pre účely pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti) a rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. Samostatnú rovinu predstavuje oblasť zmluvného práva a požiadavky pre účely uplatnenia výhod zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. skutočný vlastník), a to aj v dôsledku zavedenia multilaterálneho nástoja<sup>14</sup> (PPT a LOB<sup>15</sup>).

Konkrétne požiadavky na substance (holdingových) spoločnosti pre účely uplatnenia výhod zo spomínaných smerníc právo EÚ neobsahuje<sup>16</sup>, s výnimkou určitých indícií v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. Pravidlá naprieč EÚ, OECD a jednotlivých členských štátov zároveň nie sú zjednotené a je možné vnímať, že požiadavky na substance a výkon skutočnej ekonomickej činnosti sa neustále zvyšujú.

Súlalom lokálnych pravidiel proti zneužívaniu a požiadavky na tzv. substance holdingových spoločností s právom EÚ sa pravidelne zaoberá Súdny dvor EÚ. Samotným pravidlám proti zneužívaniu bolo v tomto periodiku venovaných viacero článkov<sup>17</sup>. Ambíciou autorky v tomto článku teda nie je komplexné uchopenie doktríny zákazu zneužitia práva v kontexte práva EÚ, ale skôr užšie zameranie sa špecificky na substance holdingových spoločností v súvislosti s § 13c ods. 2 písm. b) ZDP.

V tejto oblasti sú známe viaceré rozsudky SD EÚ, v ktorých sa súd zaoberal vzťahom pravidiel proti zneužívaniu vyplývajúcich zo sekundárneho práva (najmä článok 1 ods. 2 smernice matka – dcéra<sup>18</sup>) a uplatnením základných slobôd a princípov vnútorného trhu EÚ (článok 49, resp. 63 ZFEÚ<sup>19</sup>). Prielom v tejto oblasti spôsobil rozsudok (Cadbury-Schweppes), v ktorom SD EÚ judikoval, že prednosť ustanovenia pravidiel na zamedzenie zneužitia práva pred slobodou usadiť sa môže byť odvodnené len vytvorením „vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa inak splatnej dani“<sup>20</sup>. SD EÚ na túto argumentačnú líniu nadväzuje aj

v novších rozsudkoch<sup>21</sup>, najmä v prípade Equiom, ako aj v spojenom rozsudku Deister a Juhler. Zásadný posun nastal až v rozsudkoch „Dánsko“<sup>22</sup>, kde SD EÚ judikoval, že aj v prípade, ak vnútroštátne právo neobsahuje pravidlá proti zneužitiu práva, vnútroštátny súd by mal odmietnuť uplatnenie výhody zo smerníc EÚ ak ide o podvod alebo zneužitie práva (s odvolaním na všeobecnú zásadu práva Únie, podľa ktorej sa nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť porušiť práva Únie<sup>23</sup>24).

Čo však SD EÚ judikoval v uvedených rozsudkoch špecificky vo vzťahu k tzv. substance holdingových spoločností?

Judikát Cadbury-Schweppes priniesol v nadväznosti na predchádzajúcu judikatúru doktrínu čisto umelej konštrukcie, čo by mohol byť prípad napr. tzv. schránkových firiem<sup>25</sup>, ktorú uplatňoval aj v nasledujúcej judikatúre, vrátane novších rozsudkov v spojenom prípade Deister a Juhler<sup>26</sup> a v prípade Equiom<sup>27</sup>.

V spojenom rozsudku Deister a Juhler SD EÚ bolo predmetom posúdenia možný rozpor medzi nemeckými Anti-treaty shopping rules<sup>28</sup> (pre účely refundácie zrážkovej dane z dividend) z roku 2007, článkom 1 ods. 2 smernice matka-dcéra<sup>29</sup> a článkom 49 ZFEÚ. Sporné bolo predovšetkým ustanovenie týkajúce sa požiadavky na vykonávanie „aktívnej podnikateľskej činnosti“. Je otázne, ako je možné požiadavku naplniť v prípade holdingovej spoločnosti.

V tejto súvislosti SD EÚ v rozsudku judikoval, že „*smernica o materských a dcérskych spoločnostiach neobsahuje žiadnu požiadavku, pokiaľ ide o povahu hospodárskej činnosti spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje*“<sup>30</sup> a ďalej, „*okolnosť, že hospodárska činnosť materskej spoločnosti nerezidenta spočíva v správe aktív jej dcérskych spoločností alebo že príjmy tejto materskej spoločnosti pochádzajú len z tejto správy aktív, sama osebe neznamená, že ide o čisto umelú konštrukciu bez akejkolvek hospodárskej reality*“<sup>31</sup>, t. j. nemecké ustanovenie § 50d bolo podľa SD EÚ v rozpore so smernicou matka-dcéra a slobodou usadiť sa.

13 2016/1164/EU a 2017/952/EU

14 Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami. Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilateralny-nastroj/multilateralny-nastroj-2.html>

15 Principal Purpose Test (PPT), Limitation on Benefits (LOB)

16 Aktualizovaný článok 1 Smernice matka – dcéra obsahuje nasledovné pravidlo proti zneužívaniu: „*Členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice. Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti. 3. Na účely odseku 2 sa opatrenie alebo súbor opatrení nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom nie sú zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu. 4. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení vyžadovaných na predchádzanie daňovým únikom, daňovým podvodom alebo zneužívaniu.*“

17 Pozri – MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. In: Bulletin SKDP, 2020-2, s. 18 a nasl., Bonk 02/2021

18 Znenie článku 1 ods. 2 smernice 2011/96/EU pred novelizáciou smernicou 2015/121/EU

19 Právnym základom úpravy podnikania na vnútornom trhu EÚ je primárne právo EÚ, konkrétne Zmluva o fungovaní EÚ, ktorá garantuje slobodu usadiť sa, t. j. založiť a viesť spoločnosť v inom členskom štáte za rovnakých podmienok aké platia pre príslušníkov daného členského štátu. Z článku 63 ZFEÚ zároveň vyplýva zákaz obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, resp. zákaz ukladania opatrení, ktoré by mohli odradiť príslušníkov členských štátov od investovania v iných členských štátoch.

20 Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55 a tiež rozsudok SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 40,

21 Komisia/Belgicko, C478/98, EU:C:2000:497, bod 45, Equiom C-6/16, spojený prípad C-504/15 Deister Holding a C-613/16 Juhler Holding, či C-440/17 GS vs. Federálne Ministerstvo Financíi Nemecka

22 Rozsudkov SD EÚ v spojených veciach C-115/16 N Luxembourg 1, C-118/16 X Denmark A/S, C-119/16 C Danmark I a C-299/16 Z Denmark ApS a Skatteministeriet vs. C-116/16 T Danmark a C-117/16 Y Denmark, ktorý sa týkal interpretácie zneužitia práva podľa smernice č. 2011/96/EÚ Parent-Subsidiary (pred novelou z roku 2015) („Dánsko“)

23 Body 89 – 90 rozsudku Skatteministeriet vs. C-116/16 T Danmark a C-117/16 Y Denmark

24 Všetky citované rozsudky pracovali s pôvodným znením článku 1 ods. 2 smernice matka – dcéra účinným do konca roku 2015: „*Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu.*“

25 Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 68

26 C-504/15

27 C-6/16

28 § 50d/3 EStG 2012

29 V znení do roku 2015

30 Spojený prípad C-504/15 Deister Holding, bod 72

31 Spojený prípad C-504/15 Deister Holding, bod 73

V nadväznosti na uvedený rozsudok SD EÚ vydalo v roku 2018 nemecké ministerstvo financií nové usmernenie k interpretácii § 50d nemeckého zákona o dani z príjmov, podľa ktorého sa pasívna správa aktív považuje za aktívnu podnikateľskú činnosť za predpokladu, že holding skutočne vykonáva akcionárske práva a zároveň môže benefitovať zo smernice matka-dcéra. Podľa usmernenia ďalej substance nemusí nevyhnutne znamenať existenciu zamestnancov. V rámci vykonávania ekonomickej činnosti sa akceptuje oddelenie holdingových funkcií od ostatnej operatívnej ekonomickej činnosti do samostatnej entity, napr. za účelom oddelenia rizík, financovania a podobne. Zároveň sa zohľadňujú aktivity, substance a ostatné relevantné skutočnosti prepojených osôb v rámci rovnakej jurisdikcie<sup>32</sup>.

Samozrejme, okrem Nemecka je možné nájsť vo vnútroštátnych pravidlách štátov EÚ, najmä však tradičných holdingových jurisdikcií ako napríklad Holandsko, Luxembursko, Dánsko, pomerne detailný popis možnej minimálnej substance holdingových spoločností. Avšak, aj vo svetle citovanej judikatúry (najmä prípad Dánsko) je zrejmy odklon od tzv. safe harbour pravidiel, resp. určitého minimálneho štandardu pre získanie výhod (napr. oslobodenie od zrážkovej dane)<sup>33</sup>, pričom sa zdôrazňuje potreba preukázania celokového ekonomickeho opodstatnenia.

Na tomto mieste je však ešte možné spomenúť zásadný posun v tejto téme v pripravovanej smernici ATAD III<sup>34</sup>. Podľa „Oznámenia (Európskej komisie) o zdaňovaní podnikov v 21. storočí má Európska komisia v 4. štvrti roku 2021 predstaviť legislatívny návrh obsahujúci pravidlá na odstránenie možnosti zneužívania schránkových spoločností na daňové účely. Európska komisia indikuje, že opatrenia by mali smerovať k novým oznamovacím povinnostiam, pričom na základe získaných informácií by mohli správy daní vyhodnotiť, či prítomnosť spoločností v krajine je podstatná a či v nej vykonávajú skutočnú hospodársku činnosť. V čase vydania tohto článku nebolo zverejnené konkrétne znenie smernice ATAD II, a preto nie je možné posúdiť, aký dopad bude mať komunikovaný zámer na ďalšie posudzovanie tzv. substance holdingových spoločností v krajinách EÚ.

V odbornej diskusii<sup>35</sup> však existujú obavy, že vo svetle vyššie spomenutých opatrení na úrovni EÚ, OECD, ako aj jednotlivých členských štátov sa zavedenie ďalších reštriktívnych opatrení voči tzv. schránkovým spoločnostiam zo strany EÚ (ktoré postihnú zrejme najskôr „čisté“ holdingové spoločnosti) nejaví ako nevyhnutné a je možné sa skôr zamerať na vyhodnotenie a úplnú implementáciu

existujúcich opatrení proti daňovým únikom pred prijatím nových. Ak by však došlo k implementácii indikovaného zámeru, môže to mať zásadný dopad na poňatie substance v krajinách EÚ, vrátane SR, a to nielen pre účely zdanenia ziskov z prevodu podielov, ale aj ďalších príjmov z titulu dividend, úrokov a licenčných poplatkov. Zároveň, SD EÚ zatiaľ nevydal rozhodnutie, v ktorom by sa zaoberal aktualizovaným znením článku 1 ods. 2 smernice matka – dcéra (účinné od roku 2016). Takéto rozhodnutie môže ukázať ďalšie smerovanie v tejto oblasti.

Kým však nebudú zjavné detaily zámeru Európskej komisie je potrebné sa dočasne vysporiadať s výkladom požiadavky na substance holdingových spoločností v slovenských podmienkach so zameraním na kľúčové funkcie a súvisiace riziká, ktoré je možné od holdingovej spoločnosti očakávať a pomenovať zodpovedajúce personálne a materiálne vybavenie.

### 3. NÁVRHY

Ako bolo uvedené vyššie legislatíva EÚ neustanovuje špecifické požiadavky pre „substance“ holdingových spoločností.

Ďalej sa teda pokúsím pomenovať kľúčové funkcie, ktoré vytvárajú ekonomicke podstatu holdingovej spoločnosti. Cieľom nie je poskytnúť úplný zoznam funkcií holdingovej spoločnosti, skôr pomenovanie spoločných znakov a tých podstatných funkcií holdingových spoločností (a súvisiacich rizík), ktoré zodpovedajú ekonomickej realite

a ktoré je možné od holdingovej spoločnosti oprávnené očakávať a ktorých preukázanie by sa od nej vyžadovalo v prípade daňovej kontroly.

