

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Peter Pašek

**Crowdfunding a vybrané problémy  
preceňovania investícií**

doc. JUDr. Ing.  
Matej Kačaljak, PhD.

**In dubio mitius a limity jeho aplikácie  
v daňovom práve na Slovensku**

JUDr. Ivana Kochanová

**Oprava základu dane v kontexte judikatúry  
Súdneho dvora Európskej únie**

Mgr. Zuzana  
Moravčíková Kolenová

**Príspevky na udržanie  
zamestnanosti a ich kontrola**

SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV



**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. Mojmir Beňo**

– zodpovedný za oblasť DPH

**JUDr. Petra Príbeľská PhD.**

– zodpovedná 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: 90 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 48

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

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

15. 11. 2020

Dátum vydania: 15. 12. 2020

**Príhovor****Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo**

MF SR

**Vážení čitatelia,**

dostáva sa vám do rúk v poradí tretie číslo Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov. Prvé dve vydania sa stretli s mimoriadne pozitívnymi ohlasmi, a to nielen z radov členov komory, ale aj zamestnancov z Ministerstva financií SR, finančnej správy, či iných organizácií. Boli v nich publikované príspevky autorov zo širokého spektra oblastí daňového a správneho práva, ako aj významné rozhodnutia Najvyššieho súdu SR. Uvedené skutočnosti len nasvedčujú tomu, že bulletin plní želaný efekt, ktorým je vytvorenie širokej platformy umožňujúcej autorom poskytnúť svoj pohľad na aktuálne problémy, či už ide o jednotlivé dane, daňový proces, oblasť správneho súdnictva alebo iné odborné témy. Nie je žiadnym tajomstvom, že jedným z cieľov tohto projektu je tiež iniciovať výmenu názorov odbornej verejnosti na publikované príspevky a preto budeme radi, keď budeme z vašej strany získavať postrehy, ktoré by túto diskusiu podnietili.

V aktuálnom čísle nájdete príspevok Ing. Petra Paška, daňového poradcu, ktorý v súvislosti s modernými formami financovania podnikateľských zámerov vysvetľuje, v závislosti od zmluvných dojednaní medzi investormi a financovanou spoločnosťou, možný vplyv na hodnotu investícií týchto investorov v prípade, ak v ďalších investičných kolách dochádza k tzv. down roundu, a to aj z účtovného aspektu.

V druhom príspevku Doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD., advokát a vysokoškolský pedagóg pôsobiaci na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave, približuje výkladovú zásadu In dubio pro mitius (v pochybnosti miernejšie) a zaoberá sa možnosťami jej aplikácie pri výklade daňového práva. Taktiež vo svojom príspevku analyzuje jej uplatňovanie Najvyšším súdom SR.

Článok venovaný DPH, tentoraz z pera JUDr. Ivany Kochanovej z Ministerstva financií SR, reaguje na mimoriadne aktuálnu tému v oblasti DPH, konkrétne právo na opravu základu dane pri vzniku tzv. nevyhľaditeľnej pohľadávky. Autorka poukazuje na právny základ tohto inštitútu v smernici o DPH, predovšetkým v kontexte početnej judikatúry Súdneho dvora. Záverom približuje novú právnu úpravu v zákone o DPH, ktorá nadobúda účinnosť od 1. januára 2021.

Časť venovanú odborným článkom tentoraz zakončuje aktuálna téma k príspevkom na udržanie zamestnanosti, určených na prekonanie nepriaznivých dôsledkov súčasnej pandemickej situácie. Advokátka Mgr. Zuzana Kolenová Moravčíková v ňom predovšetkým analyzuje možné právne následky vyplývajúce pre podnikateľa, ktorý o takýto príspevok žiadal, z kontrolných zistení, ktorými bolo konštatované nesplnenie či porušenie podmienok jeho poskytnutia.

V časti venovanej judikatúre JUDr. Petra Príbeľská, PhD., predsedníčka senátu správneho kolégia na Najvyššom súde SR, pre vás pripravila tri rozsudky najvyššieho súdu, a to k potrebe rešpektovania zákonných požiadaviek správcom dane pri obmedzení práv daňového subjektu predbežným opatrením, k problematike dokazovania v daňovom konaní a k nevyhnutnosti preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik práva na odpočítanie DPH.

Navyše, je pre vás pripravená tabuľka zameraná na vysvetlenie pojmov používaných v súvislosti s rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR a právnej záväznosti jeho jednotlivých rozhodnutí a stanovísk.

Som presvedčený, že tieto kvalitné príspevky povedú k ďalšiemu rozšíreniu odborných vedomostí.

Záverom mi dovoľte v mene celej redakčnej rady Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov vám zaželať pokojné a požehnané prežitie vianočných sviatkov v kruhu vašich blízkych a veľa zdravia, šťastia a úspechov v novom roku 2021. ■

## Hlavné témy

4	<b>Crowdfunding a vybrané problémy preceňovania investícií</b>	Ing. Peter Pašek
6	<b><i>In dubio mitius</i> a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku</b>	doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.
11	<b>Oprava základu dane v kontexte judikatúry Súdneho dvora Európskej únie</b>	JUDr. Ivana Kochanová
17	<b>Príspevky na udržanie zamestnanosti a ich kontrola</b>	Mgr. Zuzana Moravčíková Kolenová
24	<b>Predbežné opatrenie správcu dane podľa § 50 ods. 1 daňového poriadku</b>	Judikát
30	<b>Právo na odpočet DPH – Dokazovanie v daňovom konaní</b>	Judikát
39	<b>Právo na odpočet DPH - Preukázanie nadobudnutia majetku pre potreby ekonomickej činnosti</b>	Judikát
44	<b>Tabuľka pojmov</b>	JUDr. Petra Príbelská, PhD.

## Rubriky

<b>Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP</b> .....	<b>45</b>
<b>Zo života SKDP</b> .....	<b>46</b>

## Pokyny pre autorov:

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

# Crowdfunding a vybrané problémy preceňovania investícií



**Ing. Peter Pašek**  
Daňový poradca  
Managing Director  
| Partner Accace k.s.

Peter Pašek je daňovým poradcom a partnerom spoločnosti Accace. Vyštudoval Ekonomickú Univerzitu v odbore manažment. Špecializuje sa na transakčné poradenstvo. Svoju kariéru začal v Accace v roku 2006 ako daňový asistent a postupne pôsobil na rôznych vedúcich pozíciách. Od roku 2013 zastáva pozíciu Managing Director. Je zakladateľom a partnerom investičného fondu InvAce a občianskeho združenia #accacelife.

**Crowdfunding v poslednej dobe naberá na popularite stále viac aj na Slovensku. Avšak práve v čase „korona“ krízy hrozí, že veľké množstvo investorov začne riešiť otázku tzv. „down roundu“ u spoločností, do ktorých investovali. Článok sa zaoberá tým, čo sa týmto pojmom rozumie, ako ho účtovne zachytiť a či preceňovať investície medzi investičnými kolami.**

**P**osledné roky možno označiť ako roky, v ktorých sa crowdfunding pretlačil aj do povedomia širšej než odbornej verejnosti. Z pohľadu investorov je najzaujímavejší tzv. „crowdfunding“.

Na úvod asi treba povedať, že crowdfunding je len je len jednou z podoblastí tzv. crowdsourcingu. Tým sa rozumie proces, v ktorom sa skupina ľudí prostredníctvom internetu angažuje, aby spolu dosiahli spoločný cieľ, ktorým je spravidla vyriešenie nejakého problému. Existujú štúdie, ktoré hovoria o tom, že diverzifikovaná skupina ľudí dokáže určitý problém vyriešiť lepšie a často aj rýchlejšie než malá skupina expertov pre určitú oblasť. Preto sa aj spoločnosti pri riešení určitého problému obracajú na masu ľudí s rozličným zameraním a často dospejú k lepšiemu a rýchlejšiemu výsledku, než by to riešili pomocou vlastných zamestnancov resp. subdodávateľov. Samotný rozvoj crowdsourcingu sa pripisuje hlavne tzv. web 2. 0. a sociálnym sieťam.

Čo sa týka crowdfundingu, tak jeho úlohou by malo byť práve nájsť financovanie nápadu davom/veľkej skupiny ľudí a to výmenou za podiely na spoločnosti/projekte, ktorá toto financovanie vyhladáva.

V poslednej dobe sa takýmito investormi často okrem fyzických osôb stávajú aj samotné spoločnosti, ktoré sa takto snažili investovať aspoň časť svojich prebytočných finančných zdrojov. Vo väčšine prípadov takíto investori držia v cieľových spoločnostiach podiel výrazne menší než 20%.

Keďže sa aktuálne stále nachádzame uprostred pandémie je možné, že v prípade investovania vyššie uvedeným spôsobom sa veľká skupina investorov bude stále viac stretávať s tzv. pojmom „down round“. Ide o situáciu, kedy sa valuácia spoločnosti v ďalšom investičnom kole, do ktorej investor v predchádzajúcich kolách investoval, zníži oproti jej pôvodnej hodnote.

Málo drobných investorov však vie, že investičné dokumenty, ktoré podpisujú obsahujú tzv. klauzulu o zabránení riedenia podielu. Ide v nich najmä o ochranu investora, aby v prípade takéhoto poklesu bol práve on kompenzovaný úpravou svojho podielu na spoločnosti a to spôsobom a vo výške, ktorá závisí od zvolenej úpravy. V praxi existujú štandardne tri možnosti, ako môže resp. nemusí byť prípadný „down round“ ošetrený. Pokúsime sa to vysvetliť na názorných príkladoch. Pre zjednodušene nebudeme pracovať s veľkou skupinou investorov ako je to

typické pre crowdfunding, ale len s investormi A a B.

## **Žiadna klauzula nebola zmluvne dohodnutá**

V prvom investičnom kole Investor A za svoju investíciu vo výške 500.000 eur získal 10% podiel na spoločnosti. Post-money valuácia spoločnosti tak činí 5.000.000 eur a zakladateľ si naďalej drží v spoločnosti 90% podiel. Upozorňujeme, že post-money valuácia je ocenenie spoločnosti potom, ako do nej investuje svoje finančné prostriedky investor, v našom prípade sumu 500.000 eur. Prakticky to znamená, že pre-money valuácia, teda zjednodušene hodnota spoločnosti pred danou investíciou Investora A činí 4.500.000 eur.

V prípade, ak by v ďalšom investičnom kole spoločnosť získala investíciu 300.000 eur od Investora B výmenou za 15% podiel na spoločnosti, je možné konštatovať že post-money valuácia spoločnosti po druhom investičnom kole poklesla na 2.000.000 eur [pozn.  $(1/0,15) \times 300.000$ ]. Čo sa v takomto prípade stane s podielmi zakladateľa a Investora A? Rozriedia sa práve o 15%, ktoré získal Investor B. Jednoducho povedané, zakladateľovi sa zníži podiel na 76,5% (pozn.  $0,9 \times 0,85$ ) a Investor A bude ďalej držať podiel už „len“ vo výške 8,5%

(pozn.  $0,1 \times 0,85$ ). V prípade investora A tak dochádza k poklesu jeho investície na 170.000 eur, čiže minimálne dočasne vykazuje stratu vo výške 330.000 eur.