Je však prirodzené a zodpovedá ekonomickej realite, že funkcie sa môžu odlišovať aj v závislosti od veľkosti portfólia investícií na úrovni holdingovej spoločnosti, veľkosti skupiny, v ktorej pôsobí, odvetvia a ďalších faktorov.

V prípade funkcií súvisiacich s vlastníctvom akcií je nepochybne možné<sup>36</sup> (v prípade akcionára) referovať na funkcie uvedené v § 180 Obchodného zákonníka, ako napr. oprávnenie prostredníctvom svojho štatutárneho orgánu zúčastňovať sa a hlasovať na valnom zhromaždení, právo požadovať zvolanie mimoriadneho valného zhromaždenia, a ďalšie, pričom uvedené by mala byť spoločnosť schopná preukázať zápisnicou z valného zhromaždenia. Vo všeobecnosti je možné povedať, že štatutárny orgán holdingovej spoločnosti by sa mal aktívne zúčastňovať okrem valných zhromaždení na úrovni



Zavedenie ďalších reštriktívnych opatrení voči tzv. schránkovým spoločnostiam zo strany EÚ (ktoré postihnú zrejme najskôr „čisté“ holdingové spoločnosti) sa nejaví ako nevyhnutné. Je možné sa skôr zamerať na vyhodnotenie a úplnú implementáciu existujúcich opatrení proti daňovým únikom pred prijatím nových.

32 V Nemecku dochádza s účinnosťou od 1. 1. 2022 k ďalšej zmene tzv. Anti-treaty shopping rule. Pre účely tohto článku sa vývojom nebudem detailne zaoberať. Bližšie informácie dostupné napr.: „Germany adopts substantial transfer pricing and anti-treaty shopping rule changes“: <https://mnetax.com/germany-adopts-substantial-transfer-pricing-and-anti-treaty-shopping-rule-changes-45459>

33 Odklon je evidentný najmä v holandských pravidlách pre substance. V minulosti sa už po splnení minimálnych požiadaviek na substance ďalej neskúmalo zneužitie práva. Zmena nastala od 1. 1. 2020 v nadväznosti na rozsudky „Dánsko“.

34 OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU A RADE Zdaňovanie podnikov v 21. storočí: <https://op.europa.eu/sk/publication-detail/-/publication/422eb407-b8aa-11eb-8aca-01aa75ed71a1/language-sk>

35 Opinion Statement FC 5/2021 on the European Commission Public Consultation on Fighting the Use of Shell Entities for Tax Purposes: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2021/08/CFE-Opinion-Statement-on-the-EU-Commission-Consultation-on-Fighting-the-Use-of-Shell-Entities-for-Tax-Purposes.pdf>; „The war on holding companies and the return of withholding taxes“: <https://www.macfarlanes.com/what-we-think/in-depth/2021/the-war-on-holding-companies-and-the-return-of-withholding-taxes/>

36 Aj v súlade s vyššie citovaným vyjadrením Finančného riaditeľstva SR



samotnej holdingovej spoločnosti aj valných zhromaždení na úrovni dcérskych spoločností. Na výkon týchto oprávnení spravidla úplne postačuje štatutárny orgán holdingovej spoločnosti. Existuje predpoklad, že valné zhromaždenia budú konané a kľúčové rozhodnutia budú prijímané na Slovensku, avšak v súčasnosti nie je možné vylúčiť ani prijímanie kľúčových rozhodnutí v elektronickej forme.

V závislosti od konkrétnej situácie teda môže na splnenie podmienky personálneho vybavenia úplne postačovať existencia a aktívne vykonávanie uvedených činností štatutárnym orgánom spoločnosti. V niektorých prípadoch môže byť rozsah personálneho vybavenia holdingovej spoločnosti širší, najmä ak to vyžaduje konkrétna situácia a počet a druh spravovaných investícií. Nie je to však možné od holdingovej spoločnosti automaticky požadovať. Zároveň, v prípade absencie zamestnancov v pracovnom pomere nie je možné automaticky spochybniť existenciu personálneho vybavenia, ak je možné preukázať, že funkcie sú vykonávané štatutárnym orgánom, prípadne externým dodávateľom. Vzhľadom k vyššie definovaným funkciám tiež nie je možné očakávať mieru vyťaženia štatutárneho orgánu tak zodpovedajúcu plnému pracovnému úväzku (pravdepodobne pôjde o nepravdivý výkon činnosti). Štatutárny orgán by mal byť zároveň kvalifikovaný na výkon oprávnení a za výkon svojej funkcie by mal poberať obvyklú odmenu, ktorá zohľadňuje komplexnosť činnosti a mieru zodpovednosti za prijaté rozhodnutia.

Materiálne vybavenie (priestory, PC, tlačiareň mobilný telefón) by teda malo reflektovať existujúce personálne vybavenie, ako aj nepravidelný charakter výkonu činnosti. Rovnako automaticky nie je možné pokladať holding za tzv. schránkovú spoločnosť len preto, že nedisponuje vlastnými alebo prenajatými kancelárskymi priestormi. V prípade ak sú funkcie realizované iba štatutárnym orgánom, môže ísť napr. o príležitostný prenájom (podľa potreby) zasadacej miestnosti alebo pracovného miesta v tzv. „co-working“ priestoroch. V prípade realizácie funkcií z miesta bydliska štatutárneho orgánu by bolo vhodné dohodnutie trhovej odmeny medzi štatutárnym orgánom a spoločnosťou za využitie týchto priestorov.

Nad rámec vyššie uvedených funkcií je možné pomenovať ďalšie, ktoré môžu holdingové spoločnosti vykonávať.

Štandardne na úrovni holdingovej spoločnosti dochádza k vyhodnocovaniu finančnej situácie dcérskej spoločnosti (interne alebo prostredníctvom subdodávateľov, napríklad poradenských spoločností).

Za určitých okolností môže ísť tiež o centralizované obstarávanie financovania pre dcérske spoločnosti, avšak, od holdingovej spoločnosti to nie je možné vyžadovať, keďže preferencie na úrovni skupín spoločností sú rôzne.

V štandardnej situácii holdingová spoločnosť vykazuje náklady, okrem odmeny konateľa, cestovného, prenájmu priestorov (zasadačky), administratívnej techniky (mobil, PC a podobne) napríklad na daňové, účtovné a právne služby, úroky z akvizičného úveru.

V prípade akvizície alebo založenia ďalšej dcérskej spoločnosti by bolo možné očakávať, že holdingová spoločnosť bude realizo-

vať ďalšie úlohy alebo funkcie (a znášať súvisiace riziká a náklady), ako napr. vyhľadávanie nových investičných príležitostí, vyhodnotenie očakávanej výnosnosti investície, prípravu rozpočtu, due diligence (hlbkovú previerku pri akvizícii spoločnosti), získavanie akvizičného financovania. Tieto funkcie sú spravidla realizované subdodávkami od poradenských spoločností alebo od spoločností v skupine.

Na druhej strane, v prípade predaja akcií je možné predpokladať, že by takisto išlo o obstaranie služieb od subdodávateľov, ako napr. poradenských spoločností alebo spoločností v skupine, ako napr. právne, daňové a účtovné poradenstvo, znalecké služby, vyhľadávanie potenciálnych investorov (kupujúcich), a podobne. V nadväznosti na vyššie uvedené by malo byť možné výkon týchto funkcií dokladovať konkrétnymi výstupmi (správa z due diligence, znalecký posudok, oceňovací model, iné analýzy), komunikáciou s dodávateľmi, vynaložením nákladov uzatvorenými zmluvami, faktúrami, výstupmi z účtovníctva.

Ako bolo uvedené vyššie, zároveň nie je vylúčené, že výkon určitých funkcií je možné zabezpečiť prostredníctvom subdodávateľov (fyzické alebo právnické osoby, pričom môže ísť o spriaznené osoby alebo o tretie strany), alebo na základe iných foriem spolupráce, napr. na základe dohody o vykonaní práce.

Zároveň by mohlo byť po vzore Nemecka možné zohľadňovať aj funkcie a riziká prepojených spoločností pôsobiacich na Slovensku.

#### 4. ZÁVER

Nové pravidlá EÚ pre substance spoločností (ATAD III) môžu výrazným spôsobom zasiahnuť do vnútroštátnych úprav, vrátane slovenskej v ustanovení § 13c ods. 2 písm. b) ZDP. Avšak, pre účely zvýšenia právnej istoty pri uplatňovaní ustanovenia v súčasnom znení je potrebné otvoriť diskusiu a zadefinovať rámcové očakávania na substance „čistej“ holdingovej spoločnosti.

Vyčlenenie holdingových funkcií (správa finančných investícií) do samostatnej spoločnosti v rámci štruktúry skupiny by malo byť akceptované a uplatnenie oslobodenia holdingovými spoločnosťami by nemalo byť spochybnené len na základe absencie extenzívneho personálneho a materiálneho vybavenia za predpokladu, že sa preukáže daňová rezidencia v SR (vrátane miesta skutočného vedenia) a nejde o situáciu zneužitia práva. Holdingové spoločnosti by nemali byť automaticky považované za tzv. schránkové spoločnosti založené za účelom získania daňovej výhody.

Holdingové spoločnosti nesú špecifické funkcie a riziká, ktorým zodpovedá aj rozsah personálneho a materiálneho vybavenia (substance), s prihliadnutím na činnosť ďalších spoločností zo skupiny v danej jurisdikcii. Z tohto dôvodu je dôležité zvýšiť povedomie o spôsobe fungovania holdingových spoločností. Vnútroštátna právna úprava by zároveň nemala brániť vo svetle judikatúry SD EÚ uplatňovaniu základných slobôd EÚ, vrátane slobody usadiť sa, za predpokladu, že nedochádza k situácii zneužitia práva. ■

“  
“  
Holdingové spoločnosti by nemali byť automaticky považované za tzv. schránkové spoločnosti založené za účelom získania daňovej výhody.



# Niekoľko poznámok k vymáhaniu pohľadávok v nadväznosti na novelu zákona č. 222/2004 Z. z.



**Andrea Szakács,**  
Mgr. PhD.

Andrea Szakács – v súčasnosti zastáva pozíciu prodekanke pre vzťahy s odbornou verejnosťou na Univerzite Komenského v Bratislave, na Právnickej fakulte, kde zároveň pôsobí ako odborný asistent na Katedre finančného práva a zástupca vedúceho Katedry finančného práva. Niekoľko rokov pôsobila na Ministerstve financií SR – na Sekcii finančného trhu a následne na Sekcii daňovej a colnej, kde sa venovala najmä medzinárodným aspektom zdaňovania. Počas pôsobenia na Ministerstve financií SR bola aj členkou rozkladovej komisie ministra financií SR.



**Tibor Hlinka,**  
Mgr. PhD.

Tibor Hlinka – momentálne pôsobí ako odborný asistent na Katedre finančného práva, pričom je takisto asistentom prodekanke pre vzťahy s odbornou verejnosťou na Univerzite Komenského v Bratislave. V rámci svojej vedeckej a publikačnej činnosti sa okrem iného venuje najmä téme digitálnych platforiem, ich využitia v rámci zefektívnenia správy daní alebo ich spolupráce s inými (štátnymi) subjektmi.