### Full ratched

Aby sa investori ochránili pred vyššie uvedenou situáciou veľmi často si dohadujú túto formu klauzuly so zakladateľmi spoločností, do ktorých investujú. Cieľom tejto úpravy je zabezpečiť, aby v prípade down round, investorovi zostala hodnota investície, akú mala pri jeho investičnom kole. Použijeme obdobnú situáciu ako bola upravená vyššie, s tým rozdielom, že Investor A má dohodnuté zabránenie riedenia kapitálu cez tzv. „full ratched“ ustanovenie. Investor B po svojej investícii vo výške 300.000 eur získa svojich 15%. Post-money valuácia spoločnosti rovnako ako v prvom prípade poklesne na 2.000.000 eur. Aby Investor A neprišiel o hodnotu svojej investície v sume 500.000 eur, tak musí získať v rámci druhého investičného kola taký podiel na spoločnosti, ktorý mu to zabezpečí. Ak si teda zoberieme 500.000 eur a vydělíme ich 2.000.000 eur, dostaneme sa na 25%. V podstate to znamená, že po druhom investičnom kole narastie hodnota podielu Investora A na spoločnosti z 10% na 25%. Ako bolo uvedené vyššie Investor B získa svojich 15%. Komu sa podiel zníži? Zakladateľovi a to na 60%. V podstate celú tú stratu ohodnotenia znáša len on. V praxi môžu nastať v prípade tejto formy až úplne bizarné situácie. Predstavme si, že spoločnosť by potrebovala len 20.000 eur, Investor A by ich do spoločnosti „odmietol“ vložiť ďalšie prostriedky, ale súhlasil by berúc do úvahy znenie svojho ochranného ustanovenia s prístupom Investora B, ktorý by za 20.000 eur získal výmenou 1% podiel na spoločnosti. Post-money valuácia by rovnako ako v hore uvedenom prípade klesla na 2.000.000 eur [pozn.  $(1/0,01) \times 20000$ ]. Aké zmeny by nastali v podieloch medzi spoločníkmi? Investor A by si zvýšil svoj podiel z 10% na 25% a zakladateľ by klesol na 74% ( $90\% - 15\% - 1\%$ ) a to všetko pre dodatočných a relatívne nízkych 20.000 eur.

### Broad-based weighted average

Výhodou tohto spôsobu je, že zriadený vo vyššie uvedených prípadoch nebude len zakladateľ, ale i pôvodný investor. Druhou výhodou je, že táto metóda berie do úvahy aj hodnotu investície v jednotlivých

investičných kolách. Ak je jej suma „zanebateľná“ s podielom pôvodného investora to nepohne. Ak by sme napr. zobrali ten náš extrémny prípad s investíciou 20.000 eur za 1%, tak v danom prípade by bol napr. zriadený len zakladateľ na 89%, ale Investor A by zostal na svojich pôvodných 10%. V prípade vyššie uvedenej investície 300.000 eur, by už aj samotná výška investície pohla aj s podielom Investora A a síce, ten by klesol na 9,3%, čo by pri novej hodnote 2.000.000 eur spôsobilo pokles jeho investície na 186.000 eur, čo je strata v sume 314.000 eur. Je to však ale menej ako by to bolo v prvom prípade.



Pokiaľ je investor voči riedeniu svojho podielu chránený v podobe tzv. „full ratched“ ustanovenia, otázkou zníženia hodnoty jeho investície sa nemusí až tak intenzívne zaoberať. Samozrejme, vždy by mal brať do úvahy aj ostatné aspekty možnosti zníženia jeho investície. V ostatných prípadoch okrem iného dochádza aj na strane investora k riedeniu jeho podielov a súčasne v daný moment k vykazovaniu dočasnej straty z jeho investície.

Prečo sú dané ustanovenia z pohľadu daní a účtovníctva dôležité? V súlade s § 24 ods. 1 písm. b) zákona o účtovníctve je každá účtovná jednotka povinná preceňovať svoj majetok a záväzky ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Podľa § 27 ods. 1 písm. a) zákona o účtovníctve pritom platí, že reálnou cenou sa ocenia aj tzv. realizovateľné cenné papiere a podiely. Tým sa v súlade s § 14 ods. 7 postupov účtovníctva pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva rozumie cenný papier a podiel, ktorý nie je cenným papierom na obchodovanie, cenným papierom držaným do doby splatnosti, cenným papierom a podielmi v dcérskej účtovnej jednotke, cenným papierom a podielom v spoločnosti alebo družstve s podielovou

účasťou. Prakticky sa teda jedná o podiel menší ako 20% na spoločnosti, do ktorej investor investuje. Jedná sa teda práve aj o investície, ktoré sú typické pre tzv. crowdfunding.

V praxi však otázkou ostáva ako narábať s tzv. „down round“, keďže ten je spravidla podmienený názorom o hodnote spoločnosti zo strany jedného investora, ktorý do spoločnosti vstupuje aktuálne ako posledný a to za nových podmienok. Je teda otázne, či takto stanovenú hodnotu je možné v súlade s § 27 ods. 2 zákona o účtovníctve považovať za reálnu hodnotu na účely zákona o účtovníctve.

Pokiaľ je investor voči riedeniu svojho podielu chránený v podobe tzv. „full ratched“ ustanovenia, otázkou zníženia hodnoty jeho investície sa nemusí až tak intenzívne zaoberať. Samozrejme, vždy by mal brať do úvahy aj ostatné aspekty možnosti zníženia jeho investície. V ostatných prípadoch okrem iného dochádza aj na strane investora k riedeniu jeho podielov a súčasne v daný moment k vykazovaniu dočasnej straty z jeho investície. Zastávame názor a to aj v súlade so znením § 26 ods. 4 zákona o účtovníctve, že úplne zmluve nechránený „down round“ by mal byť účtovne zachytený prostredníctvom opravnej položky. Je to aj z dôvodu, že v takýchto situáciách existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku, teda investície pod jej účtovnú hodnotu.

Vyššie uvedené platí v situácii, pokiaľ k nejakému oceneniu v ďalších investičných kolách dôjde. Problematickým sa však javí obdobie medzi tzv. dvoma investičnými kolami, kedy získať informácie o možnej reálnej hodnote spoločnosti, ktorá často dosahuje stále iba záporné hospodárske výsledky je takmer nemožné. Zastávame názor, že v predmetnom prípade treba vychádzať zo znenia § 27 ods. 12 zákona o účtovníctve, ktoré upravuje, že ocenenie reálnou hodnotou sa ku dňu ocenenia nevykoná, ak nie je možné spoľahlivo určiť reálnu hodnotu. Prakticky teda v období medzi dvoma investičnými kolami často k preceneniu investície nedochádza.

Je zjavné, že prípadov, ktoré bude treba riešiť z hľadiska účtovníctva resp. daní u investorov na konci roka môže byť nespočetne veľa, ale riešenie tzv. „down round“ bude pravdepodobne častou témou roku 2020.



# In dubio mitius a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku



doc. JUDr. Ing.  
Matej Kačaljak, PhD.

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

Článok sa venuje výkladovej zásade *in dubio mitius*. V článku je popisovaný jej obsah, sú vymedzené obmedzenia jej aplikácie a napokon sú ponúknuté závery analýzy rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v ktorých sa jej uplatnením výslovne zaoberal.

## I. Úvod

Zásada *in dubio mitius*<sup>1</sup> (v pochybnosti miernejšie) predstavuje výkladové metaprávne pravidlo už tradične uplatňované v Slovenskej republike<sup>2</sup>, Českej republike<sup>3</sup> ale aj ďalších európskych jurisdikciách<sup>4</sup>. Napriek tomu, že v akademickej spisbe je možné identifikovať polemiky o jej vhodnosti v oblasti daňového práva<sup>5</sup>, v súdnej praxi jeho význam spochybňovaný nie je.<sup>6</sup>

Predmetom tohto článku je poskytnúť zhrnutie základných prvkov zásady *in dubio mitius* tak, ako boli vymedzené Ústavným súdom Slovenskej republiky („ÚS SR“), poukázanie na problematiku miesta identifikované literatúrou a identifikácia vymedzenej oblasti prípustnosti aplikácie tejto zásady v slovenskom daňovom práve.

## II. OBSAH ZÁSADY IN DUBIO MITIUS

Zásada *in dubio mitius* bola v slovenskej rozhodovacej praxi výslovne sformulovaná ÚS SR v náleze I. ÚS 241/07-44, kde boli akcentované dva podstatné prvky:

1. „za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané)“<sup>7</sup> - ktorý je možné vnímať ako explicitný zákaz dotvárania verejnoprávnej (daňovo-právnej), či jej výklad *contra legem* (t.j. nad rámec jej textu alebo dokonca v rozpore s ním)<sup>8</sup>; a
2. „pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri *de facto* odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd [...] v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - *in dubio mitius*“ - ktorý stanovuje imperatív pri výklade práva voliť ten, ktorý je miernejší pre daňovníka.

ÚS SR pri formulovaní vyššie uvedených imperatívov výslovne odkazuje na Ústavný súd Českej republiky („ÚS ČR“), konkrétne nález IV. ÚS 666/02<sup>9</sup> a v podstate je možné konštatovať, že uvedeným rozhodnutím boli explicitne formulované obmedzenia výkladu verejnoprávných noriem pre oblasť daňového práva.

- 1) Občas označované v odbornej spisbe aj in *dubio pro libertate*, in *dubio contra fiscum*, či in *dubio pro tributario* (obsahové konotácie je v zásade možné považovať za zanedbateľné). Pre prehľadnosť bude v tomto článku používaný výlučne pojem *in dubio mitius*.
- 2) Viď napr. MASÁROVÁ, L. *Princípy právneho štátu a ukládanie daní*. Bratislavské právnické fórum 2018.
- 3) Viď napr. KARFÍKOVÁ, Marie, et al. *Daně jako nástroj fungování státu*. Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 2018, 64.1: 7-19. a KADLEC, O. Interpretáční pravidlo v pochybnostech ve prospěch: účinný nástroj, nebo rétorická ozdoba?. Právník č. 6/2016, ročník 155, s. 526-542
- 4) Viď stanovisko Generálneho advokáta vo veci C-412/03 Hotel Scandic, bod 42 vrátane poznámky pod čiarou s odkazmi na obsah zásady zákonnosti a v nej obsiahnutý princíp *in dubio mitius* vo vybraných štátoch EÚ. Pre diskusiu o historickom pôvode viď JOŇCA, M. et al. In *dubio contra fiscum*—A Few Remarks on the “Barbarian” Legal Principle. *Právněhistorické studie*, 2018, 48.2: 93-101.
- 5) Viď diskusia medzi BOHÁČ, R. – RADVAN, M. *Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů*. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2015, č. 2, s. 36; a reakcia ŠIMKA, K. *Obrana principu „in dubio pro libertate“*. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2015, č. 2, s. 40.
- 6) Viď ďalej pre prehľad rozhodnutí, kde sa slovenské súdy o tento princíp opreli pri rozhodovaní.
- 7) I. ÚS 241/07-44, ods. 14
- 8) Sformulované v slovenskej právnej vede ako zásada (absolútneho) zákazu dotvárania práva v niektorých právnych odvetviach. Viď MRVA, M. - TURČAN, M. *Interpretácia a argumentácia v práve*. Wolters Kluwer, 2016., s. 131
- 9) Pre podrobnejší prehľad rozhodnutí, v ktorých ÚS ČR uplatnil zásadu *in dubio mitius* viď KADLEC *Supra* 3

Už predtým však ÚS SR sformuloval obdobný princíp pre verejné právo vo všeobecnosti, keď judikoval, že zo „zásady ústavnej konformného výkladu vyplýva tiež požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu Ústavou Slovenskej republiky garantovaných práv fyzických alebo právnických osôb [a teda] všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie Ústavou Slovenskej republiky (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd“<sup>10</sup>.

Z vyššie uvedených viet je možné vyabstrahovať nasledovné základné prvky konceptu *in dubio mitius* v slovenskom práve:

- uplatní sa pri výklade práva, t.j. nemá priestor pri hodnotení skutkového stavu (za predpokladu, že sa nedotýka výkladu normy upravujúcej pravidlá vyhodnocovania skutkového stavu)<sup>11</sup>;
- zaväzuje orgány verejnej moci tak vo fáze vyrubovacieho konania ako aj vo fáze vymáhacieho konania; a
- uplatní sa až v prípade existencie pochybností.

V dostupnej doktríne v zásade neexistuje spor o prvých dvoch prvkoch, hoci (ako bude zrejmé z analýzy judikatúry neskôr v tomto článku) v ojedinelých prípadoch bol odkaz na *in dubio mitius* použitý súdom, prípadne účastníkom konania aj vo vzťahu k vyhodnoteniu skutkových okolností.