**Z pohľadu daňového práva a vymáhania pohľadávok daňových dlžníkov bola historicky zakorenená neochota štátov vzájomne si asistovať pri vymáhaní daňových pohľadávok (tzv. revenue rule.) Uvedené je postupne prelomené a zjemnené jednak zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, Smernicou Rady 2010/24/EÚ a Dohovorom OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach. V príspevku smerujeme k záveru, že by pohľadávky štátu vzniknuté z ručenia za daň zahraničnou osobou v dôsledku novo zavedených skutočností do zákona o DPH mohli byť vymáhateľné aj voči zahraničným osobám, a to na základe vyššie uvedených právnych nástrojov.**

## ÚVOD

V právnej teórii pojem právomoc pokrýva niekoľko podzložiek, konkrétne i) právomoc štátu definovať svoj právny poriadok, kedy definovaním máme na mysli tvorbu, zmenu a rušenie právnych predpisov (*prescriptive jurisdiction*), ii) právomoc štátu uplatňovať právny poriadok platný a účinný na jeho území, a to prostredníctvom ním tvorených orgánov (*enforcement jurisdiction*) a iii) schopnosť súdov toho-ktorého štátu, jeho tribunálov, prípadne iných orgánov či osôb vykonávajúcich súdne funkcie prejedávať a rozhodovať o veciach (*adjudicative jurisdiction*).

Avšak s ohľadom na proces globalizácie sveta, ktorý je príznačný najmä stieraním akýchkoľvek hraníc v akomkoľvek sektore a pôsobením toho-ktorého subjektu bez väčšej námahy či fyzickej prítomnosti prakticky v reálnom čase kdekoľvek, je nevyhnutné sa zamýšľať nad pojmom jurisdikcia v kontexte 21. storočia. Inými

slovami, je potrebné začať vykladať a uplatňovať pojem jurisdikcia nielen so zreteľom na vnútroštátne potreby štátu, ale aj v medzinárodných súvislostiach.

Z pohľadu daňového práva a vymáhania pohľadávok daňových dlžníkov bola historicky zakorenená neochota štátov vzájomne si asistovať pri vymáhaní daňových pohľadávok (t. j. dostáva sa do konfliktu preskriptívna a vykonávací právomoc), ktorá bola aj v teórii a súdnej praxi zhmotnená v tzv. zdaňovacom pravidle (*revenue rule*)<sup>1</sup>. Podľa tohto pravidla výber a správa daní bola, resp. je možná iba v rámci jurisdikcie štátu, do ktorej daňový dlžník patrí. Tento príspevok je zameraný na sumarizáciu iniciatív, ktoré v ostatnom čase uvedené pravidlo prelamujú, s tým súvisiacou potrebou formulovania nového daňového nexu, ako aj novým daňovým nexusom a daňovým exekučným konaním v podmienkach Slovenskej republiky v súvislosti s ostatnou novelou zákona o DPH<sup>2</sup>.

1 Vid' bližšie BAKER, Ph. Some thought on Jurisdiction and Nexus, Chapter 11, In: Current Tax Treaty Issues, IBFD, 2020.

2 Vid' bližšie BEŇO, M. Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom, In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, č. 3, ročník 2021.

## 1. VYMÁHANIE DAŇOVÝCH POHLADÁVOK<sup>3</sup>

Dlho zakorenené pravidlo nekooperácie štátov pri vymáhaní pohľadávok (revenue rule) je v súčasnosti zjemnené a postupne prelomené prostredníctvom i) bilaterálnych nástrojov – t. j. zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, ii) nástrojov EÚ – t. j. smernicou Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení<sup>4</sup> a iii) globálnych nástrojov (OECD) – t. j. Dohovorom o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach.

### 1.1 Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia

V čl. 27 bilaterálnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je zvyčajne zakotvená „pomoc pri výbere daní“, ktorá by v bilaterálnych vzťahoch mala zabezpečiť aj vymáhanie pohľadávok v daňovej oblasti. Uvedené platí, či už je bilaterálna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia vytvorená podľa vzoru OECD, alebo OSN. Čl. 27 ods. 1 modelovej zmluvy OECD aj OSN znie nasledovne: „Zmluvné štáty si poskytnú vzájomnú pomoc pri vyberaní daňových pohľadávok.... Príslušné orgány zmluvných štátov môžu upraviť spôsob uplatňovania tohto článku vzájomnou dohodou.“ Čl. 27 ods. 2 definuje, čo si je potrebné predstaviť pod daňovou pohľadávkou: „označuje jej dĺžnú sumu súvisiacu s daňami každého druhu a označenia, ktoré sa ukladajú v mene zmluvných štátov alebo ich nižších správnych útvarov alebo samospráv...“

Zakotvenie článku 27 pojednávajúceho o vymáhaní pohľadávok nie je však v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia veľmi rozšírené. Je to z toho dôvodu, že ide pomerne o nové ustanovenie, ktoré bolo zavedené do OECD modelovej zmluvy v roku 2003 a do OSN zmluvy ešte neskôr.<sup>5</sup> Väčšina zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je však staršieho dáta.<sup>6</sup> Zakotvenie predmetného článku do existujúcich bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je vecou negociácie, dohôd a hlavne záujmu a efektívnej spolupráce a súčinnosti jednotlivých zmluvných štátov.<sup>7</sup>

### 1.2 Smernica Rady 2010/24/EÚ

Mechanizmus vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok<sup>8</sup>, kto-

ré majú členské štáty EÚ voči sebe, sa prvýkrát objavil už v roku 1976<sup>9</sup>. K zásadnejšej zmene, doplneniu a úplnému nahradeniu smernice z roku 1976 došlo smernicou Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení. Avšak aj tieto mechanizmy zavedené smernicou z roku 2008 sa ukázali byť nedostatočné, nereflektujúce dynamický vývoj počas desiatok rokov. Z uvedeného dôvodu, ako aj s cieľom zabezpečenia efektívnej, účinnej a v praxi ľahšie uplatniteľnej vzájomnej pomoci pri vymáhaní a so záujmom o rozšírenie rozsahu uplatňovania vzájomnej pomoci pri vymáhaní na pohľadávky týkajúce daní a poplatkov sa zaviedla smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení. Predmetná

smernica bola transponovaná do nášho zákona č. 466/2009 Z. z. o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 466/2009 Z. z.“). Z vyššie uvedeného tak vyplýva, že v priestore EÚ už v súčasnosti existuje pomerne efektívny systém cezhraničného vymáhania daňových pohľadávok, čo členským štátom v podstate umožňuje vo zvýšenej miere navrhovať normy daňového práva s extrateritoriálnou pôsobnosťou.

### 1.3 Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach

S nečlenskými štátmi Európskej únie<sup>10</sup> je vymáhanie pohľadávok zabezpečené na základe Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach (ďalej len ako „Dohovor“), ktorý je tiež zakotvený v zákone č. 466/2009 Z. z.. Signatárom tohto Dohovoru je aj Slovenská republika, čo vyplýva z Oznámenia zahraničných vecí a európskych záležitostí o uzavretí Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach č. 461/2013 Z. z.. K 17. novembru 2021 tento Dohovor podpísalo 144 jurisdikcií (vrátane Slovenskej republiky).

Mnohé štáty si však uplatnili výhrady podľa čl. 30 ods. 1 písm. b) Dohovoru. Následkom uplatnenia výhrad je neposkytnutie ad-



V priestore EÚ už v súčasnosti existuje pomerne efektívny systém cezhraničného vymáhania daňových pohľadávok, čo členským štátom v podstate umožňuje vo zvýšenej miere navrhovať normy daňového práva s extrateritoriálnou pôsobnosťou.

3 Vid' aj KORONCZIOVÁ, A. Určité daňové aspekty Brexitu bez dohody o vystúpení UK z EÚ. Právni rozpravy 2019 [elektronický dokument]. - : 1. vyd. Hradec Králové : Magnanimitas akademické sdružení, 2019. - S. 152-159.

4 Prvá úprava týkajúca sa poskytovania vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa poplatkov, odvodov, daní bola prijatá už Smernicou Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976, ktorá neskôr v priebehu rokov bola podstatne menená a doplnená a následne úplne nahradená smernicou Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008, ktorú koniec koncov nahradila aktuálne platná a účinná smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010.

5 Hoci Slovenská republika uzavrela po roku 2003 viacero zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, čl. 27 modelovej zmluvy OECD/OSN, v ktorom sa zakotvuje pomoc pri výbere daní, má zakotvený v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia len s 2 štátmi – s Arménskom a Belgickom.

6 Vid' bližšie KORONCZIOVÁ, Andrea; KACALJAK, Matej. GAAR as tax treaty override: Slovak perspective. DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review, 2017, 8.3: 139-155.

7 BAKER, Ph., CZAKERT, E., VAN EIJSDEN, A., AMPARO GRAU RUIZ, M., KANA, L. International Assistance in the Collection of Taxes, In: Bulletin for international taxation apríl/may 2011, IBFD 2011.

8 Európsky súdny dvor sa zaoberal vo svojej rozhodovacej činnosti aj problematikou vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok – napr. prípad C-233/08, Kyrian (14. január 2010).

9 Smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách.

10 Tento právny nástroj môže byť použitý aj medzi členskými štátmi EÚ, keďže umožňuje širšiu vzájomnú spoluprácu pri vymáhaní daní, ako je to v prípade práva EÚ. Vid' BAKER, Ph., CZAKERT, E., VAN EIJSDEN, A., AMPARO GRAU RUIZ, M., KANA, L. International Assistance in the Collection of Taxes, In: Bulletin for international taxation apríl/may 2011, IBFD 2011.

ministratívnej pomoci pri vymáhaní daňovej pohľadávky alebo správnej sankcie, a to ohľadom daní uvedených vo výhradách.<sup>11</sup> Ak si jeden štát vyhradzuje právo neposkytovať (v žiadnej forme) administratívnu pomoc pri vymáhaní určitých daní (ktoré uvádza v spomínaných výhradách), tak ani druhý štát neposkytne tomuto štátu administratívnu pomoc ohľadne predmetných daní. V zmysle Dohovoru ide o vzájomnú administratívnu pomoc, ktorou sa podľa vysvetľujúcej správy OECD rozumie pomoc na princípe reciprocity.

Napríklad, Slovenská republika si uplatnila výhrady, podľa ktorých neposkytne žiadnu formu pomoci ohľadne daní druhej zmluvnej strany, ktoré sú uložené politickými celkami alebo miestnymi orgánmi, ohľadne povinných príspevkov sociálneho zabezpečenia, a navyše, Slovenská republika neposkytne administratívnu pomoc ani pri vymáhaní iných daní, a to: daní z dedičstva a darovania, daní z nehnuteľností, daní z používania alebo vlastníctva hnutelného majetku iného ako motorové vozidlá a iných daní. Výhradu vo vzťahu k pomoci ohľadne vymáhania daňových pohľadávok si však uplatnili napríklad aj USA v celom rozsahu daní podliehajúcich Dohovoru.

## 2. DAŇOVÝ NEXUS

Pri ústupe „revenue rule“ doktríny v dôsledku prijímania vyššie uvedených bilaterálnych, európskych aj globálnych nástrojov sa čoraz

viac dostáva do popredia otázka formulácie nového daňového nexusu v kontexte uplatňovania legislatívnej právomoci štátu (prescriptive jurisdiction). V rámci legislatívnej právomoci (prescriptive jurisdiction) štátu je nexus (prepojenie) na konkrétny štát nevyhnutnou požiadavkou zdaňovania. Tento nexus však nemôže byť hocikjaký, vágny a vzdialený (napr. skutočnosť, že stará mama sa narodila napr. v Dánsku, nezakladá daňové prepojenie vnučky na Dánsko, keďže vnučka sa narodila a aj žije napr. na Slovensku, hoci je možné povedať, že vnučka má rodinné prepojenie na Dánsko). Daňový nexus by mal byť nefalšovaný, adekvátny, odôvodnený, dostatočný a najmä podstatný. Na zakotvenie práva štátu zdaňovať osobu nie je podstatná samotná otázka ich vzájomného prepojenia, ale otázka, či je toto ich vzájomné prepojenie dostatočné, nefalšované, adekvátne. Diskusia o daňovom nexuse vzniká aj v dôsledku ďalších skutočností, a to:

- pretrvávajúca nespokojnosť s existujúcimi pravidlami zdaňovania najmä nadnárodných spoločností,
- vytváranie nových daní (daň z finančných transakcií, digitálna

daň a pod.<sup>12</sup>), ktoré môžu viesť k novým problémom dvojitého zdanenia,

- vznik nových obáv z daňových únikov prostredníctvom zneužívaní, resp. manipulácie s daňovým nexusom,
- zväčšenie rozsahu informácií dosiahnutých ich výmenou medzi štátmi, čo štáty môže viesť k obhájeniu rozšírenia svojej legislatívnej právomoci,
- rozširovanie dohôd o cezhraničnej spolupráci.<sup>13</sup>

## 3. DPH A OSOBNÁ OZNAMOVACIA POVINNOSŤ PLATITEĽA

Zákonom č. 408/2021 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DP“) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „zákon č. 408/2021 Z. z.“) sa novelizoval aj zákon č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“). S účinnosťou od 15. 11. 2021 sa za účelom boja proti daňovým podvodom zaviedla osobitná oznamovacia povinnosť platiteľa dane.

V zmysle novo zavedenej povinnosti je platiteľ dane povinný oznámiť Finančnému riaditeľstvu SR (ďalej len „FR SR“) bankový účet zriadený u poskytovateľa platobných služieb, či už tuzemského alebo zahraničného, ktorý bude používať

na podnikanie, ktoré je predmetom dane z pridanej hodnoty. Zákon priamo uvádza, že platiteľ dane môže uviesť aj bankový účet, ktorého majiteľom je iná osoba, pričom zákon nevyklučuje, že by to mohla byť aj zahraničná osoba.<sup>14</sup> Túto osobu musí platiteľ dane identifikovať finančnej správe, t. j. uviesť jej meno a priezvisko, alebo obchodné meno alebo názov osoby, ktorej účet patrí. Ak tak platiteľ dane urobí a oznámi účet inej osoby, tento účet sa už bude považovať za bankový účet na účely zákona o DPH.

Ak protihodnota za dodanie tovaru alebo služby bude vyplatená na bankový účet inej osoby, ktorý platiteľ dane oznámil na účely svojho podnikania, a tento platiteľ dane si nesplní svoju povinnosť uhradiť daň alebo jej časť v lehote splatnosti, tak táto iná osoba bude spoločne a nerozdielne zodpovedná za daň z dodania tovaru alebo služby uvedenú na faktúre. T. j. predmetná novela zakladá spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť za nezaplatenú daň u majiteľa účtu, ktorým môže byť aj zahraničná osoba. Uvedené znamená, že ak platiteľ dane nezaplatí v lehote daň, povinnosť zaplatiť daň prechádza na inú osobu (majiteľa

“  
Na zakotvenie práva štátu  
zdaňovať osobu nie je pod-  
statná samotná otázka ich  
vzájomného prepojenia, ale  
otázka, či je toto ich vzájom-  
né prepojenie dostatočné,  
nefalšované, adekvátne.

11 Vyhlásenia a výhrady všetkých signatárov je možné nájsť na tomto linku (dostupné dňa 19. 11. 2021) <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=-declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0>.

12 Napr. zavedenie dane z AI a z robotov – pozri bližšie BUJŇÁKOVÁ, M., SÁBO, J. Nové zdroje daňových príjmov a definíčný problém zdaňovania inteligentných systémov. IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021, alebo napr. zdaňovanie online reklamy – pozri bližšie POPOVIČ, A., SÁBO, J. Zdaňovanie online reklamy – koncept a východiská legislatívneho návrhu v komparatívnych pohľadoch, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021, alebo zdaňovanie digitálnych služieb, digitálnych platforiem, kryptoaktív – pozri bližšie HESEKOVÁ, S., SZAKÁCS, A. Služby hromadného financovania založené na požičiavani a ich daňové aspekty, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021. Pozri aj DAUDRIKH, Y. Finančno-právne aspekty regulácie virtuálnych mien z pohľadu legalizácie príjmov z tretej činnosti a financovania terorizmu, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021.

13 BAKER, Ph. Some thought on Jurisdiction and Nexus, Chapter 11, In: Current Tax Treaty Issues, IBFD, 2020.

14 BEŇO, M. Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom, In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, č. 3, ročník 2021.

účtu, ktorého platiteľ oznámil finančnej správe), ktorá, ako uvádzame, môže byť aj zahraničná osoba.

V kontexte ustanovení novely zákona o DPH môže povinnosť zahraničného majiteľa účtu zaplatiť daň znieť ako nevyvrátiteľná domnienka. Uvedené by však nebolo v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou SD EÚ vylučujúcou zodpovednosť bez zavinenia<sup>15</sup>, pretože uvedené by prekračovalo rámec nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Preto sa domnievame, že eurokonformný výklad musí viesť cez analogickú aplikáciu *Axel Kittel testu*<sup>16</sup>, t. j. testovanie vedomosti majiteľa účtu o tom, že sa zúčastňuje na podvode. Podľa bodu 56 rozsudku SD EÚ v spojenej veci *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL proti Belgickému štátu* sa „rovnať platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má z opätovného predaja tovaru prospech, alebo nie.“ Týmto rozsudkom SD EÚ založil zodpovednosť tretej osoby v prípade podvodov s DPH, ak tretia osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na podvode<sup>17</sup>.

Analogicky sa test môže použiť v prípade novo zavedenej povinnosti platiteľa oznamovať bankový účet, hoci aj inej osoby, ktorá je zodpovedná za nezaplatenú daň v prípade, že platiteľ dane nezaplatil daň v lehote splatnosti. Táto iná osoba sa tejto povinnosti môže zbaviť iba v prípade, ak preukáže, že nevedela a ani nemohla vedieť, že je zapojená do podvodu s DPH, resp. že platiteľ daň nezaplatí v lehote jej splatnosti. V praxi existuje obava, že by platiteľ dane mohol uviesť bankový účet hocijakej osoby, ktorá s ním nemusí obchodovať, resp. nemusí byť v žiadnom kontakte (poznal by iba číslo bankového účtu a totožnosť osoby/subjektu). Z uvedeného dôvodu uvedené musí byť vyvrátiteľnou domnienkou, kedy by majiteľ bankového účtu mohol preukázať, že sa s dotyčnou osobou nepozná, prípadne že nevedel a ani nemohol vedieť, že je zapojený do daňového podvodu. V súvislosti s uvedeným vyvstáva otázka aj daňového nexusu v prípade, ak ide o zahraničnú osobu ako majiteľa účtu. V zmysle splnenia *Axel Kittel testu* existuje prepojenie medzi Slovenskou republikou a zahraničnou osobou ako majiteľom bankového účtu, ak táto osoba vedela alebo mohla vedieť o daňových podvodoch slovenského platiteľa dane, ktorý uviedol bankový účet tejto zahraničnej osoby. V prípade existencie daňového nexusu by

Slovenská republika mohla vymáhať daňový nedoplatok od zahraničnej osoby v súčinnosti s príslušnou zahraničnou daňovou správou.<sup>18</sup>

S účinnosťou od 1. 1. 2022 sa zákonom č. 408/2021 Z. z. zavádza do zákona o DPH aj ďalšia skutočnosť, na základe ktorej sa odberateľ (t. j. platiteľ, ktorému má byť dodaný tovar alebo služby) môže stať ručiteľom za daň nezaplatenú dodávateľom.<sup>19</sup> Odberateľ ručí v tejto situácii za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre. K uvedenému dôjde, ak odberateľ zaplatí protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby na bankový účet, ktorý nebol dodávateľom oznámený FR SR, t. j. nebol zverejnený v zozname bankových účtov. V tomto prípade opätovne použijeme test vedomosti odberateľa, t. j. *Axel Kittel test*. Ak odberateľ vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, tak ručí za daň nezaplatenú dodávateľom. Prícom zákon uvádza, že dostatočným znakom vedomosti o skutočnosti,

že daň nebude dodávateľom zaplatená, je fakt, že protihodnotu zaplatil odberateľ na bankový účet dodávateľom neoznámený FR SR. Jedným dychom je potrebné dodať, že v kontexte judikatúry SD EÚ stále ide o vyvrátiteľnú domnienku o vedomosti odberateľa, na vyvrátenie ktorej môže byť použitý všetky relevantné dôkazy. Tento mechanizmus je pod podmienkou pripustenia dôkazu o opaku plne v súlade so smernicou o DPH.<sup>20</sup> Aj v tomto prípade môže vzniknúť situácia, kedy odberateľom bude zahraničná osoba, ktorá protihodnotu za dodané tovary a služby zaplatí na účet dodávateľa neuvedený v zozname bankových účtov vedenom FR SR a v prípade nezaplatenia dane dodávateľom sa

stane táto zahraničná osoba ručiteľom za túto daň. Slovenská daňová správa následne môže tento daňový nedoplatok (ako pohľadávku štátu) vymáhať od tejto zahraničnej osoby, ak bol splnený *Axel Kittel test* a vznikol dostatočne určitý daňový nexus medzi Slovenskou republikou a zahraničnou osobou. V tejto súvislosti je ešte potrebné spomenúť aj skutočnosť, že stanovenie podmienok a postupov na vyvodenie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti prislúcha členským štátom. Členské štáty však pri stanovovaní týchto podmienok a postupov musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a zásada proporcionality.<sup>21</sup> Potreba dodržiavania všeobecných právnych zásad, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, v sú-



S účinnosťou od 1. 1. 2022 sa zákonom č. 408/2021 Z. z. zavádza do zákona o DPH aj ďalšia skutočnosť, na základe ktorej sa odberateľ (t. j. platiteľ, ktorému má byť dodaný tovar alebo služby) môže stať ručiteľom za daň nezaplatenú dodávateľom.

15 Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 47 a 48, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 52.

16 *Axel Kittel test* vychádza z rozsudku SD EÚ v spojených veciach *veci Axel Kittel proti Belgickému štátu* (C-439/04) a *Recolta Recycling proti Belgickému štátu* (C-440/04) (*Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446). Vid' bližšie KAČALJAK, M. 'Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikácii praxi na Slovensku', Bulletin SKDP. 2020/1, ISSN 2644-688X, pp. 30-35.

17 Ďalšie rozsudky, ktoré v sebe zahŕňajú test vedomosti o zapojení do podvodu s DPH, t. j. vedel alebo mal vedieť - Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 45, ako aj zo 16. októbra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35. Vid' bližšie DE LA FERIA, Rita, and FOY, Rebecca. 'Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud', *British Tax Review*, 2016/3, pp. 270-280.

18 Problematike vymáhania pohľadávok v podmienkach Slovenskej republiky sa venujeme v kapitole 4.

19 Bližšie pozri ŠTRKOLEC, M. Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.

20 BEŇO, M. Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom, In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, č. 3, ročník 2021.

21 ALTI OOD, C- 4/20, body 31 a 32



vislosti s uplatňovaním spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti (t. j. spoluručenia) za nezaplatenú daň je zdôraznená SD EÚ aj v závere rozhodnutia vo veci C-384/04 Federation of Technological Industries a.i.

#### 4. PROCESNÉ ASPEKTY CEZHRANIČNÉHO VYMÁHANIA DAŇOVÝCH POHLADÁVOK

Berúc do úvahy doteraz uvedené, ako aj v kontexte článku 10 a nasl. smernice Rady 2010/24/EÚ, Dohovoru, právnej úpravy obsiahnutej v zákone č. 466/2009 Z. z. a novo zavádzanej povinnosti do zákona o DPH narážame na otázku, či je dostatočne zabezpečená možnosť ručiteľa za daň nezaplatenú odberateľom dozvedieť sa o existencii exekučného titulu tvoriaceho podklad pre budúce daňové exekučné konanie, prípadne sa proti vystaveniu takéhoto exekučného titulu brániť.