Problém však nastáva pri hodnotení, či existujú pochybnosti. V českej judikatúre sa ukazuje pomerne široká variabilita vo vzťahu ku dvom hlavným rozmerom<sup>12</sup>:

- z koho perspektívy majú byť pochybnosti hodnotené
- z perspektívy sudcu ako orgánu aplikujúceho právo (tzv. vnútorný pohľad); alebo
  - z perspektívy adresáta právnej normy (tzv. vonkajší pohľad); a
  - v ktorej fáze aplikácie má byť zásada *in dubio mitius* uplatnená;
  - na pozadí interpretácie (t.j. od počiatku);
  - v strede interpretácie (po uplatnení základných metód gramatického resp. teleologického výkladu); a
  - na konci interpretácie (po vyčerpaní všetkých dostupných metód interpretácie).

Aj s prihliadnutím na vyššie citované názory ÚS SR sa zdá vhodnejšie (ak nie nevyhnutné) uplatniť vonkajší pohľad, keďže orgán aplikujúci právo je viazaný povinnosťou skúmať, či daný

postup (i) nie je v rozpore s literou zákona (hoci by mohol byť v súlade s jeho domnelým účelom); a súčasne (ii) či štandardné metódy výkladu nevedú k rôznym výkladom.

Je však možné pripustiť, že vnútorný pohľad môže v praxi prevážiť, ak súd nie je postavený pred dilemu, či aplikovaná norma vyvoláva pochybnosti o správnosti jej výkladu. V konečnom dôsledku tak bude úlohou účastníka v konaní (žalobcu), aby ponúkol súdu argumenty, prečo je nevyhnutné uplatniť zásadu *in dubio mitius* a to vo vzťahu ku konkrétnej norme (t.j. nie v podobe generického konštatovania apelujúceho na potrebu miernejšieho prístupu správcu dane vo všeobecnosti).

Zložitejšou je otázka fázy aplikácie, kde napr. Kadlec argumentuje, že pri uplatnení *in dubio mitius* na konci interpretácie už je spravídla taký odkaz nadbytočný<sup>13</sup>, keďže viac menej slúži na potvrdenie správnosti už uskutočnenej interpretácie (a súd tak buď vysloví len záver, že neboli pochybnosti o výklade, alebo podotkne, že zvolený výklad bol správny aj s prihliadnutím na zásadu *in dubio mitius*).

Naopak, v odbornom diskurze sa ozvali aj hlasy, kde uplatnenie *in dubio mitius* na pozadí interpretácie, či dokonca zdanlivo na jej začiatku vedie k do istej miery „lenivým záverom“<sup>14</sup>.

#### ÚS SR v tomto kontexte odkazuje na vyčerpanie štandardných metód

výkladu, pričom bližšie nevymedzuje, ktoré metódy považuje za štandardné. Napríklad česká právna doktrína<sup>15</sup> v tomto kontexte vymedzuje tzv. základné metódy výkladu (gramatický, systematický a logický) a tzv. doplnkové metódy výkladu (historický, teleologický a komparatívny). Slovenská doktrína pre porovnanie pracuje v zásade s rovnakým katalógom metód výkladu, neakcentuje však pritom hierarchiu základných a doplnkových (resp. štandardných a nadštandardných) metód<sup>16</sup>. Zároveň však táto osobitne akcentuje zákaz dotvárania práva v daňovom práve.<sup>17</sup>

To potom opäť indikuje určitú hierarchiu založenú na prednosti textu zákona a teda použitie metód jazykového, logického a systematického výkladu.

Pri určitej miere zjednodušenia je tak možné konštatovať, že daňovník by vždy mal byť chránený zásadou *in dubio mitius*, ak vychádzal z jednoznačného gramatického vyjadrenia normy daňového práva, hoci toto konanie mohlo zdanlivo protirečiť úmyslu zákonodarcu (t.j. gramatický výklad by sa dostal do rozporu s teleologickým výkladom).

#### Ďalej, ak by uplatnenie metód jazykového, logického



Prvky konceptu *in dubio mitius*: uplatní sa pri výklade práva;

zaväzuje orgány verejnej moci vo fáze vyrubovacieho vymáhacieho konania; a

uplatní sa až v prípade existencie pochybností.

10) II. ÚS 148/06

11) Zaujímavý postreh tu uvádza KADLEC, že v Českej republike Najvyšší súd v trestnom konaní uplatnenie tejto zásady ako výkladovej zásady úplne odmieta a redukuje ju výlučne na oblasť hodnotenia skutkového stavu (t.j. na *in dubio pro reo*). Viac viď KADLEC *Supra* 3

12) *Ibid.*

13) *Ibid.*

14) CAMRDA, J. *Pochybnosti o výklade v pochybnostech*. Jiné právo. [Online] <https://jinepravo.blogspot.com/2011/02/pochybnosti-o-vykladu-v-pochybnostech.html>

15) GERLOCH, A. *Teorie práva*. 4. Upr. Vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2007, s. 146; obdobne VEČERA, M. a kol. *Všeobecná teória práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2017, s. 188

16) PRUSÁK, J. *Teória práva*. Právnická fakulta Univerzity Komenského, 2001., s. 296; MRVA, M. - TURČAN, M. *Supra* 8, s. 29

17) Viď *Supra* 8, s. 131

a systematického výkladu viedlo k rôznym výsledkom, *in dubio mitius* prikazuje uplatniť ten pre daňovníka najmiernejší.

Napokon, uprednostnenie teleologického výkladu v prospech daňovníka by sa zdalo rozumným opäť až v prípade, keď samotný gramatický, logický a systematický výklad normy by bol nejasný, prípadne celkom zjavne nezmyselný<sup>18</sup>. Opäť by to však bol daňovník, ktorý by musel argumentovať, prečo je nutné dať prednosť teleologickému výkladu, pred zdanlivo zjavným gramatickým výkladom.

To potom naznačuje, že pre daňové právo by mal byť rešpektovaný model aplikácie v strede interpretácie, t.j. ak po uplatnení jazykového, logického a systematického výkladu ostáva k dispozícii niekoľko **ústavnekonformných** a eurokonformných alternatív výkladu, súd by mal zvoliť tú, ktorá je pre daňovníka najpriaznivejšia.

## III. LIMITY ZÁSADY IN DUBIO MITIUS

Popri vyššie formulovaných limitoch zásady *in dubio mitius*, ktoré vyplývajú z jeho samotnej podstaty však existujú aj ďalšie oblasti, kde pre jej aplikáciu nie je priestor.

Tými sú

- zneužitie práva;
- výklad práva Európskej únie („EÚ“); a
- výklad medzinárodných zmlúv (v danom kontexte medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia).

### a. Zneužitie práva

V prvom rade je nutné odstrániť zdanlivý rozpor medzi všeobecnými pravidlami proti zneužitiu a zásadou *in dubio mitius*. V skutočnosti totiž zákaz zneužitia práva vo svojej podstate prichádza do úvahy iba vtedy, ak je možné (napr. na základe kritérií *Halifax*<sup>19</sup>) spoľahlivo ustáliť predmet a účel normy, ktorá mala byť zneužitá. Inými slovami, ak je z tzv. subjektívneho testu viditeľné, že daňovník uskutočnil nadbytočné kroky bez ekonomického opodstatnenia, aby dosiahol na určitú výhodu vyplývajúcu z normy daňového práva (napr. oslobodenie), je možné pomerne spoľahlivo konštatovať, že aj podľa názoru tohto daňovníka by v základnom režime po odstránení umelých krokov na danú výhodu nemal nárok. Nie je

tu tak priestor na ustálenie pochybností o výklade danej normy.<sup>20</sup>

Naopak, ak nie je možné identifikovať, akú subjektívnu výhodu daňovník sledoval uskutočnením zdanlivo nadbytočných krokov (t.j. jeho daňová pozícia by bola rovnaká aj po odstránení umelých krokov), je možné na rovnakom základe argumentovať, že tu nie je priestor pre aplikáciu pravidiel proti zneužitiu.

V súčasnosti však konštrukcia všeobecného pravidla proti zneužitiu v slovenskom práve<sup>21</sup> vedie k pre-usporiadaniu skutkových okolností, ktoré správca dane berie do úvahy. Jeho aplikácia tak nevedie k modifikácii výkladu konkrétnej normy, vedie len k úprave skutočnej situácie, na ktorú je táto aplikovaná.<sup>22</sup>

Napokon, vyššie uvedené (samotná existencia zákonného všeobecného pravidla proti zneužitiu, jeho konštrukcia a okolnosti jeho zavedenia<sup>23</sup>) tak podľa môjho názoru potvrdzuje tézu, že v slovenskom právnom

poriadku v oblasti daní existuje implicitné obmedzenie vo vzťahu k dotváraníu práva (či už cez vyplňanie medzier formou analógie, alebo cez výklad *contra legem* v podobe teleologickej redukcie)<sup>24</sup>. V opačnom prípade by žiadne všeobecné pravidlo proti zneužitiu nebolo potrebné, keďže by „nevhodnosť“ aplikácie určitej daňovej normy mohla byť riešená cez teleologickú redukciu (t.j. cez argument, že zákonodarca nezamýšľal poskytnúť oslobodenie za daných okolností, aj keď to z jazykového, systematického a logického výkladu normy vyplýva).<sup>25</sup>

Inak povedané, teleologická redukcia (uchýlenie sa k výkladu úmyslom zákonodarcu v neprospech daňovníka a v rozpore s relatívne jasným gramatickým výkladom normy) je v právnom poriadku, kde je prítomné zákonné všeobecné pravidlo proti zneužitiu (resp. obdobná zásada vyvedená judikatúrou) možná iba za súčasného konštatovania umelosti krokov podniknutých daňovníkom (t.j. v podstate iba v prípade zistenia „zlého úmyslu“ daňovníka<sup>26</sup>).

Zhrnuté, zásada *in dubio mitius* je presne ten element, ktorý chráni daňovníka pred uplatnením teleologickej redukcie za každých okolností. V režime zneužitia však k uplatneniu zásady *in dubio mitius* už nemôže dôjsť, keďže zistená umelosť určitých krokov zjavne zacielená na konkrétnu normu (subjektívny test) výrazne oslabuje argument o existencii dôvodných pochybností o jej výklade.<sup>27</sup>



V režime zneužitia však k uplatneniu zásady *in dubio mitius* už nemôže dôjsť.

18) Pod nezmyselným výkladom je možné uvažovať aj o takom výklade, ktorý by viedol k zjavnému porušeniu ústavných princípov (iných ako *in dubio mitius*, t.j. napríklad princípu rovnosti), prípadne k rozporu s právom Európskej únie.

19) C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, ods. 32

20) Pre príklad, ako mohli umelé kroky odvieť pozornosť od potreby dôsledne sa zaoberať výkladom konkrétnej normy vid' rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky („NS SR“) 35žfk/8/2019, ktorý je zároveň aj prvým rozhodnutím, kde sa NS SR zaoberal otázkou zneužitia práva vo vzťahu k norme zo zákona upravujúceho priame dane. Detailná analýza predmetného rozhodnutia si zaslúži samostatný priestor.

21) § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov účinné od 1. januára 2014

22) Správca dane už tak nerieši interpretačnú otázku, či sa určitá norma vzťahuje na situáciu, na ktorú napohľad „nepasuje“ (keďže zákonodarca pracujúci s predpokladom racionálnych adresátov právnych noriem s takým usporiadaním nepočítal), ale už (ne)aplikuje normu na pre-usporiadanú štandardnú situáciu (spravidla) touto normou výslovne (resp. zjavne) predpokladanú.

23) Vráťane dôvodovej správy.

24) *Supra* 8, s. 131

25) Opačný názor vo vzťahu k samotnej existencii všeobecných pravidiel proti zneužitiu v daňovom práve presadzujú proponenti tzv. *Innentheorie*, primárne v Rakúsku a Nemecku, ale jej vplyv je možné badať aj na autoroch v Čechách a na Slovensku. Pre podrobnosti o tzv. *Innentheorie* v rakúskej teórii a praxi vid' bližšie KAMÍNKOVÁ, P., SEILER, M. *Abuse of Tax Law*. In: POTACS, M., TICHÝ, L. *Abuse of Law*. Praha: Univerzita Karlova, 2017. Názor konvenujúci s prístupom *Innentheorie* už v minulosti na Slovensku sformulovala Prievozníková v *Implementácia zákazu zneužitia práva do dňového poriadku*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác* (II. diel), s. 161 a nasl.). Konfrontácia uvedených argumentov však presahuje vecné zameranie tohto článku.