Na podklade exekučného titulu, ktorým je v zmysle DP i) vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo uložené peňažné plnenie, ii) vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov, iii) jednotný exekučný titul podľa osobitného predpisu<sup>22</sup> a iv) exekučný titul podľa osobitného predpisu<sup>23</sup>, začína správca dane daňové exekučné konanie, a to vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania, pričom dňom vydania takéhoto rozhodnutia je toto rozhodnutie právoplatné a nie sú proti nemu prípustné žiadne opravné prostriedky.<sup>24</sup> Z uvedeného teda vyplýva, že proti rozhodnutiu o začatí daňového exekučného konania nie je možné sa brániť opravnými prostriedkami, a teda na to, aby boli dodržané podmienky smernice Rady 2010/24/EÚ či Dohovoru týkajúce sa skutočnosti, že dožiadaný štát bude vymáhať iba takú pohľadávku, ktorá je vykonateľná a nie je možné ju napadnúť žiadnymi opravnými prostriedkami, sa domnievame, že ručiteľ za daň nezaplatenú dodávateľom si musí

byť vedomý vzniku uloženej povinnosti ešte pred tým, ako dôjde k vydaniu rozhodnutia o začatí exekúcie. Na tomto mieste vyvstáva teda otázka, aby bolo možné naplniť predpoklady pre úspešnú realizáciu vymáhania pohľadávky dožiadaným orgánom, kedy a ako má byť určený ručiteľ za daň nezaplatenú odberateľom. Domnievame sa, že by mohlo ísť o rozhodnutie vydané správcom dane vo vyrubovacom konaní, pričom jednou z náležitostí takéhoto rozhodnutia by mali byť aj identifikačné údaje ručiteľa daňového dlžníka a skutkové a právne okolnosti obsiahnuté v odôvodnení preukazujúce existenciu ručiteľského záväzku, keďže ich zodpovednosť je v nami skúmanom prípade spoločná a nerozdielna. Tým pádom by bola ľahko naplniteľná aj možnosť vedenia a vykonania daňovej exekúcie proti inému, než proti tomu, kto je daňovým dlžníkom, keďže by bolo už vo vyrubovacom konaní jasne preukázané, či i) na neho prešla povinnosť podľa DP alebo osobitného predpisu, ii) na neho prešli záväzky podľa osobitného predpisu<sup>25</sup> alebo od neho možno žadovať plnenie za daňového dlžníka podľa DP.<sup>26</sup>

#### ZÁVER

V nadväznosti na vyššie uvedené máme za to, že pohľadávky štátu vzniknuté z ručenia za daň zahraničnou osobou v dôsledku novo zavedených skutočností do zákona o DPH by mohli byť vymáhateľné aj voči zahraničným osobám. Na vymáhanie pohľadávok daní je však potrebná existencia dostatočne určitého daňového nexusu medzi štátom a zahraničnou osobou. Okrem uvedeného je nevyhnuté splnenie Axel Kittel testu, t. j. testu vedomosti zahraničnej osoby o svojom zapojení do daňového podvodu, ako aj splnenie hmotnoprávných predpokladov vnútroštátneho poriadku potrebných pre možnosť realizácie vymáhania pohľadávky dožiadaným orgánom. ■

#### Použitá literatúra:

1. BAKER, Ph. Some thought on Jurisdiction and Nexus, Chapter 11, In: Current Tax Treaty Issues, IBFD, 2020
2. BAKER, Ph., CZAKERT, E., VAN EIJSDEN, A., AMPARO GRAU RUIZ, M., KANA, L. International Assistance in the Collection of Taxes, In: Bulletin for international taxation april/may 2011, IBFD 2011
3. BEŇO, M. Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom, In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, č. 3, ročník 2021
4. BUJŇÁKOVÁ, M., SÁBO, J. Nové zdroje daňových príjmov a definíčný problém zdaňovania inteligentných systémov. IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021
5. DAUDRIKH, Y. Finančno-právne aspekty regulácie virtuálnych mien z pohľadu legalizácie príjmov z trestnej činnosti a financovania terorizmu, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021
6. DE LA FERIA, Rita, and FOY, Rebecca. 'Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud', British Tax Review, 2016/3, pp. 270-280.
7. HESEKOVÁ, S., SZAKÁCS, A. Služby hromadného financovania založené na požívaní a ich daňové aspekty, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021
8. KAČALJAK, M. The Policies of the European Union from an East Central European Perspective Tax Policy
9. KAČALJAK, M. 'Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku', Bulletin SKDP. 2020/1, ISSN 2644-688X, pp. 30-35
10. KORONCZIOVÁ, A. Určité daňové aspekty Brexitu bez dohody o vystúpení UK z EÚ. Právni rozpravy 2019 [elektronický dokument]. - : 1. vyd. Hradec Králové : Magnanimitas akademické sdružení, 2019. - S. 152-159
11. KORONCZIOVÁ, Andrea; KACALJAK, Matej. GAAR as tax treaty override: Slovak perspective. DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review, 2017, 8.3: 139-155
12. POPOVIČ, A., SÁBO, J. Zdaňovanie online reklamy – koncept a východiská legislatívneho návrhu v komparatívnych pohľadoch, IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb, UPJŠ Košice 2021
13. ŠTRKOLEC, M. Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.
14. Rozsudky SD EÚ: Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Vikingo Fövällalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, Kyrian C-233/08, ALTI OOD C-4/20, Federation of Technological Industries a.i. C-384/04

22 Bližšie pozri zákon č. 466/2009 z. z.

23 Bližšie pozri § 61 ods. 3 zákona č. 199/2004 Z. z. v znení zákona č. 130/2015 Z. z.

24 Vid' § 89 DP.

25 Bližšie pozri napr. § 15 zákona č. 92/1991 Zb. o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby v znení neskorších predpisov.

26 § 88 DP.

# DAŇOVÁ EXEKÚCIA

## Žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy

- I. Iným zásahom podľa § 3 ods. 1 písm. e) Správneho súdneho poriadku (SSP – zákon č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov) nemôže byť procesný postup správcu dane v rámci daňového exekučného konania predpokladaný zákonom, ani priame následky procesného postupu, ktoré zákon predpokladá.
- II. Začatie daňového exekučného konania nesie so sebou realizáciu úkonov v podobe prikázania pohľadávky z účtu u poskytovateľa platobných služieb a zablokovanie peňažných prostriedkov na účte v banke. Ide o špecifické právne nástroje správcu dane upravené v daňovom poriadku, ktoré vyslovene sledujú legitímny zámer, ktorým je vymożenie daňového nedoplatku, iných peňažných plnení uložených rozhodnutím, exekučných nákladov a hotových výdavkov podľa § 149 DP správcom dane.



Uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1Sžk/31/2020 z 27. októbra 2021.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa (daňového subjektu) proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove č. k. 6Sa/27/2019-119 zo dňa 12. mája 2020 v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy (správcu dane) a nepriznal sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania.

- § 2 ods. 1, 2, § 3 ods. 1 písm. a), e), § 252 ods. 1, § 261 a § 461 SSP,
- § 22 ods. 1, § 90 ods. 1, 3, 5 DP.

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj len „krajský súd“) napadnutým uznesením č.k. 6Sa/27/2019-119 zo dňa 12. mája 2020, postupom podľa § 261 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal, aby správny súd vyslovil, že zásah žalovaného na základe rozhodnutia č. 102189708/2019 zo dňa 18. 09. 2019 na vymożenie daňového nedoplatku v daňovom exekučnom konaní č. 11000420764, daňovou exekúciou prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb a príkaz poskytovateľovi platobných služieb, aby po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania zablokoval na účte daňového dlžníka peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku, je nezákonným zásahom do práv žalobcu. Zároveň sa domáhal, aby správny súd uložil žalovanému povinnosť upustiť od príkazu poskytovateľovi platobných služieb Prima banka Slovensko a.s. blokovať na účte spoločnosti žalobcu peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku na základe rozhodnutia žalovaného o začatí daňového exekučného konania č. 102189708/2019 zo dňa 18. 09. 2019. Ďalej sa domáhal, aby správny súd uložil žalovanému povinnosť obnoviť stav, teda povinnosť vydať príkaz spoločnosti Prima banka Slovensko a.s. na od-



Žalobca sa domáhal, aby správny súd vyslovil nezákonnosť zásahu do jeho práv postupom správcu dane pri vymáhaní pohľadávky voči nemu daňovou exekúciou prikázaním pohľadávky z jeho účtu a zablokovaním finančných prostriedkov do výšky daňového nedoplatku. Žalobca žiadal zároveň, aby správny súd uložil správcovi dane povinnosť upustiť od príkazu poskytovateľovi platobných služieb (banke) blokovať na jeho účte peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku a obnoviť stav pred daňovým exekučným konaním.

blokovanie a uvoľnenie blokováných finančných prostriedkov a povinnosť zdržať sa vydania ďalšieho príkazu poskytovateľovi platobných služieb Prima banka Slovensko a.s. blokovať na účte žalobcu peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku na základe rozhodnutia žalovaného o začatí daňového exekučného konania č. 102189708/2019 zo dňa 18. 09. 2019. Žalobca si uplatnil aj nárok na náhradu trov konania.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého uznesenia vymedzil, že žalobca za napadnutý iný zásah považuje začatie daňovej exekúcie na základe rozhodnutia žalovaného č. 102189708/2019 zo dňa 18. 09. 2019, pričom týmto postupom žalovaný vymáha peňažné plnenie vo výške 109 272,- € na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia Kriminálneho úradu finančnej správy č. 100601617/2019 zo dňa 11. 03. 2019 (ďalej len „exekučný titul“). V zmysle § 90 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) je dňom vydania tohto rozhodnutia, predmetné rozhodnutie právoplatné a nie je voči nemu prípustné odvolanie. Uvedené rozhodnutie sa ani nedoručuje daňovému dlžníkovi, keďže jeho účelom je zabezpečiť blokovanie majetku a doručuje sa iba osobám, ktoré užívajú, evidujú, nakladajú alebo spravujú jeho majetok. V zmysle § 91 ods. 1 Daňového poriadku správca dane doručí daňovému dlžníkovi až daňovú exekučnú výzvu a to bezodkladne po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania vyššie uvedeným osobám. Daňová exekučná výzva umožňuje daňovému dlžníkovi, aby v rámci odvolacieho konania uplatnil zásadné pripomienky a dôvody, ktoré môžu celkom alebo sčasti zabrániť daňovej exekúcii, teda v rámci odvolania mohol žalobca uvádzať tie skutočnosti, ktoré namietal v predmetnej žalobe. Voči rozhodnutiu nadriadeného orgánu o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve je prípustné odvolanie v lehote 15 dní odo dňa jej doručenia podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku. Následne voči rozhodnutiu odvolacieho orgánu je prípustná všeobecná správna žaloba, čo vyplýva z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/77/2012, 5Sžf/65/2012 z 28. 02. 2013 a 2Sžf/65/2012 z 22. 05. 2013 a 8Sžf/19/2013 z 23. 10. 2013. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na definíčné znaky iného zásahu uvedené v § 3 ods. 1 písm. e/ SSP, pričom skonštatoval, že postup žalovaného
- nie je iným zásahom. Daňové exekučné konanie predstavuje administratívne konanie završené vydaním rozhodnutia, prípadne opatrenia, ktoré sú spôsobilé byť samostatným predmetom súdneho prieskumu a tým je vylúčené, aby sa jednalo o faktický úkon správcu dane a teda iný zásah. Námiety týkajúce sa exekučného titulu ako podkladu pre výkon exekúcie, považoval krajský súd pre účely prejednávanej veci za irelevantné. V zmysle uvedeného preto dospel k záveru, že žaloba nebola dôvodná.
3. Žalobca ako sťažovateľ podal proti uzneseniu krajského súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd napadnuté uznesenie krajského súdu zrušil v celom rozsahu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo, aby kasačný súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102189708/2019 zo dňa 18. 09. 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Spolu s podanou kasačnou sťažnosťou podal aj návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti.
4. V námietkach poukázal na vymedzenie pojmu „nezákonný zásah orgánu verejnej moci“, za ktorý judikatúra považuje protiprávny útok orgánov verejnej moci proti subjektívnym verejným právam fyzickej alebo právnickej osoby spočívajúci v postupe orgánu verejnej správy, v jeho činnosti (úkon, pokyn), prípadne v nečinnosti. Musí íť o priamy zásah do subjektívnych verejných práv. V nadväznosti na uvedené poukázal na zákonnú definíciu iného zásahu orgánu verejnej správy upravenej v § 3 ods. 1 písm. e/ SSP, z ktorej možno vyvodit' dva typy iných zásahov orgánov verejnej správy a to faktický postup orgánu verejnej správy vykonaný pri plnení úloh



Žalobca v námietkach poukázal na vymedzenie pojmu „nezákonný zásah orgánu verejnej moci“, za ktorý judikatúra považuje protiprávny útok orgánov verejnej moci proti subjektívnym verejným právam fyzickej alebo právnickej osoby...

v oblasti verejnej správy a postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu. Cieľom ochrany podľa § 252 a nasl. SSP je potom ukončenie namietaného zásahu orgánu verejnej správy, voči ktorému sa dotknutá osoba nemôže brániť inými prostriedkami.