26) Vid' bližšie KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018, s. 213



## b. Výklad práva EÚ

V prípade výkladu noriem, ktoré majú svoj pôvod v práve EÚ naráža uplatnenie zásady *in dubio mitius* na potrebu uniformného výkladu práva EÚ všetkými členskými štátmi EÚ<sup>28</sup>.

S prihliadnutím na to, že zásada *in dubio mitius* je síce ústavná zásada, ale predsa len zásada jednotlivých členských štátov, dostáva sa táto do napätia s vyššie uvedenou potrebou uniformného výkladu a musí jej ustúpiť.

Súčasne je však možné konštatovať, že ak vnútroštátny súd dospeje pri aplikácii normy transponujúcej právo EÚ k záveru, že táto je nejasná, je tu daná potreba podania prejudiciálnej otázky na SD EÚ. Vnútroštátny súd potom namiesto zásady *in dubio mitius* musí prikrížiť k uplatneniu CILFIT<sup>29</sup> kritérií a ak dospeje, že nejde o otázku *acte claire* ani *acte éclairé*, môže (resp. ak ide o súd poslednej inštancie tak musí) podať prejudiciálnu otázku na SD EÚ.<sup>30</sup>

Do istej miery bola otázka aplikácie zásady *in dubio mitius* v kontexte práva EÚ predmetom rozhodnutia SD EÚ *Herst*<sup>31</sup>. Vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu je nutné v prvom rade poznamenať, že Generálna advokátka vo svojom návrhu do istej miery pripustila relevanciu tejto zásady. To však iba v prípade nesprávnej transpozície smernice, kde pripúšťa, že zásada *in dubio mitius* môže predstavovať prekážku uplatnenia eurokonformného výkladu (ak by išlo o výklad *contra legem*).<sup>32</sup>

SD EÚ však neprebral v celosti uvedené názory Generálnej advokátky, keďže prakticky o rovnakej otázke ako v prípade *Herst* už skôr rozhodoval vo veci *AREX CZ*<sup>33</sup>. Preto mohol otázku zúžiť na to, či má zásada *in dubio mitius* priestor tam, kde boli nejasnosti uplatňovanej normy odstránené výkladom podaným SD EÚ, ktorý síce časovo nasledoval po skutkových okolnostiach v spornej veci, ale už predchádzal rozhodovaniu súdu v danej veci (otázka sa tak prakticky dotýkala toho, či môže vnútroštátna ústavná zásada obmedziť spätné pôsobenie výkladu práva EÚ zo strany SD EÚ). SD EÚ tu rozhodol, že v takom prípade zásada *in dubio mitius* nesmie byť uplatnená.

## c. Výklad medzinárodných zmlúv (o zamedzení dvojitého zdanenia)

Pri výklade medzinárodných zmlúv uplatniteľnosť zásady *in dubio mitius* opäť obmedzuje skutočnosť, že ide o výkladovú zásadu iba jedného zo štátov zmluvy.

V prípade výkladu medzinárodných zmlúv totiž súd nevykladá vôľu zákonodarcu, ale nachádza vôľu zmluvných strán. Interpretácia medzinárodných zmlúv sa tak riadi Viedenským dohovorom o zmluvnom práve<sup>34</sup>, pričom sa vo všeobecnosti akceptuje, že tento kodifikoval medzinárodné obyčajové právo existujúce pred nadobudnutím jeho účinnosti.<sup>35</sup>

Keďže Viedenský dohovor o zmluvnom práve obsahuje vlastné pravidlá výkladu<sup>36</sup> a *in dubio mitius* sa v nich nenachádza, je uplatnenie tejto zásady úplne vylúčené.

Vyššie uvedený záver je uplatniteľný aj s osobitným zreteľom na medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Tam je hodné podotknúť, že prípadný miernejší výklad takej zmluvy v skutočnosti ani nie je možný. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia totiž nezakladajú zdanenie samé o sebe<sup>37</sup>, ale len rozhraničujú zdaňovaciu právomoc medzi zmluvnými štátmi. To potom prakticky znamená, že výklad v prospech vyňatia zo zdanenia v jednom štáte nevyhnutne vedie k podrobeniu zdaneniu v štáte druhom.<sup>38</sup>

Zásada *in dubio mitius* je síce ústavná zásada, ale predsa len zásada jednotlivých členských štátov, dostáva sa táto do napätia s vyššie uvedenou potrebou uniformného výkladu a musí jej ustúpiť.

## IV. ANALÝZA ROZHODNUTÍ NS SR

Vo svetle vyššie uvedeného sme analyzovali rozhodnutia NS SR dostupné v službe judikáty.info. Rozhodnutia boli vyhľadané s použitím kľúčových slov „in dubio mitius“, „in dubio pro tributario“, „in dubio contra fiscum“, „plnohodnotnejšiu“ (v úmysle zachytiť rozsudky citujúce rozhodnutie II. ÚS 148/06) a tiež s použitím spisových značiek nálezov ÚS SR, ktoré zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* uplatnili. Z kompletného katalógu takto získaných rozhodnutí boli vytriedené tie, ktoré sa dotýkali daňových otázok.

Výsledný katalóg bol následne rozdelený na tie rozhodnutia, kde je z obsahu rozhodnutí zrejmé, že

- (I) NS SR uvedenú zásadu aplikoval, resp. sa s ňou v rozhodnutí vysporiadal – spolu 31 rozhodnutí; a

27) S prihliadnutím na rozšírenú prax robiť niektoré úkony „pre istotu“ vedie existencia všeobecného pravidla proti zneužitiu k paradoxnému výsledku, keď určitý daňovník vynaloží dodatočné náklady na vytvorenie a obsluhu určitej štruktúry aby si tým v konečnom dôsledku oslabil svoju argumentačnú pozíciu.

28) Viď rozsudok Súdneho dvora Európskej únie („SD EÚ“) C-166/73 ods. 2 a bližšie v KÚHN, Z. *The Application of European Law in the New Member States: Several (Early) Predictions*. In *German Law Journal*. 2005, vol. 6, no. 3, s. 563–582.

29) C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335

30) Viď bližšie napr. KAČALJAK, M. *Prejudiciálne otázky v oblasti DPH*. DPH v praxi. - Roč. 6, č. 7-8 (2017), s. 2-4.

31) C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295

32) ECLI:EU:C:2019:834, ods. 69 až 73 a osobitne rozsudky SD EÚ citované v poznámke pod čiarou 45

33) C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027

34) Publikovaný v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 15/1988 Zb.

35) Viď bližšie GERZOVA, L. - POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*. *European taxation*, 53(9). 2013

36) Články 31 a nasl. Viedenského dohovoru o zmluvnom práve

37) K subsidiarite zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia viď bližšie MARTIN, P. *Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law*. RBDI Aktual, 1/2016 [Online] <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/subsidiarity-of-tax-treaties-in-relation-to-domestic-law/>

38) Vnútroštátne dôsledky sú v tomto kontexte irelevantné, keďže v zásade nemajú (a nemôžu mať) vplyv na výklad danej zmluvy.

39) Pre stručnosť tu nie sú uvádzané všetky rozhodnutia aj s ohľadom na to, že tento katalóg je v zásad možno zrekonštruovať s pomocou vyhľadávacích kritérií uvedení vyššie. Katalóg však ostáva k dispozícii na vyziadanie.

(II) NS SR síce uvedenú zásadu neaplikoval, ale jej aplikácie sa domáhal účastník (žalobca/sťažovateľ) – spolu 21 rozhodnutí.<sup>39</sup> Z rozhodnutí vyplýva, že NS SR pri aplikácii zásady *in dubio mitius* prešiel určitým vývojom. Spočiatku táto bola aplikovaná aj na otázky vyhodnotenia skutkového stavu v oblasti DPH<sup>40</sup>, odkaz na *in dubio mitius* sa v týchto rozhodnutiach zdá byť do istej miery nadbytočný, keďže NS SR v zásade konštatoval, že správca dane nemal dostatok podkladov na skutkový záver, ktorý vyvodil. Zároveň však ide o jedny z najskorších rozhodnutí NS SR, ktoré existenciu tejto zásady (a vôľu NS SR ju aplikovať) explicitne konštatovali.

V nasledujúcej rozhodovacej praxi už však NS SR zásadu *in dubio mitius* aplikoval vo vzťahu k výkladu práva, pričom ju uplatnil tak pri výklade hmotnoprávných noriem<sup>41</sup>, ako aj pri výklade noriem procesných<sup>42</sup>. Z rozhodnutí sa tiež zdá zjavné, že NS SR *in dubio mitius* uplatnil až v tej fáze, kde bolo nutné riešiť rozpor medzi viacerými výkladovými alternatívami konkrétnej normy (aj keď tieto nie nevyhnutne boli explicitne vyjadrené v odôvodnení).

Napokon je nutné skonštatovať, že sporné otázky, ktorých sa vyššie uvedené rozhodnutia dotýkali sa často opakovali. V sku-

točnosti bol počet výskytov problematických miest, kde NS SR zvažoval *in dubio mitius* menej ako päť.

Naopak, pri analýze prípadov, kde sa aplikácie *in dubio mitius* domáhal účastník, tieto často vyvolávajú dojem, že odkaz na uvedenú zásadu bol vo všeobecnej rovine a bez toho, aby účastník ponúkol súdu jasnú indikáciu, kde pre jej aplikáciu vidí priestor. Navyše, pomerne početné boli odvolávky na túto zásadu vo vzťahu k sporom týkajúcim sa DPH (často v súvislosti s rozsahom dôkazného bremena, t.j. otázky posúdenia skutkových okolností<sup>43</sup>).

Z vyššie uvedeného je tak možné pre prax vyvodiť najmä ten záver, že priestor pre aplikáciu zásady *in dubio mitius* je pomerne limitovaný, čo je zjavné aj z pomerne malého počtu situácií, kde bola NS SR aplikovaná. Ak už daňový poradca, advokát priestor pre jej uplatnenie vidí, mal by dôsledne vymedziť (i) akej normy sa dotýka, (ii) prečo nie je jej aplikácia a priori vylúčená

(zneužitie, právo EÚ, aplikácia zmluvy), a (iii) v čom presne priestor pre jej aplikáciu existuje, t.j. aký alternatívny (rozumný) výklad danej normy je možný oproti výkladu uplatnenom správcem dane.

Článok je výstupom z projektu APVV (APVV-16-0499). ■

Keďže Viedenský dohovor obsahuje vlastné pravidlá výkladu a *in dubio mitius* sa v nich nenachádza, je uplatnenie tejto zásady úplne vylúčené.

#### Použitá literatúra:

- BOHÁČ, R. – RADVAN, M. Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2015, č. 2
- CAMRDA, J. Pochybnosti o výkladu v pochybnostech. Jiné právo. [Online] <https://jinepravo.blogspot.com/2011/02/pochybnosti-o-vykladu-v-pochybnostech.html>
- GERLOCH, A. Teorie práva. 4. Upr. Vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2007
- GERZOVA, L. - POPA, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. European taxation, 53(9). 2013
- JOŇCA, M. et al. In dubio contra fiscum – A Few Remarks on the “Barbarian” Legal Principle. Právněhistorické studie, 2018, 48.2: 93-101.
- KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikáčnej praxi na Slovensku. Bulletin SKDP, 1/2020, s. 30-35
- KAČALJAK, M. Prejudiciálne otázky v oblasti DPH. DPH v praxi. - Roč. 6, č. 7-8 (2017), s. 2-4.
- KADLEC, O. Interpretační pravidlo v pochybnostech ve prospěch: účinný nástroj, nebo rétorická ozdoba?. Právník č. 6/2016, ročník 155, s. 526-542
- KAMÍNKOVÁ, P., SEILER, M. Abuse of Tax Law. In POTACS, M., TICHÝ, L. Abuse of Law. Praha: Univerzita Karlova, 2017
- KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018
- KARFÍKOVÁ, M. et al. Daně jako nástroj fungování státu. Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 2018, 64.1: 7-19.
- KÜHN, Z. The Application of European Law in the New Member States: Several (Early) Predictions. In German Law Journal. 2005, vol. 6, no. 3, s. 563–582.
- MARTIN, P. Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law. RBDI Atual, 1/2016 [Online] <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/subsidiarity-of-tax-treaties-in-relation-to-domestic-law/>
- MASÁROVÁ, L. Princípy právneho štátu a ukladanie daní. Bratislavské právnické fórum, 2018
- MRVA, M. - TURČAN, M. Interpretácia a argumentácia v práve. Wolters Kluwer, 2016
- PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do dňového poriadku. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác (II. diel). 2015
- PRUSÁK, J. Teória práva. Právnická fakulta Univerzity Komenského, 2001
- ŠIMKA, K. Obrana princípu „in dubio pro libertate“. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2015, č. 2, s. 40.
- VEČEŘA, M. a kol. Všeobecná teória práva. Plzeň : Aleš Čeněk, 2017

*In dubio mitius* je významnou výkladovou zásadou, ktorá je štandardom v mnohých moderných právnych štátoch. Na Slovensku bola výslovne sformulovaná Ústavným súdom Slovenskej republiky a je aj aplikovaná všeobecnými súdmi na Slovensku. Zo zhrnutia jej podstatných prvkov a z analýzy rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky však vyplýva, že v praxi je priestor pre jej uplatnenie pomerne limitovaný.

440) Napr. 5Sžf/108/2009

41) Napr. 8Sžfk/47/2017

42) Napr. 8Sžf/38/2015 a 1Sžf/40/2016

43) Tým nie je nevyhnutne implikovaná absolútna správnosť postupu správcu dane, problém mohol stále spočívať v použití nesprávneho ratio decidendi. Viď bližšie KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikáčnej praxi na Slovensku. Bulletin SKDP, 1/2020, s. 30-3

# Oprava základu dane v kontexte judikatúry Súdneho dvora Európskej únie



Autorka pôsobí ako hlavný štátny radca na Oddelení dane z pridanej hodnoty Ministerstva financií Slovenskej republiky. Na expertnej úrovni sa venuje príprave legislatívnych a nelegislatívnych materiálov v oblasti dane z pridanej hodnoty.

JUDr. Ivana Kochanová  
MF SR

Právo na opravu základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach (tzv. bad debt relief) bolo pre platiteľov dane od vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie nedostupné. S cieľom uľaviť platiteľom dane od dane, ktorú odvedli do štátneho rozpočtu, ale ktorú im ich odberateľ ako súčasť kúpnej ceny neuhradil, pristúpilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky s účinnosťou od 1. januára 2021 k takejto úprave. Cieľom tohto článku je snaha čitateľom priblížiť právny kontext daného inštitútu s dôrazom na príslušnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie.

## Podnikateľské prostredie

Podnikanie prirodzene so sebou prináša aj podnikateľské riziko v podobe neuhradenia kúpnej ceny alebo jej časti za dodania tovarov alebo služieb dodávateľovi odberateľom. Eliminovať toto riziko je možné dôkladným preverením solventnosti svojich klientov, prípadne vyžadovaním úhrady preddavku pred samotným dodaním tovarov alebo služieb.

Napriek uvedeným opatreniam sa s najväčšou pravdepodobnosťou žiaden podnikateľ tomuto negatívne scenáru nevyhne. V prípade, že dlh odberateľa narastá, dodávateľ sa môže dostávať do úzkych voči svojim dodávateľom, čo roztáča špirálu neželanej platobnej neschopnosti.

Výrazne negatívnym javom v tomto smere je, ak napriek nezaplateniu za dodanie tovarov alebo služieb odberateľom, je dodávateľ povinný uhradiť dane štátu;

v tomto prípade zo svojich vlastných prostriedkov, ktoré by inak mohol využiť na podporu svojho podnikania. Podobné vlastnosti v tomto smere vykazujú aj daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) ako nepriama spotrebná daň.

## Právny základ opravy základu dane

Podľa čl. 1 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov<sup>1</sup> (ďalej len „smernica Rady“), „na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služby podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

Keďže platitelia dane majú možnosť odpočítať od splatnej dane daň z pridanej hodnoty, ktorou boli zaťažené náklady vynaložené na

uskutočnenie dodania tovaru alebo služby, vo finále teda znáša bremeno dane z pridanej hodnoty konečný spotrebiteľ. Povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty má dodávateľ, ktorý dodal tovary alebo služby, pričom daň vyberie od svojho odberateľa ako súčasť kúpnej ceny. Uvedené potvrdzuje ustálená judikatúra Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor“), z ktorej v tejto súvislosti vyplýva, že „zdaniteľný podnik koná iba ako príjemca dane na účet štátu a v prospech verejných financií.“<sup>2</sup>

V ideálnom svete dodávateľ dodá tovar alebo služby svojmu odberateľovi spolu s vyhotovenou faktúrou, na ktorej je uvedená kúpna cena pozostávajúca zo základu dane a dane, pričom po ich okamžitej úhrade odberateľom dodávateľ túto daň prizná a odvedie pri podaní daňového priznania do štátneho rozpočtu. V skutočnosti, ako uvádza generálna advokátka J. Kokott, však technika

1) Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2006] L347/1.

2) Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie z 20. októbra 1993 C-10/92 Balocchi [1993] EU:C:1993:846, bod 25, a z 21. februára 2008 C-271/06 Netto Supermarkt [2008] EU:C:2008:105, bod 21.

zdanenia nekopíruje hmotnoprávne hľadisko dane z pridanej hodnoty.<sup>3</sup>

Podľa čl. 63 smernice Rady „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“ Daňová povinnosť alebo inak oprávnenie správcu dane podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, vzniká už dodaním tovaru alebo služby, bez ohľadu na okamih uhradenia kúpnej ceny, a teda nezávisle od nej. Na základe zásady zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia smernica Rady predpokladá, že krátko po tom, čo dodávateľ dodá tovar alebo službu a v zmysle pravidiel vzniku daňovej povinnosti z uvedeného dodania odvedie daň, obdrží od svojho odberateľa úhradu kúpnej ceny vrátane dane. Ak však dodávateľ od odberateľa úhradu kúpnej ceny nezíska, je nevyhnutné, že daň z pridanej hodnoty predfinancuje zo svojich vlastných finančných prostriedkov, čo sa v skutočnosti aj mnohokrát stáva. Štát teda daň z pridanej hodnoty získa od dodávateľa vždy, a to aj v tom prípade, ak mu jeho odberateľ nezaplatil. Nepriamo možno z uvedeného vyvodiť, že až do okamihu zaplatenia kúpnej ceny odberateľom, dodávateľ poskytuje štátu bezúročnú pôžičku.

Naproti tomu čl. 73 smernice Rady uvádza, že základ dane zahŕňa „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

V uvedenej definícii základu dane je zasa obsiahnutá podstata hmotnoprávneho hľadiska dane z pridanej hodnoty. Pri dodaní tovaru alebo služby dochádza k vzniku daňovej povinnosti, a teda povinnosti odvieť daň na výstupe z toho, čo dodávateľ má získať od odberateľa. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie však vyplýva, že skutočným základom dane nie je to, čo dodávateľ mal vybrať, ale to čo na konci dňa skutočne získa, vyberie od odberateľa. Súdny dvor Európskej únie uviedol, že „základ dane slúžiaci ako základ pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nemôže prevýšiť

protihodnotu skutočne zaplatenú konečným spotrebiteľom a na základe ktorej sa stanovila výška dane z pridanej hodnoty, ktorú bol na pokon povinný zaplatiť.“<sup>4</sup>

Spájacím bodom medzi technikou zdanenia dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej sa daň odvádza už v okamihu dodania a nie momentom zaplatenia kúpnej ceny odberateľom a medzi hmotnoprávnym pilierom dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého základom dane nie je požadovaná, ale vždy skutočne získaná protihodnota od odberateľa, je čl. 90 smernice Rady.<sup>5</sup> Ako uvádza generálna advokátka J. Kokott vo svojom návrhu k prejudiciálnemu konaniu C-335/19 E. Sp. z o. o. v bode 29 „rozdiel medzi tým čo sa odviedlo a tým čo bolo skutočne zaplatené sa zosúladí podľa čl. 90 ods. 1.“ Článok 90 ods. 1 smernice Rady káže členským štátom v stanovených prípadoch umožniť dodávateľom primerane znížiť základ dane (požiadať štát o vrátenie dane) po tom, čo už daň z dodania tovarov alebo služby skôr odvedli do štátneho rozpočtu. Jeden z takýchto prípadov je aj úplné alebo čiastočné nezaplatenie kúpnej ceny.

### Nejasná právna úprava

Podľa čl. 90 ods. 1 smernice Rady „v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

Čl. 90 smernice Rady je teda vyjadrením základného princípu dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého daňový orgán nemôže vybrať vyššiu sumu DPH ako je tá, ktorú získal dodávateľ od odberateľa.<sup>6</sup>

Uvedený článok smernice Rady má doslovné znenie ako jeho predchodca, čl. 11 bod C ods. 1 prvý pododsek Šiestej smernice Rady<sup>7</sup> a „požaduje od členských štátov znížiť základ dane a následne aj sumu dane zaplatenej zdaniteľnou osobou kedykoľvek potom ako sa transakcia uzavrela a časť alebo celá protihodnota nebola zdaniteľnou osobou získaná.“<sup>8</sup>

Transpozícia a výklad čl. 90 ods. 1 smernice Rady nepredstavuje pre členské štáty zásadný problém. Súdny dvor Európskej únie dokonca v rozsudku z 15. mája 2014 C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft [2014] EU:C:2014:328, bod 40 vysvetlil, že čl. 90 ods. 1 smernice Rady, napriek tomu, že odkazuje na podmienky stanovené členskými štátmi, má priamy účinok a „zdaniteľné osoby sa môžu na vnútroštátnych súdoch odvolávať na článok 90 ods. 1 smernice Rady proti členskému štátu, aby dosiahli zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty.

Problematickým je skôr čl. 90 ods. 2 smernice Rady, podľa ktorého „v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

Výklad tohto ustanovenia bol po dlhú dobu nejasný. Najčastejšie pristupovali členské štáty k takej interpretácii, že čl. 90 ods. 2 smernice Rady predstavuje odchýlku od čl. 90 ods. 1 smernice Rady, ktorá umožňuje členským štátom opravu základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia vylúčiť. Nápomocným v tejto súvislosti nebol ani Súdny dvor Európskej únie, ktorý v rozsudku z 15. mája 2014 C337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi [2014] EU:C:2014:328, bod 23 uviedol, že je potrebné členským štátom „ponechať na výber aby určili, či prípad nezaplatenia kúpnej ceny... umožňuje znížiť základ dane do splatnej výšky za podmienok ktoré stanovuje, alebo či takéto zníženie v takomto prípade nie je prípustné.“ Až vo svojej nedávnej judikatúre Súdny dvor Európskej únie vyvrátil, že takéto interpretácia čl. 90 ods. 2 smernice Rady je neprípustná a odchýliť sa od čl. 90 ods. 1 smernice Rady neznamená úplne vylúčiť opravu základu dane v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia dane.<sup>9</sup>

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie sa výnimky zo zásady úpravy majú vykladať reštriktívne. Uvedené znamená, že členské štáty majú pri oprave základu dane v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia podľa čl. 90 smernice Rady

3) Návrh generálnej advokátky J. Kokott z 4. júna 2020 C-335/19 E. Sp. u. o. o. [2020] EU:C:2020:424, body 24 až 31.

4) Rozsudok z 24. októbra 1996 C317/94 Elida Gibbs [1996] EU:C:1996:400, bod 19.