5. Sťažovateľ argumentoval, že krajský súd nesprávne posúdil otázku fakticity tvrdeného zásahu. Za zásah sťažovateľ považoval realizáciu úkonov v rámci daňovej exekúcie a primárne teda blokáciu bankových účtov žalobcu a nie začatie daňového exekučného konania, ako to nesprávne vyhodnotil krajský súd. Nesprávne ustálil aj otázku súvislosti daňového exekučného konania a blokácie bankových účtov žalobcu, keď vyslovil, že takýto zásah predstavuje úkon v rámci daňového exekučného konania ako administratívneho konania, výsledkom ktorého sú rozhodnutia alebo opatrenia, ktoré môžu byť samostatne preskúmané na základe samostatných správnych žalôb. Sťažovateľ síce uznáva, že blokácia bankových účtov bola vykonaná v rámci daňového exekučného konania, avšak úkon ako taký je potrebné považovať za samostatný úkon, proti ktorému sa za daných okolností nemožno brániť inak. Z uvedeného vyplýva, že krajský súd sa dôsledne nezaoberal preskúmaním podmienok prípustnosti žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Mal za to, že je potrebné, aby krajský súd ustálil, či samotná blokácia bankových účtov predstavuje osobitný zásah v rámci daňového exekučného konania, ktorého nápravu je možné doceliť iba výlučne prostredníctvom opravných prostriedkov v rámci daňového exekučného konania, alebo zvolí výklad, v zmysle ktorého je žaloba proti inému zásahu prípustná, či dokonca nevyhnutná. V opačnom prípade, ak odmietol žalobu bez odpovede na to, ktorý orgán a akými prostriedkami poskytne súdnu ochranu, hrubo zasiahol do procesných práv sťažovateľa v rozpore s princípom zákazu *denegatio iustitiae*.
6. V ďalšom sťažovateľ namietal zvolený spôsob vykonávania exekúcie, pričom tento označil za svojvoľný a neúčelný, keď žalovaný zabezpečil pohľadávku blokáciou bankových účtov za situácie, kedy si pohľadávku mohol zabezpečiť aj inak, napríklad **záložným právom**, predajom hnutelných vecí, prípadne prikázaním pohľadávky iných peňažných pohľadávok. Žalovaný neprihliadol na zásahu primeranosti, keďže uvedený spôsob je s ohľadom na podnikateľskú činnosť vykonávanú sťažovateľom najinvazívnejší spomedzi zákonom aprobovaných. Sťažovateľ pritom nedal svojim predošlým správaním žiaden dôvod na takýto krok a to s ohľadom na jeho doterajšiu platobnú disciplínu, keď sa nikdy nevyhýbal plateniu daňových povinností, svoje povinnosti si vždy plnil dobrovoľne a včas, vytvára si viazané finančné rezervy na úhradu splatných daní **a nie je problémovým subjektom**. Na základe uvedených skutočností potom nie sú podľa tvrdení sťažovateľa naplnené dôvodné obavy, že by daňový záväzok neuhradil alebo, že by bol neskôr nevyhmáhatelný.
7. Návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti odôvodnil hrozbou **závažnej ujmy, značnej hospodárskej a finančnej škody s nenapraviteľnými následkami v prípade výkonu** rozhodnutia. Napadnuté rozhodnutia sú exekučnými titulmi na majetok sťažovateľa, pričom exekúciou by sa dostal do objektívnej neschopnosti plniť svoje záväzky a to nielen vo vzťahu k žalovanému, ale aj vo vzťahu ku svojim zamestnancom, sociálnym a zdravotným inštitúciám a obchodným partnerom.
8. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti s námietkami tam uvedenými nestotožnil a navrhol ju zamietnuť ako nedôvodnú. K námietke mylného stanovenia začatia daňového exekučného konania ako iného zásahu uviedol, že sťažovateľ sa podanou žalobou domáhal určenia nezákonnosti zásahu žalovaného do práv, vrátane zablokovania peňažných prostriedkov sťažovateľa do výšky daňového nedoplatku. Z uvedenej formulácie nemožno tvrdiť, že sa krajský súd domnieval, že žalobca považoval tvrdený iný zásah orgánu verejnej správy, začatie daňovej exekúcie, na základe rozhodnutia. Ďalej poukázal na právnu úpravu obsiahnutú v štvrtej hlave Daňového poriadku, v zmysle ktorej je postup orgánu verejnej správy v rámci daňového exekučného konania administratívnym konaním a preto ho nemožno považovať za iný zásah. Namietané zablokovanie peňažných prostriedkov sa neuskutočňuje na základe faktického úkonu alebo výslovne na základe zákonom stanoveného procesne formalizovaného postupu. V súvislosti so zvoleným spôsobom vykonávania daňovej exekúcie odkázal na svoje skoršie vyjadrenie, v ktorom podrobne ozrejmil, akým spôsobom bol povinný konať.



9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnuté uznesenie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), a podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.
10. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu ustálil skutkový stav nasledovne. Dňa 11. 03. 2019 vydal Kriminálny úrad finančnej správy rozhodnutie o *uložení predbežného opatrenia* č. 100601617/2019, ktorým sťažovateľovi uložil povinnosť zložiť peňažnú sumu 109 272,- € s odôvodnením, že existuje *dôvodná obava*, že nesplatená daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo nebude vymožitelná. O odvolaní voči uvedenému rozhodnutiu rozhodlo dňa 08. 08. 2019 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101902274/2019 tak, že ho potvrdilo. Podľa vyznačenej doložky nadobudlo rozhodnutie o odvolaní právoplatnosť dňa 12. 08. 2019. Následne vydal žalovaný ako správca dane dňa 18. 09. 2019 *rozhodnutie* č. 102189708/2019, ktorým bolo daňové exekučné konanie vo veci vymáhania iného peňažného plnenia vyplývajúceho z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia č. 100601617/2019 zo dňa 11. 03. 2019 na zloženie peňažnej sumy 109 272,- € ako exekučného titulu, podľa § 90 ods. 1 Daňového poriadku začaté. Uvedeným rozhodnutím zároveň prikázal tam vymedzeným poskytovateľom platobných služieb zablokovať na účte sťažovateľa ako daňového dlžníka peňažné prostriedky do výšky iného peňažného plnenia vyplývajúceho z *exekučného titulu a zakázal* im akokoľvek nakladať s majetkom sťažovateľa podliehajúcim daňovej exekúcii. Dňa 27. 09. 2019 vydal žalovaný daňovú exekučnú výzvu pod č. 102251340/2019, ktorou vyzval sťažovateľa, aby v lehote 8 dní odo dňa jej doručenia zaplatil peňažné plnenie vo výške 109 272,- €, pričom ho zároveň poučil, že ak tak v stanovenej lehote neurobí, vydá daňový exekučný príkaz na vykonanie daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb. Voči exekučnej výzve podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky tak, že daňovú exekučnú výzvu potvrdilo. Podľa vyznačenej doložky nadobudlo rozhodnutie o odvolaní právoplatnosť dňa 17. 12. 2019.

*Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom*

*chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.*

*Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.*

*Podľa § 3 ods. 1 písm. a/ SSP, na účely tohto zákona sa rozumie administratívnym konaním postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov.*

*Podľa § 3 ods. 1 písm. e/ SSP, na účely tohto zákona sa rozumie iným zásahom orgánu verejnej správy 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.*

*Podľa § 252 ods. 1 SSP, žalobca sa môže žalobou domáhať ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy, ak takýto zásah alebo jeho následky trvajú alebo ak hrozí jeho opakovanie.*

*Podľa § 261 SSP, ak správny súd po preskúmaní zistí, že žaloba nie je dôvodná, uznesením ju zamietne.*

*Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.*

*Podľa § 22 ods. 1 Daňového poriadku, daňovým exekučným konaním je konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky podľa § 149.*

*Podľa § 90 ods. 1 Daňového poriadku, daňové exekučné konanie začína správca dane na podklade exekučného titulu vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania. Dňom vydania rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania správcom dane je toto rozhodnutie právoplatné a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky.*

*Podľa § 90 ods. 3 Daňového poriadku, rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania sa nedoručuje daňovému dlžníkovi ani jeho ručiteľovi.*



Kasačný súd konštatuje, že sa v plnej miere stotožňuje s odôvodnením kasačnou sťažnosťou napadnutého uznesenia krajského súdu, v ktorom správne konštatoval, že postup správcu dane nemožno považovať za iný zásah, ale za konanie v rámci administratívneho konania.

*Podľa § 90 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania sa doručuje osobám uvedeným v odseku 2 písm. f/ do vlastných rúk. Dňom doručenia rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania sa zakazuje osobám uvedeným v odseku 2 písm. f/ akokoľvek nakladať s majetkom daňového dlžníka, a to ani v prospech daňového dlžníka alebo na jeho príkaz, ani zaťažiť majetok daňového dlžníka. Týmto nie je dotknuté právo správcu dane zriadiť zákonné záložné právo podľa § 81.*

11. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj predložený administratívny spis žalovaného, konštatuje, že sa v plnej miere stotožňuje s odôvodnením kasačnou sťažnosťou napadnutého uznesenia krajského súdu a na jeho výklad v plnom rozsahu odkazuje, predovšetkým na bod 20, v ktorom správne konštatoval, že postup správcu dane nemožno považovať za iný zásah, ale za konanie v rámci administratívneho konania.
12. Správny súdny poriadok vymedzuje definičné znaky iného zásahu orgánu verejnej správy v § 3 ods. 1 písm. e/. Na účely prejednávanej veci je relevantná úprava pred bodkočiarkou, v zmysle ktorej sa pod iným zásahom rozumie 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.
13. Obsahom faktického iného zásahu orgánu verejnej správy je faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy. Na rozdiel od rozhodnutia alebo opatrenia má iný zásah orgánu verejnej správy faktickú povahu, čiže neprebehlo pri ňom žiadne formalizované administratívne konanie a je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy.

14. Na druhej strane, správny súdny poriadok jednoznačne vymedzuje, čo možno rozumieť pod pojmom administratívne konanie. V zmysle § 3 ods. 1 písm. a/ SSP je ním procesný postup orgánu verejnej správy pri výkone jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych a normatívnych správnych aktov. Administratívne konanie ako také však nemôže byť samostatným predmetom prieskumu, pokiaľ nedošlo do štádia vydania meritórneho rozhodnutia alebo opatrenia. Až v prípade preskúmania zákonnosti týchto individuálnych správnych aktov môže správny súd pristúpiť aj k posúdeniu zákonnosti postupu orgánu verejnej správy, ktorý ich vydaniu predchádzal.