5) Rozsudok z 23. novembra 1988 C-230/87 Naturally Yours Cosmetics [1988] EU:C:1988:508, bod 16.

6) Rozsudok z 24. októbra 1996 C-317/94 Elida Gibbs [1996] EU:C:1996:400, bod 24.

7) Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú.v. ES L 145, 13. 6. 1977).

8) Rozsudok z 3. júla 1997 C-330/95 Goldsmiths [1997] EU:C:1997:339, bod 15.

9) Rozsudky z 23. novembra 2017 C246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:887, bod 20 a nasl., najmä bod 23, z 8. mája 2019 C127/18 APACK CZ [2019] EU:C:2019:377, bod 20 a nasl., a z 22. februára 2018 C396/16 T – 2 [2018] EU:C:2018:109, bod 35 a nasl.



v podstate dve možnosti, buď stanovia možnosť bezodkladnej opravy základu dane podľa odseku 1, alebo využijú možnosť priznanú odsekom 2 a odchýlia sa od bezodkladnej opravy stanovenej v odseku 1. Úplne vylúčiť opravu základu dane v týchto prípadoch by však bolo v rozpore so zásadou neutrality, podľa ktorej „podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH.“<sup>10</sup>

### Ako správne transponovať čl. 90 ods. 2 smernice Rady

V prvom rade je potrebné vysvetliť, prečo dostali členské štáty možnosť odchýliť sa od bezodkladnej opravy základu dane podľa čl. 90 ods. 1 smernice Rady. Kým pri ostatných dôvodoch na opravu základu dane podľa čl. 90 ods. 1 smernice Rady, ako sú napr. odmietnutie, prípadne zrušenie transakcie, dochádza k návratu (obnoveniu) postavenia obidvoch zmluvných strán, úplné alebo čiastočné nezaplatenie dane je odlišnou situáciou. Nedochozí pri ňom ku „zrušeniu“ pôvodnej transakcie, to znamená, že napriek nezaplateniu kúpnej ceny dodávateľ má stále pohľadávku voči odberateľovi a odberateľ stále dlh voči dodávateľovi.<sup>11</sup>

Úplné alebo čiastočné nezaplatenie je neistou okolnosťou, čo znamená, že nie je vylúčené, že odberateľ v budúcnosti dodávateľovi zaplatí. Článok 90 ods. 2 smernice Rady teda umožňuje členským štátom v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odsunúť opravu základu dane až do momentu, kedy s najväčšou pravdepodobnosťou bude možné konštatovať, že odberateľ kúpnu cenu neuhradí. Ako inak vyjadrila generálna advokátka J. Kokott v návrhu z 8. júna 2017 k veci C-246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:440, bod 4, ide o jednu „z najdôležitejších otázok nepriameho výberu dane z pridanej hodnoty v právnom štáte. Súdny dvor Európskej únie má po prvýkrát rozhodnúť o otázke, ako dlho môže členský štát od podniku (dodávateľa, pzm. autora) primeraným spôsobom vyžadovať, aby na vlastné náklady poskytol predfinancovanie

dane, ktorú z ekonomického hľadiska nie je povinný znášať. Musí podnik skutočne čakať dva roky, desať alebo viac rokov, kým sa mu vrátia splatné a už odvedené sumy dane z pridanej hodnoty?“

Napriek tomu, že Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 3. júla 1997 C330/95 Goldsmiths [1997] EU:C:1997:339, bod 15 neuviedol žiadne konkrétne podmienky uplatnenia čl. 90 ods. 2 smernice Rady, zdôraznil, že „odchýlenie od tejto zásady upravenej v článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa musí odôvodniť, aby sa opatreniami členského štátu prijatými na základe článku 90 ods. 2 smernice o DPH nezmaril účel harmonizácie v oblasti daní.“

Úplné alebo čiastočné nezaplatenie je neistou okolnosťou, čo znamená, že nie je vylúčené, že odberateľ v budúcnosti dodávateľovi zaplatí.

Ako konštantne uvádza Súdny dvor Európskej únie „aby sa hmotnoprávna výnimka považovala za prípustnú, musela by sa teda v prípade nezaplatenia ceny vzťahovať na neistotu „či sa protihodnota neposkytla s konečnou platnosťou alebo len dočasne.“<sup>12</sup> Členské štáty teda musia odôvodniť, akým spôsobom stanovia odchýlku od bezodkladného zníženia základu dane tak, aby zohľadnili neistotu týkajúcu sa „definitívneho“ nezaplatenia faktúry. Definitívne nezaplatenie je však spojenie s ktorým sa dá polemizovať z dôvodu, že nie je vylúčené, že k úhrade kúpnej ceny dôjde (hoc aj omylom) neskôr, po uskutočnení opravy základu dane. Čiže definitívne nezaplatenie konštatovať nemožno, „vždy existuje iba určitá miera pravdepodobnosti, ktorá sa znižuje úmerne s trvaním nezaplatenia.“<sup>13</sup>

S cieľom zdefinovať limity členských štátov, v ktorom momente je „definitívne“ nezaplatenie kúpnej ceny už tak pravdepodobné, že oprávňuje dodávateľa uskuotočniť opravu základu dane, je potrebné si pripomenúť základe zásady ovplyvňujúce zákonodarcu pri transponovaní čl. 90 ods. 2 smernice Rady.

### Transpozícia rešpektujúca základné zásady fungovania dane z pridanej hodnoty

Prvou je zásada neutrality dane, ako základná zásada spoločného systému dane z pridanej hodnoty. „Na základe tohto princípu chce zákonodarcu Spoločenstva zabezpečiť daň, ktorá je úplne neutrálna vo vzťahu k všetkým ekonomickým činnostiam bez ohľadu na to, aký je ich cieľ alebo výsledok, pokiaľ patria do rozsahu pôsobnosti DPH.“<sup>14</sup>

V tejto súvislosti treba uviesť, že dodávateľia tovarov alebo služieb, u ktorých dochádza k vzniku daňovej povinnosti dodaním tovaru alebo služby a „predfinancujú“ daň sa nachádzajú v odlišnej situácii v porovnaní s dodávateľmi, ktorí tak robiť nemusia, pretože im vznikne daňová povinnosť napríklad až okamihom prijatia platby v zmysle čl. 66 smernice Rady alebo, alebo u nich dochádza k prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia v zmysle čl. 194 smernice Rady (ide aj napríklad o tie isté dodávky tovarov alebo služieb, avšak odberateľ je zahraničnou osobou). Odchýlka v odlišnom prístupe k platiteľom, ktorí sú významne zaťažení predfinancovaním platby dane, je v rozpore s princípom neutrality a s najväčšou pravdepodobnosťou naruša aj hospodársku súťaž, pokiaľ je pre tohto dodávateľa obdobie, začínajúce momentom odvedenia dane a končiacie opravou základu dane (požiadanim o vrátenie dane) neprimerane dlhé.

Ďalšou fundamentálnou zásadou, ktorú je vnútroštátny normotvorca povinný dodržať pri kreovaní odchýlky podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady je princíp proporcionality. Tento princíp káže členským štátom, aby navrhované opatrenia boli adekvátne cieľu, ktorý sa nimi sleduje, neboli neúmerne zaťažujúce a nešli nad rámec toho, čo je

10) Rozsudok z 8. mája 2019 C127/18 APACK CZ [2019] EU:C:2019:377, bod 20.

11) Uvedené konštatuje Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 12. októbra 2017 C404/16 Lombard Ingtatlan Lízing [2017] EU:C:2017:759, bod 29: „V dôsledku nezaplatenia kúpnej ceny sa totiž neobnovuje postavenie zmluvných strán pred uzavretím zmluvy. Na jednej strane kupujúci zostáva prinajmenšom zodpovedný za celú pôvodne dohodnutú cenu v prípade nezaplatenia celej ceny alebo jej časti, ktorá zostala splatná v prípade čiastočného nezaplatenia. Na druhej strane predávajúci má v zásade stále k dispozícii svoju pohľadávku a môže sa jej domáhať pred súdmi.“

12) Rozsudok z 8. mája 2019 C127/18 APACK CZ [2019] EU:C:2019:377, bod 23.

13) Návrh generálnej advokátky J. Kokott z 8. júna 2017 vo veci C-246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:440, bod 68.

14) Návrhy generálneho advokáta L. A. Geelhoeda z 27. novembra 2003 vo veci C-281/01 Komisia proti Taliansku [2003] EU:C:2003:112, bod 20.



potrebné a primerané. V súvislosti s touto zásadou je pri koncipovaní okamihu, kedy môže dodávateľ uskutočniť opravu základu dane podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady potrebné mať na pamäti, že od „platiteľa dane ako príjemcu daní na účet štátu nemožno žiadať viac, ako môže poskytnúť“.<sup>15</sup>

### **Judikatúra a z nej vyplývajúce aspekty opravy základu dane podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady**

K oprave základu dane podľa čl. 90 ods. 1 vo vzťahu k čl. 90 ods. 2 smernice Rady existuje pomerne rozsiahla judikatúra Súdneho dvora Európskej únie. V malej časti rozsudkov<sup>17</sup> sa vnútroštátne súdy pýtajú základnú otázku, či je možné členskými štátmi uplatniť čl. 90 ods. 2 smernice Rady tak, že ho členské štáty nezavedú do svojho vnútroštátneho právneho poriadku. Ako už bolo vyššie uvedené, takáto voľba nie je možná.

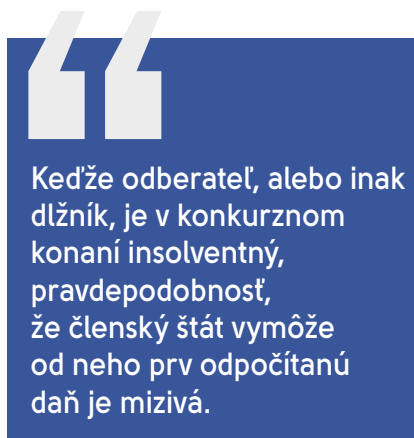
Po vyriešení tejto otázky, nasleduje druhá, v poslednom čase narastajúca skupina rozsudkov, v ktorých sa vnútroštátne súdy pýtajú Súdneho dvora Európskej únie na výklad čl. 90 ods. 2 smernice Rady vo vzťahu k vnútroštátnej úprave, a teda či uvedená úprava je v súlade s cieľom čl. 90 ods. 2 smernice Rady, či je primeraná a rešpektuje základné zásady dane z pridanej hodnoty. Návrh generálnej advokátky J. Kokott z 4. júna 2020 C-335/19 E. Sp. u. o. o. [2020] EU:C:2020:424, body 38, 39 uvádza, že Súdny dvor Európskej únie túto skupinu rozsudkov označuje ako hmotnoprávne výnimky, keďže pri nich skúma, či „hmotnoprávna výnimka v prípade nezaplatenia ceny sa pritom nevyhnutne musí týkať neistoty, či sa protihodnota neposkytla s konečnou platnosťou, alebo len dočasne.“

Trochu iný charakter ma posledná skupina rozsudkov, v ktorých Súdny dvor Európskej únie skúma, či formálne podmienky stanovené členskými štátmi pri oprave základu dane, ktoré majú zabezpečiť riadny výber dane a predchádzanie daňovým podvodom, sú dovolené a v súlade so zásadami a princípmi dane z pridanej hodnoty.

### **Prečo členské štáty zavádzajú opravu základu dane podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady postupne a aké je možné riešenie**

Súdny dvor Európskej únie v rozsiahlej judikatúre venovanej oprave základu dane nepresnil, aké podmienky si má členský štát stanoviť, aby odchylenie sa od čl. 90 ods. 1 smernice Rady transponovaním čl. 90 ods. 2 smernice Rady bolo v súlade so zásadami neutrality a proporcionality. Stanovenie momentu vysoko pravdepodobného „definitívneho“ nezaplatenia kúpnej ceny tak ostalo v diskrečnej právomoci členských štátov.