15. Sťažovateľ namietal, že iným zásahom sú faktické úkony žalovaného vykonané v rámci daňového exekučného konania, konkrétne realizácia úkonov v podobe prikázania pohľadávky z účtu u poskytovateľa platobných služieb a zablokovanie peňažných prostriedkov na účte v banke, nie jeho samotné začatie. S takýmto tvrdením sa však nemožno stotožniť. Kasačný súd nevyklučuje, že v priebehu daňového exekučného konania môže dôjsť zo strany správcu dane k nezákonnému zásahu, kedy prekročí rozsah svojich oprávnení a faktickým úkonom zasiahne do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, no takýmto zásahom nemôže byť procesný postup správcu dane v rámci administratívneho konania predpokladaný zákonom, ani priame následky procesného postupu, ktoré zákon predpokladá. Inými slovami, začatie daňového exekučného konania nesie so sebou tieto úkony (realizácia úkonov v podobe prikázania pohľadávky z účtu u poskytovateľa platobných služieb a zablokovanie peňažných prostriedkov na účte v banke) a nemožno ich odčleniť na účely domáhania sa ich súdneho prieskumu. Jedná sa o špecifický nástroj správcu dane, ktorý takýto zámer vyslo-



Na rozdiel od rozhodnutia alebo opatrenia má iný zásah orgánu verejnej správy faktickú povahu, čiže neprebehlo pri ňom žiadne formalizované administratívne konanie a je výsledkom okamžitého uplatnenia oprávnenia orgánu verejnej správy.



ne sleduje. Nemožno však opomenúť skutočnosť, že pred zablokovaním peňažných prostriedkov prebehnú určité formalizované úkony v rámci začatého administratívneho konania, ktoré majú za následok práve procesný postup javiaci sa sťažovateľovi ako iný zásah. To, že sťažovateľ o uvedenom formalizovanom postupe nemá (účelovo) vedomosť, na veci nič nemení. Námietky týkajúce sa nesprávne určenej fakticity tvrdeného zásahu, teda, či iným zásahom malo byť začatie daňového exekučného konania alebo až namiatané úkony vykonaná v jeho rámci, s ohľadom na uvedené potom nemajú podstatnú relevanciu.

16. K námietke odňatia možnosti konať pred súdom z dôvodu neposkytnutia odpovede na otázku, ktorý iný orgán a akými prostriedkami poskytne žalobcovi súdnu ochranu, keď krajský súd odmietol žalobu ako neprípustnú, kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že žaloba nebola odmietnutá ako neprípustná (čo žalobca mylne a opakovane uvádza v odôvodnení kasačnej sťažnosti), ale bola zamietnutá ako nedôvodná. Spor, či namiataná činnosť orgánu verejnej správy je alebo nie je iným zásahom, nie je posúdením procesných podmienok, ale je otázkou dôvodnosti samotnej žaloby (*Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, 1252 s.*). Správny súd nie je povinný a ani oprávnený poučovať žalobcu, ktorý ďalší nástroj ochrany jeho subjektívnych práv

Žaloba nebola odmietnutá ako neprípustná, ale ako nedôvodná. Spor, či namiataná činnosť orgánu verejnej správy je alebo nie je iným zásahom, nie je posúdením procesných podmienok, ale je otázkou dôvodnosti samotnej žaloby.

má zvoliť, pokiaľ ten, ktorý si zvolil sám, nebol účinným prostriedkom nápravy.

17. Čo sa týka návrhu na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti, kasačný súd poukazuje na oznámenie zo dňa 16. 10. 2020, ktorým dal sťažovateľovi na vedomie naplnenie hypotézy uvedenej v § 446 ods. 2 písm. a/ SSP, v zmysle ktorej nastal zo zákona odkladný účinok kasačnej sťažnosti a kasačný súd teda nevydáva samostatné rozhodnutie.
18. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd postupom podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ako neúspešnému účastníkovi kasačného konania nárok na ich náhradu nepriznal.



V správnom súdnictve je predovšetkým na žalobcov, aký právny nástroj ochrany subjektívnych práv si zvolí v konaní pred správnym súdom. Štandardným a účastníkmi konania najčastejšie používaným spôsobom uplatňovania práv v správnom súdnom konaní sú žaloby proti rozhodnutiam a opatreniam orgánov verejnej správy (všeobecná správna žaloba podľa § 177 a nasl. SSP). Správny súdny poriadok umožňuje aj iné procesné prostriedky ochrany subjektívnych práv reflektujúce na skutkový a právny stav v činnosti, respektíve aj nečinnosti orgánov verejnej správy, pričom úspešnosť žaloby je vo všetkých prípadoch podmienená existenciou právne významných skutočností vzťahujúcich sa na konkrétny žalobcom zvolený procesný „právny nástroj“.

Pokiaľ ide o konanie o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, už samotná jeho definícia uvedená v ustanovení § 3 ods. 1 písm. e) SSP v právnom prepojení s podmienkami konania tohto typu (§ 252 – 263 SSP) navodzuje požiadavku na žalobcu preukázať v konaní pred správnym súdom existenciu takého faktického postupu vykonaného správnym orgánom pri plnení jeho úloh v oblasti verejnej správy, ktorým došlo alebo môže dôjsť k zákonom nedovolenému zásahu do jeho subjektívnych práv, právom chránených záujmov alebo povinností.

Nemožno teda pred správnym súdom úspešne namietať v konaní proti inému zásahu orgánu verejnej správy ani také postupy správcu dane, ktoré zákonodarca priamo ukotvil do da-

ňového poriadku ako právne nástroje smerujúce k vymoženiu pohľadávok voči daňovému subjektu, tak ako to vyplýva z obsahu ustanovení § 22 ods. 1 a § 90 ods. 1, 3, 5 Daňového poriadku. Výnimkou vo vzťahu k danému konštatovaniu by za istých okolností mohol byť iba taký stav v postupe správcu dane, keď síce na jednej strane používa procesné oprávnenia dané pre daňové exekučné konanie zákonom, avšak nesprávnym právnym výkladom dotknutých zákonných ustanovení daňového poriadku alebo z iných dôvodov realizuje faktické postupy voči daňovému subjektu obsahovo znamenajúce deformáciu platného právneho stavu. V hore uvedenej právne veci však Najvyšší správny súd SR správne nedospel k nariadeným pochybeniam správcu dane.

JUDr. Pavol Nad'



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

## MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

V septembri 2021 sa vybraní členovia komisie zúčastnili na zasadnutí Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH, na ktorom spoločne diskutovali so zástupcami Ministerstva financií SR a Finančnej správy SR. Na základe vopred vypracovaných analýz sa diskutovali dve aktuálne témy, problematika reťazových transakcií súvisiacich s dovozom tovaru a zahrnutie poplatkov za colné zastupovanie do základu dane pri dovoze tovaru ako súvisiacich nákladov podľa § 24 ods. 2 písm. b) zákona o DPH. Výstupy a závery budú formulované formou zápisu, ktorý po vzájomnom odsúhlasení všetkých strán zverejníme.

Členovia komisie v októbri 2021 online diskutovali metodické podnety a otázky týkajúce sa oslobodenia intra-komunitárneho dodania uskutočneného pred DPH registráciou, odpočítania DPH podaním dodatočného daňového priznania v súvislosti s daňovou kontrolou a jej zistením, otáznej definície nehnuteľností pre účely § 38 zákona o DPH uvedenej v metodickom po-

kyne FRSR a praktickej aplikácie nového inštitútu split payment účinného od 1. januára 2022.

Členovia komisie sa aktívne podieľali na vytvorení odborného programu tradičného diskusného podujatia, Metodických dní, ktoré sa prvý krát uskutočnili v netradičnom online formáte. Za účasti zástupcov MF SR a FR SR boli prezentované a diskutované témy: vyvolané investície, krypto-aktíva, zmluvné pokuty, lehoty na zánik práva vyrubiť daň a najnovšie formy podpory predaja.

V rámci nových legislatívnych procesov sa členovia venovali najmä pripomienkovaniu predbežného znenia pripravovaného zákona o faktúre a zasielaní údajov z faktúry do systému e-faktúra.

Posledné zasadnutie komisie v tomto roku je plánované v decembri formou online účasti. V budúcom roku 2022 je plánovaných 9 zasadnutí.

**Vedúci: Ing. Milan Vargan** ▶

*Dávno sme sa nevideli,  
aby ste na nás nezabudli...*





## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Iniciatívnu metodicko-legislatívnej komisie pre DPPO v rámci SKDP je aj Spoločné fórum MF SR, FR SR, ÚVHS a SKDP k medzinárodnému zdaňovaniu. Členovia komisie boli na poslednom zasadnutí informovaní o aktuálnych témach a záveroch zo septembrového zasadnutia tejto komunikačnej platformy. V rámci posledných zasadnutí členovia viedli diskusiu o tom, ako by mohli prispieť k zlepšeniu činnosti komisie. Zhodli sa na tom, že v rámci odborných diskusií je potrebné ponúknuť k riešenej problematike aj pohľad daňových poradcov a zároveň dodali, že je potrebné snažiť sa v diskusiách vyhýbať sa otvoreným otázkam. Ďalej sa členo-

via komisie venovali aj aktuálne prebiehajúcim legislatívnym procesom v medzirezortnom pripomienkovom konaní. Členov komisie MLK pre DPPO zaujal nelegislatívny všeobecný materiál Návrh akčného plánu pre rozvoj rodinných podnikov na Slovensku. Zhodli sa na tom, že v aktuálnej fáze legislatívneho procesu nebudú predkladať žiadne pripomienky, avšak do budúca budú sledovať legislatívny vývoj a v rámci navrhovanej legislatívnej úpravy vznesú pripomienky a to najmä v súvislosti s potrebou súbežného zohľadnenia legislatívnych úprav aj v daňovej oblasti.

**Vedúca: Ing. Mária Janušková**

## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO na posledných zasadnutiach diskutovali o problematike vyplatenia poistného plnenia fyzickej osobe, ktoré sa vzťahovalo na poistnú udalosť – dopravnú nehodu. Fyzická osoba utrpela dopravnou nehodou zranenia s vážnymi následkami. Poistné plnenie jej bolo vyplatené na základe rozhodnutia súdu, avšak okrem poistného plnenia jej boli priznané aj úroky z omeškania. Členovia komisie sa zaoberali posudzovaním týchto príjmov z daňového hľadiska. Problematika viedla k diskusií o tom, že v praxi môžu nastať aj situácie, kedy názor daňového poradcu je reštriktívnejší, ako výklad finančnej správy. Ďalej boli diskutované praktické problémy v súvislosti so spätnou opravou výkazov podávaných v súvislosti so žiadosťami

na podporu a udržanie pracovných miest v rámci projektov Prvá pomoc a Prvá pomoc+. Komisia sa zaoberala aj praktickými otázkami súvisiacimi s home officom a diskutovali sa aj otázky týkajúce sa posúdenia príjmu českého daňového rezidenta z predaja obchodného podielu v slovenskej s. r. o., ktorej podstatnú časť aktív tvoria nehnuteľnosti umiestnené na území SR. Nosnou témou októbrového zasadnutia MLK pre DPFO bol podnet týkajúci sa oddĺženia pohľadávok, kedy fyzickej osobe - podnikateľovi po oddĺžení správca dane zaslal výzvu, v ktorej vyzval daňový subjekt na zaplatenie daňových nedoplatkov a príslušenstva.

**Vedúca: PhDr. Lubica Dumitrescu**

## MLK PRE SPRÁVU DANÍ

V septembri 2021 bol prezídiom vymenovaný nový vedúci komisie, Jozef Vasilík. Začiatkom novembra sa pod jeho vedením uskutočnilo mimoriadne zasadnutie komisie so zámerom formulovania otázok daňových poradcov k pripravovanému projektu Finančnej správy obojsmernej elektronickej komunikácie v daňovej oblasti, ktorá má byť spustená 1. januára 2022. Zástupcovia Finančnej správy informovali o ciele, ktorým je zavrieť celý proces obojsmernej elektronickej komunikácie voči verejnosti a daňovým subjektom, a to nielen zo strany daňových subjektov smerom k Finančnej správe, ale

aj zo strany Finančnej správy k daňovými subjektom, čo znamená, že sa budú nielen prijímať elektronické podania do prostredia Finančnej správy, ale zároveň aj Finančná správa bude celú komunikáciu voči verejnosti uskutočňovať elektronicky cez ÚPVS a cez samozriadené schránky. Medzi benefitmi a prínosmi zavedenia elektronickej komunikácie bude tzv. Elektronický spis daňového subjektu.

V budúcom roku 2022 sú plánované tri zasadnutia.

**Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík**

## MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na poslednom zasadnutí MLK pre účtovníctvo členovia komisie spoločne vyhodnotili úspešné medzirezortné pripomienkové konanie k novele zákona o účtovníctve. Členovia MLK pre účtovníctvo vzniesli v rámci medzirezortného pripomienkového konania päť pripomienok, pričom až štyri pripomienky boli akceptované zo strany Ministerstva financií SR a boli zapracované do návrhu novely zákona o účtovníctve. Členovia komisie ďalej

diskutovali o prebiehajúcich legislatívnych procesoch v oblasti účtovníctva a to o postupoch účtovania pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené za účelom podnikania a o opatrení, ktorým sa ustanovuje vzor oznámenia o dátume schválenia účtovnej závierky.

**Vedúci: Mag. Bratnislav Kováč**

## Daňovo - odvodová reforma – stanovisko SKDP:

Slovenská komora daňových poradcov si s veľkým záujmom vypočula základné tézy tzv. Daňovo-odvodovej reformy, ktoré nám v uplynulých dňoch predstavilo Ministerstvo financií SR. **Daňoví poradcovia vítajú avizované zjednodušenie daňového systému**, ktoré sa má u fyzických osôb prejavovať vo forme výberu dane a odvodov jednou dávkou. Pri právnických osobách isté **zjednodušenie systému vidíme v zavedení tzv. skupinového zdaňovania**. Skupinám spoločností to prinesie časové a finančné úspory, keďže im odpadnú povinnosti zaoberať sa transferovým oceňovaním pri transakciách medzi slovenskými členmi skupiny.

Daňoví poradcovia tiež pozitívne vnímajú avizované **zníženie efektívneho daňového zaťaženia**, ktoré sa má dosiahnuť kombináciou dvoch faktorov. Prvým je **zníženie štatutárnej sadzby dane**, napríklad pri právnických osobách z 21% na 19%. Druhým faktorom zníženia daňového zaťaženia má byť **možnosť rýchlejšieho uplatnenia výdavkov**, a to napríklad formou flexibilných odpisov až do výšky 50% základu dane. Do tejto kategórie bude tiež spadať

možnosť započítavania ziskov a strát v rámci skupiny vďaka už spomínanému skupinovému zdaňovaniu spoločností.

Slovenská komora daňových poradcov zároveň verí, že okrem predstavených základných téz bude ambíciou tzv. Daňovo-odvodovej reformy aj **zadefinovanie jasnej koncepcie zákona o dani z príjmov**. Súčasný zákon bol totiž koncipovaný na tzv. rovnej dani. Zásahom v podobe znovuzavedenia zdaňovania dividend koncom roka 2016 sa táto koncepcia narušila, čo v praxi spôsobuje viaceré interpretačné problémy. Okrem toho v zákone existuje viacero pravidiel, ktoré sú v rozpore s Ústavou SR, právom Európskej únie alebo komplikujú praktický život podnikateľom. Veríme, že avizovaná daňová reforma odstráni aj tieto nezrovnalosti.

Slovenská komora daňových **poradcov ponúka Ministerstvu financií SR kapacity svojich odborných metodicko-**



hlavné správy TA3 28. 11. 2021

**-legislatívnych komisií.** Veríme, že vzájomná diskusia pomôže v navrhovanom paragrafovom znení odstrániť prípadné nejasnosti a výsledkom bude právna úprava jasnejšia a zrozumiteľnejšia pre všetkých podnikateľov.

## Pracovné stretnutie MF SR – FR SR – ÚVHS SR a SKDP



V dňoch 9. a 10. septembra prebehlo pracovné stretnutie zástupcov MF SR, FR SR, ÚVHS SR a SKDP, ktorého cieľom bolo predstaviť si a pokúsiť sa zjednotiť stanoviská a aplikáciu v daňových oblastiach:

- daňovo transparentné entity vs. konečný príjemca, vrátane kontextu „svěreneckých fondov“
- transfer pricing – modelové príklady na stratové zákazky
- transfer pricing – modelové príklady na finančné transakcie + negatívne úroky + vnútrogrupinové úvery

Veríme, že stretnutie prispeje k zjednoteniu praktického uplatňovania uvedených inštitútov, príp. k jednoznačnejšej právnej úprave.

## Ministerské komisie na riešenie interpretačných nezrovnalostí

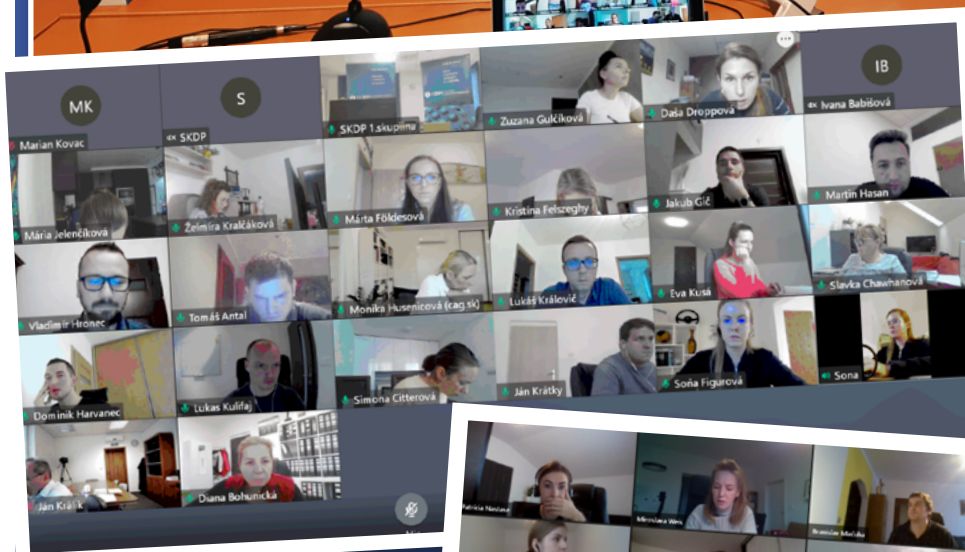
Odborná spolupráca medzi MF SR a SKDP znovu pokračuje formou zasadania odborných komisií. V septembri znovu zasadla DPH komisia, ktorá riešila interpretačné otázky týkajúce sa problematiky reťazových transakcií pri dovoze tovaru a vymedzenia základu dane pri dovoze tovaru v kontexte zahrňania poplatkov za zastupovanie v colnom konaní ako súvisiacich nákladov, a v najbližšej dobe zasadne komisia pre daň z príjmov. Na zasadnutia komisií budú nominovaní členovia SKDP, ktorí sa prerozkovávanej problematike v praxi venujú, čím by sme chceli prispieť k plodnej odbornej diskusii a kvalitným zmenám v daňovej legislatíve.

Ďakujeme pekne touto cestou MF SR, že nám poskytla takúto možnosť, ktorú veľmi radi využijeme.



## Konzultačná rada Prezidenta Finančnej správy SR

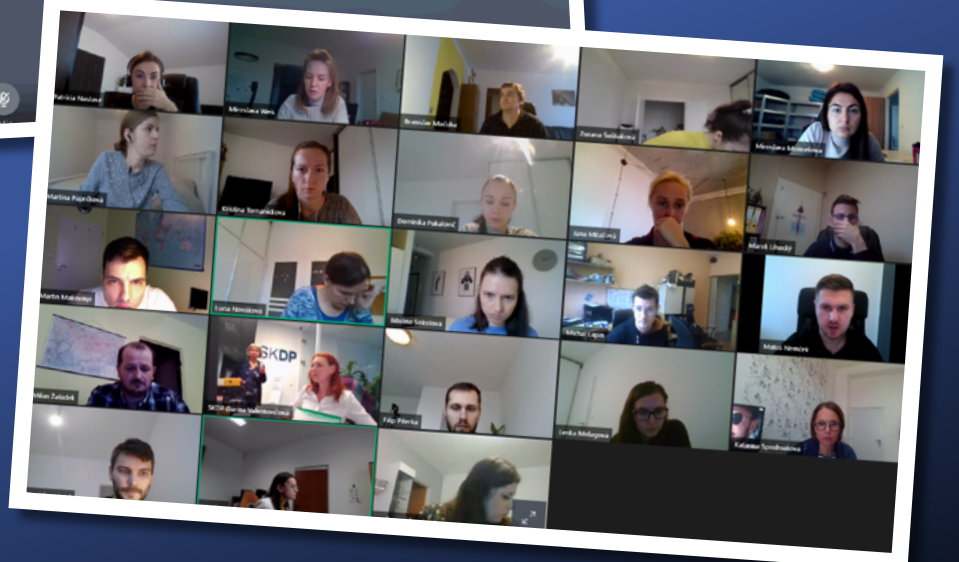
26. novembra 2021 sa uskutočnilo zasadanie konzultačnej rady prezidenta Finančnej správy SR – Jiřího Žezulku. Za SKDP bola prítomná JUDr. Ing. Miriam Galandová a Ing. Mária Sameková. Hlavnou témou boli zmeny pri Indexe daňovej spoľahlivosti od roku 2022. Na rokovaní boli predstavené najdôležitejšie novinky v indexe a zároveň bolo diskutované o pripomienkach a návrhoch.



## Skúšky daňových poradcov

Tohtoročného druhého skúšobného termínu sa zúčastnilo 44 daňových poradcov.

Skúšky úspešne zvládlo 20 poradcov. Srdčne gratulujeme a prajeme úspešný výkon daňového poradenstva.





# Metodické dni prvýkrát on-line

## Metodické dni SKDP 2021



Každoročné mimoriadne úspešné podujatie – Metodické dni SKDP sa tento rok prvýkrát konalo v on-line forme. Aj napriek tomu sme zaznamenali rekordnú účasť. Skvelí lektori a milí hostia sa postarali o mimoriadne zaujímavý a pútavý program, ktorí zaujal viac ako 200 účastníkov.

**VEĽMI PEKNE ĎAKUJEME VŠETkým LEKTOROM, KTORÍ NA VYSOKEJ ODBORNEJ ÚROVNI PRIPRAVILI ZAUJÍMAVÉ TÉMY:**



### VYVOLANÉ INVESTÍCIE A DPH

Prednášajúci: **Peter Schmidt**

### ZMLUVNÉ POKUTY Z POHĽADU DPH

Prednášajúci: **Ján Skorka, Petra Lacková**

### KRYPTO-AKTÍVA A DPH

Prednášajúci: **Vladimíra Mačuhová, Peter Varga**

### DPH REŽIM VYBRANÝCH FORIEM PODPORY PREDAJA, SO ZAMERANÍM NA „BEZODPLATNÉ“ DODANIA SLUŽIEB/TOVAROV

Prednášajúci: **Juraj Ontko, Stanislava Kocková**

### ZÁNIK PRÁVA VYRUBIŤ DAŇ

Prednášajúci: **Miloslav Jošt, Peter Schmidt**

### SKUPINOVÝ PENZIJNÝ PLÁN

Prednášajúci: **Radovan Ihnát**

### HOME OFFICE - DAŇOVÝ POHĽAD

Prednášajúci: **Jana Mrvová**

### OSLOBODENIE PRÍJMOV PRI PREDAJI AKCIÍ A OBCHODNÝCH PODIELOV

Prednášajúci: **Richard Panek, Peter Feiler**

### CFC PRAVIDLÁ PRE FYZICKÉ OSOBY OD ROKU 2022

Prednášajúci: **Peter Pašek**

### § 13A - PATENTBOX (UPGRADE SOFTWAREU A INÉ PROBLÉMY)

Prednášajúci: **Vladimíra Mačuhová, Peter Varga**



Všetkým sa veľmi ospravedľujeme za chýbajúcu večernú spoločenskú časť, veríme, že budúci rok v dňoch 6. a 7. júna sa nám podarí zrealizovať metodické dni s osobnou účasťou.



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