V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že značná časť členských štátov (vrátane Sloven-



skej republiky) so zavedením opravy základu dane podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady otáľala; okrem nevyjasnenej interpretácie tohto článku k tomu prispela najmä snaha o ochranu verejných financií a následne finančných záujmov Európskej únie.

Členské štáty si uvedomujú na jednej strane nepriamy charakter dane z pridanej hodnoty ako spotrebnej dane, pri ktorej dodávateľ slúži len ako výberca dane od svojho odberateľa, ktorú následne odvedie do štátneho rozpočtu, zároveň rešpektujúc princíp, že nemožno od dodávateľa žiadať viac ako dostal, čo je nepriamym vyjadrením zásady, že základom dane je skutočne získaná protihodnota od odberateľa.

Na druhej strane však treba chápať aj obavy členských štátov, ktoré zväčša stano-

vili moment, kedy je neistota nezaplatenia skoro definitívna na taký moment insolventného konania, kedy už odberateľ nemá skoro žiadne finančné prostriedky.

V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že rovnako ako vznik daňovej povinnosti u dodávateľa je viazaný na dodanie tovaru alebo služby a nie na úhradu kúpnej ceny, je koncipované aj právo na odpočítanie dane na vstupe u odberateľa. Podľa čl. 167 smernice Rady „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

V praxi to znamená, že právo na odpočítanie dane na vstupe u odberateľa nastane dodaním tovaru alebo služby a nie je odložené až do okamihu jeho úhrady kúpnej ceny dodávateľovi.<sup>18</sup>

Značná časť vnútroštátnych úprav členských štátov je nastavená tak, že v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia kúpnej ceny dodávateľ uskutoční opravu základu dane, teda požiada o vrátenie dane, ktorú odvedol do štátneho rozpočtu napríklad v momente, kedy sa skončí konkurzné konanie vedené voči jeho dlžníkovi. V tomto okamihu vstupuje štát do postavenia veriteľa voči dlžníkovi, pretože dlžník by mal vrátiť daň na vstupe, ktorú si odpočítal, ale ktorú neuhradil ako súčasť kúpnej ceny svojmu dodávateľovi.

Keďže odberateľ, alebo inak dlžník, je v konkurznom konaní insolventný, pravdepodobnosť, že členský štát vymôže od neho prv odpočítanú daň je mizivá.

Z tohto dôvodu boli členské štáty opatrné pri zavádzaní čl. 90 ods. 2 smernice Rady do svojich vnútroštátnych právnych poriadkov, keďže pre nich znamená výrazný (negatívny) rozpočtový dopad.

V tejto súvislosti sa ako jedna z možností vyriešiť túto dilemu ukazuje aj možnosť zaviesť čl. 185 ods. 2 druhej vety smernice Rady, ktorý „v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže“ umožňuje členským štátom „úpravu odpočítanej dane vyžadovať“.

Podobne, ako pri oprave základu dane pri čiastočnom alebo úplnom nezaplatení,

15) Návrh generálnej advokátky J. Kokott z 8. júna 2017 vo veci C-246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:440, bod 50.

16) V návrhu generálnej advokátky J. Kokott z 8. júna 2017 vo veci C-246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:440 v bodoch 45 až 47 sa tiež uvádza, že úprava opravy základu dane podľa čl. 90 ods. 2 smernice Rady nesmie narušiť niektoré základné práva zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie, ako sú napr. slobodná voľba povolania a sloboda podnikania ako všeobecné právne zásady.

17) Rozsudok z 15. mája 2014 C337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi [2014] EU:C:2014:328 a rozsudok z 23. novembra 2017 C246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:887.

18) Podľa čl. 167a smernice Rady „členské štáty môžu v rámci voliteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť vzniká výlučne podľa článku 66 písm. b), na odpočítanie dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplátí jej dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.“

kedy by dodávateľ nemal predfinancovať daň, ktorú nedostal od odberateľa uhradenú a čakať niekoľko rokov na jej vrátenie, ani u odberateľa právo na odpočítanie dane na vstupe nemôže byť časovo neobmedzené. To platí dvojnásobne v tom prípade, ak odberateľ touto daňou nie je zaťažovaný, a nepredstavuje preňho žiadny náklad, keďže ju dodávateľovi ako súčasť kúpnej ceny neuhradil.

Členské štáty si vykladali možnosť opravy odpočítanej dane u odberateľa ako symetricky časovo naviazanú na opravu základu dane u dodávateľa. Odberateľ (dlžník) by sa nachádzal v tej časti insolvenčného konania, v ktorej už nemá žiadne finančné prostriedky na vrátenie skôr odpočítanej dane na vstupe.

Ako však uvádza generálna advokátka J. Kokott v návrhu z 4. júna 2020 C-335/19 E. Sp. u. o. o. [2020] EU:C:2020:424, bod 58 „v prípade nezaplatenia môžu členské štáty dokonca požadovať vykonanie opravy (odsek 2). Takáto možnosť existuje bez ohľadu na to, či už poskytovateľ opravil výšku splatnej dane. Členské štáty teda podľa článku 185 ods.2 druhej vety smernice o DPH môžu určiť, že príjemca plnenia, ktorý nezaplatí protihodnotu, a teda sa nezaťažuje daňou z pridanej hodnoty, je podľa čl. 185 smernice o DPH povinný bezodkladne opraviť odpočítanie dane.“

Vo svojom výklade ide dokonca ešte ďalej, kedy za relevantné obdobie, dokeď je možné ešte čakať na úhradu kúpnej ceny odberateľom, považuje jedno zdaňovacie obdobie. „V okamihu podania ďalšieho daňového priznania za nasledujúce zdaňovacie obdobie (spravidla o mesiac neskôr) je jasné, či odpočítanie dane (bez zaťaženia) bolo z materiálneho hľadiska doteraz vykonané neoprávnene. Takýmto spôsobom sa systémové riziko daňového výpadku zúži na jediné zdaňovacie obdobie.“

Ide o úplne prelomový názor generálnej advokátky, podporený rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v tejto veci<sup>19</sup>, ktorý pre členské štáty pri transpozícii čl. 90 ods. 2 smernice Rady prináša nové možnosti s cieľom zabrániť riziku daňových podvodov a napomôcť ochrane príjmov, vrátane vlastných zdrojov Únie.

Slovenská republika vývoj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v tomto smere bude veľmi pozorne sledovať.

### Oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH v kontexte judikatúry Súdneho dvora Európskej únie

Slovenská republika transponovala čl. 90 ods. 2 smernice Rady v novele zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, vykonanej zákonom s delenou účinnosťou pre túto úpravu od 1. januára 2021<sup>20</sup> (ďalej len „zákon o DPH“).

Systematicky túto úpravu normotvorca skoncentroval a zaradil za opravu základu dane ako nový § 25a zákona o DPH. Základným kameňom tejto úpravy je v podstate definícia situácie, kedy dochádza k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky. Podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH je „platiteľ dane oprávnený znížiť základ dane z dodania tovaru alebo služby, z ktorej bol povinný platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, ak mu jeho odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou.“

Pri kreovaní tejto definície normotvorca zohľadnil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie. Oprava základu dane sa pripustí nielen v prípade, že protihodnota bola vyjadrená v peniazoch, ale aj iným nepeňažným spôsobom, tak ako to konštatoval Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 3. júla 1997 C-330/95 Goldsmiths [1997] EU:C:1997:339.

Za pozornosť tiež stojí, že v odseku 1 nie je definované postavenie odberateľa (dlžníka) ako platiteľa dane, prípadne zdaniteľnej osoby, čo znamená, že opravu základu dane možno vykonať, ak odberateľ je v postavení platiteľa dane, zdaniteľnej alebo aj nezdaniteľnej osoby, čo je plne v súlade s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie z 15. októbra 2020 C-335/19 E. sp. z o.o. sp. k. [2020] EU:C:2020:829.

V § 25a ods. 2 zákona o DPH dochádza k definovaniu momentu, kedy sa z pohľadu normotvorcu považuje pohľadávka za nevymožiteľnú, to znamená, kedy sa neistá udalosť spočívajúca v nezaplatení protihodnoty považuje za „definitívnu“. Podľa § 25a ods. 2 písmenách a) až c) zákona o DPH ide o rôzne momenty vo vymáhacích konaniach, ako napr. v exekučnom konaní alebo

konkurznom konaní. Na rozdiel od talianskej vnútroštátnej úpravy, posudzovanej v rozsudku z 23. novembra 2017 C246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:887, pri ktorej Súdny dvor Európskej únie konštatoval, že „členský štát nemôže podmieniť zníženie základu dane pre daň z pridanej hodnoty neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.“, platiteľovi dane, postupujúc podľa § 25a zákona o DPH, môže vzniknúť právo na opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke skôr, ak jej nevymožiteľnosť „nastala“ v rôznych štádiách konkurzného konania, v závislosti od majetnosti dlžníka ako právnickej alebo fyzickej osoby.

Až v čase finálnych diskusií o výslednej podobe § 25a ods. 2 zákona o DPH došlo k vydaniu rozsudku z 11. júna 2020 C-146/19 SCT d.d. [2020] EU:C:2020:464, v ktorom Súdny dvor Európskej únie pomerne prekvapivo priznal právo na opravu základu dane aj pri pohľadávke, ktorú dodávateľ (veriteľ) neprihlásil do konkurzného konania vedenom voči dlžníkovi. Normotvorca pohotovo doplnil právnu úpravu § 25a ods. 2 zákona o DPH o situácie, kedy dochádza k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky aj ak táto pohľadávka nie je prihlásená v konkurznom konaní. Dôkazné bremeno toho, v akom rozsahu by pohľadávka nebola uspokojená aj keby bola prihlásená do konkurzného konania ponechal Súdny dvor Európskej únie, ako aj slovenský normotvorca na dodávateľovi (veriteľovi).

Rešpektujúc závery rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 24. októbra 2019 C-292/19 Porr Építési Kft. [2019] EU:C:2019:901 dochádza k možnosti uskutočniť opravu základu dane pri zániku odberateľa-právnickej osoby podľa § 25a ods. 2 písm. d) zákona o DPH. Pendantom je smrť fyzickej osoby, kde normotvorca s ohľadom na možnú majetnosť odberateľa fyzickej osoby nestanovuje moment vzniku nevymožiteľnej pohľadávky už na okamih smrti dlžníka, ale až na ďalšie posúdenie jeho majetku v dedičskom konaní.

Po dohode s zástupcami podnikateľských zväzov sa dostala do novely zákona aj možnosť uskutočniť opravu základu dane pri malých pohľadávkach bez toho, aby si ich dodávateľ uplatnil v exekučnom alebo

19) Rozsudok z 15. októbra 2020 C-335/19 E. sp. z o.o. sp. k. [2020] EU:C:2020:829, bod 42.

20) V čase písania tohto príspevku bola novela zákona o DPH schválená v Národnej rade Slovenskej republiky, nebola však ešte podpísaná prezidentkou Slovenskej republiky a teda jej ešte nebolo pridelené číslo.

konkurznom konaní. Ako vyplýva z návrhov generálnej advokátky J. Kokott z 8. júna 2017 vo veci C-246/16 Enzo di Maura [2017] EU:C:2017:440, bod 72, „podmienka nezaplatenia v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH však môže byť splnená aj omnoho skôr..., za primeranú by bolo možné považovať aj dobu nezaplatenia (napr. šesť mesiacov od vystavenia faktúry)“.

Normotvorca stanovením rôznych variantov vzniku nevymožiteľnej pohľadávky direktívne neustanovil, že platiteľ dane je povinný pri neuhradenej faktúre sledovať len jeden spôsob vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, ale pripúšťa sa ich kumulácia s akceptovaním toho dôvodu, ktorý nastal skôr. Ak teda platiteľ dane vymáha pohľadávku v exekučnom konaní a pred uplynutím stanovenej lehoty dôjde k smrti fyzickej osoby a ku zastaveniu dedičského konania pre nemajetnosť dlžníka, uvedená pohľadávka sa stane nevymožiteľnou právoplatnosťou uznesenia o zastavení konania o dedičstve.

Základnou nepísanou podmienkou na uskutočnenie opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH je dobrá viera platiteľa dane, že mu jeho odberateľ za dodané tovary alebo služby chcel, prípadne mohol zaplatiť. Normotvorca v tejto súvislosti stanovil prípady, kedy napriek tomu, že došlo ku vzniku nevymožiteľnej pohľadávky dodávateľ nemôže opraviť základ dane. Okrem personálnej prepojenosti dodávateľa a odberateľa, kde je vysoký predpoklad koordinovaného správania oboch strán transakcie

normotvorca upriamil pozornosť na dodania tovarov alebo služieb časovo nasledujúcich po vyhlásení konkurzu na majetok dlžníka. Verejne deklarovaná insolventnosť dlžníka, potvrdená vyhlásením konkurzu spolu s málo uveriteľnou kauzou takejto transakcie, vyvolávajú veľkú mieru pochybnosti o konaní dodávateľa v súlade s princípom konania



**Základnou nepísanou podmienkou na uskutočnenie opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH je dobrá viera platiteľa dane, že mu jeho odberateľ za dodané tovary alebo služby chcel, prípadne mohol zaplatiť.**

obchodníka s obozretnosťou. V tejto súvislosti bude zaujímavé sledovať záver Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-398/20 ELVOSPOL, kde sa Krajský súd v Brne pýta, či je vnútroštátna úprava, ktorá znemožňuje vykonať opravu základu dane v prípade pohľadávky, ktorá vznikla šesť mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku platiteľa dane v rozpore s čl. 90 ods. 2 smernice Rady.

O oprave základu dane je dodávateľ povinný vyhotoviť opravný doklad, ktorý musí dodávateľ zaslať odberateľovi. Ide o hmot-

noprávnu podmienku opravy základu dane, keďže v prípade opaku (nezaslania) takéhoto dokladu odberateľovi (dlžníkovi) sa oprava základu dane neuzná. Uvedené predstavuje formálnu podmienku opravy základu dane v zmysle čl. 90 ods. 1 smernice Rady a je plne v súlade s závermi Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku z 6. decembra 2017 C-672/17 Tratave [2018] EU:C:2018:989, bod 35, kde bolo konštatované, že „v prejednávanej veci požiadavka, o ktorú ide vo veci samej, ktorá viaže primerané zníženie základu dane na podmienku, že zdaniteľná osoba v prípade nezaplatenia vopred oznámi svojmu dlžníkovi, ak je zdaniteľnou osobou, svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH, patrí pod článok 90 ods. 1.“

Súdny dvor Európskej únie dokonca odobril aj takú formálnu podmienku opravy základu dane, pri ktorej dodávateľ musí mať od odberateľa potvrdenie, že prijal opravný doklad. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku zo dňa 26. januára 2012 C-588/10 Kraft Foods Polska SA [2012] EU:C:2012:40 konštatoval, že „pojem podmienky podľa článku 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty zahŕňa požiadavku, ktorá zníženie základu dane vyplývajúceho z pôvodnej faktúry viaže na podmienku, že zdaniteľná osoba musí mať od príjemcu tovaru alebo služieb potvrdenie o doručení opravnej faktúry. Zásada neutrality DPH ani zásada proporcionality takej požiadavky v zásade nebránia.“

## **Z** Záver

Oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH predstavuje úplne nový inštitút v právnom poriadku Slovenskej republiky. Strohý právny základ stanovený smernicou Rady neposkytuje členským štátom mnoho informácií o podmienkach a obmedzeniach tejto úpravy. Nedostatočná opora v smernici Rady preto mnoho rokov viedla k rôznym, neskôr Súdny dvor Európskej únie vyvráteným interpretáciám zo strany členských štátov. Práve Súdny dvor Európskej únie svojou rozhodovacou činnosťou v konaniach o prejudiciálnych otázkach „dotvára“ chýbajúcu legislatívu v tomto smere.

Slovenská republika zaviedla opravu základu dane v období pandémie COVID-19, ktorá určite bude mať nesmierny dopad na platobnú disciplínu podnikateľských subjektov. Možnosť opravy základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach určite uľaví platiteľom dane a čiastočne im umožní preklenúť toto zložité obdobie.

Slovenská republika vo svojej právnej úprave zohľadnila aj skutočne prednedávnym prijaté závery Súdneho dvora Európskej únie

v tomto smere. Mantinely úpravy opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH budú stanovené tak, aby moment vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, teda moment, kedy sa neistá udalosť v podobe nezaplatenia kúpnej ceny stáva „definitívnou“, nebol pre platiteľov dane neprímerane zaťažujúci. Prihliadajúc na princípy neutrality a proporcionality, avšak s ohľadom na špecifické postavenie Slovenskej republiky v boji proti daňovým podvodom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti, ktoré Slovenskú republiku radia na posledné priečky medzi členskými štátmi Európskej únie<sup>21</sup>, je potrebné rešpektovať aj určité obmedzenia tohto inštitútu, ktoré je potrebné vnímať v kontexte hore uvedeného. Princíp konania obchodníka s náležitou starostlivosťou, úzko spojený s konaním obchodníka v dobrej viere, že za svoje dodania tovarov alebo služieb dostane od odberateľa zaplatené, predstavujú ďalšie mantinely uplatňovania opravy základu dane.

Keďže judikatúra Súdneho dvora Európskej únie sa v tejto oblasti dynamicky rozvíja, existuje veľký predpoklad, že prijatá úprava opravy základu dane sa bude v budúcnosti nevyhnutne meniť. ■

21) [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)

# Príspevky na udržanie zamestnanosti a ich kontrola



**Mgr. Zuzana  
Moravčíková  
Kolenová**  
advokátka

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

**Príspevky na udržanie zamestnanosti sú reakciou na prekonanie nepriaznivej ekonomickej situácie v dôsledku pandémie koronavírusu. Ich poskytovanie je sprevádzané odlišnosťami od štandardu poskytovania štátnej pomoci. Kontrola však ostáva nezmenená a prebieha priebežne. Cieľom článku je poskytnúť prehľad o niektorých kontrolných mechanizmoch, s ktorými sa prijímateľ príspevkov môže stretnúť. Osobitne sa článok venuje prehľadu judikatúry pri trestných činoch subvenčného podvodu a poškodzovania finančnej záujmov Európskej únie.**

Cieľom tohto príspevku je zhrnúť niektoré právne dôsledky pre prijímateľov príspevkov od štátu na prekonanie nepriaznivých dôsledkov v súvislosti s predchádzaním šírenia koronavírusu. V čase vypuknutia prvej vlny pandémie na jar 2020, štát aj podnikatelia boli konfrontovaní s výnimočnou situáciou. Do popredia sa dostávala požiadavka rýchlej pomoci, čo na strane štátu znamenalo určité odchýlky od štandardného postupu poskytovania štátnej pomoci. Na strane podnikateľov bol predovšetkým záujem rýchleho získania finančných prostriedkov, pričom nemusel byť vždy daný priestor na podrobné posúdenie právnych dôsledkov spojených s prijatím štátnej pomoci.

Podnikateľom je prevažná časť prostriedkov poskytovaná zo štátneho rozpočtu a z rozpočtu Európskej únie. Prijímateľom sú teda poskytované verejné prostriedky<sup>1</sup>, ku ktorým sa viaže kontrola zo strany štátu alebo aj Európskej únie. V ďalšej časti tohto článku sa zameriavame na jeden druh štátom poskytovanej pomoci podnikateľom, a to príspevky na udržanie zamestnanosti, ktoré sú poskytované ako aktívne opatrenia na trhu práce.<sup>2</sup> Pri ostatných formách pomoci sa môžu niektoré prostriedky kontroly a sankcií odlišovať.<sup>3</sup>

Kontrola poskytovania štátnej pomoci nečaká na skončenie pandémie, prebieha priebežne. Napríklad, „podľa zistení TREN-Du, k 2. septembru podnikatelia, ktorí

čerpali finančnú pomoc od štátu kvôli pandémie koronavírusu, vrátili úradom 1 526 platieb v sume asi 1 125 000 eur. A tieto čísla zrejme ešte zďaleka nie sú konečné. Štát zatiaľ skontroloval čerpanie pomoci len u 1,45 percenta z celkového objemu 531 754 293,94 eur, ktoré boli vyplácané zamestnávateľom a samostatne zárobkovo činným osobám (SZČO) od začiatku apríla tohto roka.“<sup>4</sup> Podobne sa ku kontrole pristupuje aj v Českej republike, kde úrady v júni 2020 podali prvých 9 trestných oznámení.<sup>5</sup>

V tomto článku predstavujeme právne mechanizmy, ktoré sa viažu ku kontrole príspevkov na udržanie zamestnanosti a o ktorých by mal byť prijímateľ aspoň informovaný. Najskôr však považujeme za dô-

- 1) Podľa ust. § 2 písm. a) zákona č. 523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o rozpočtových pravidlách“) sa verejnými prostriedkami rozumie finančné prostriedky, s ktorými hospodária právnické osoby verejnej správy; verejnými prostriedkami sú aj prostriedky Európskej únie a odvody Európskej únie.
- 2) Ust. § 54 ods. 1 písm. e) zákona č. 5/2004 Z.z. o službách zamestnanosti v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o službách zamestnanosti“).
- 3) Napr. pri tzv. prevádzkových úverov poskytovaných v rámci schémy pomoci de minimis, je v súlade s ust. § 14 zákona č. 358/2015 Z.z. o úprave niektorých vzťahov v oblasti štátnej pomoci a minimálnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o štátnej pomoci) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o štátnej pomoci“) Protimonopolný úrad SR oprávnený u poskytovateľa minimálnej pomoci vykonať kontrolu, čo môže prakticky znamenať, že prijímateľ prevádzkového úveru je povinný umožniť vykonanie takejto kontroly. Zverejnené k 23. 11. 2020: <https://www.justice.gov.sk/PortalApp/Handlers/StiahnutPrilohu.ashx?IdPriloha=361894>
- 4) Zverejnené k 23. 11. 2020: <https://www.trend.sk/-jesen-pre-biznis-drahe-chyby-vykazoch-stovky-firiem-vracaju-spat-prispevky-statu>.
- 5) Zverejnené k 23. 11. 2020: <https://e.dennikn.sk/minuta/1936009>.



ležité zhrnúť rozdiely, ktoré pri príspevkoch na udržanie zamestnanosti vnímame ako právne relevantné oproti iným príspevkom.

### Odlíšnosti príspevkov na udržanie zamestnanosti

Na príspevok na udržanie zamestnanosti má žiadateľ po splnení podmienok **právny nárok**. Nárokovateľnosť príspevkov nie je štandard, a to ani pri iných opatreniach na trhu práce<sup>6</sup> alebo oproti iným formám pomoci, napr. ako sú dotácie na nájomné.<sup>7</sup>

Zjednodušene povedané, mať právny nárok znamená, že ak žiadateľ podmienky splní, príslušný orgán má povinnosť príspevok poskytnúť, pretože nemá žiadnu voľnú úvahu v tomto smere.<sup>8</sup> V opačnom prípade by sa žiadateľ mohol domáhať žalobou na plnenie poskytnutia dotácie<sup>9</sup>, resp. teoreticky aj náhrady škody voči štátu za nesprávny úradný postup alebo iný zásah, ak príslušný orgán neuzavrie dohodu o poskytnutí finančného príspevku.<sup>10</sup>

V tejto súvislosti sa otvára otázka, či poskytnutie príspevku žiadateľovi prezumuje splnenie podmienok na jeho získanie, resp. či by príslušný úrad mal pred poskytnutím príspevku vykonať materiálnu kontrolu splnenia podmienok. Domnievam sa, že takýto argument neobstoí, pretože prezumpciu správnosti požívajú len správne rozhodnutia (individualizované právne akty),<sup>11</sup> zákon o službách zamestnanosti rozkladá dôkazné bremeno medzi úrad a žiadateľa, ak nie je ustanovené inak<sup>12</sup> a príspevky sú štátnou pomocou, u ktorej sa prezumuje zákaz, ibaže sa preukáže splnenie výnimky.<sup>13</sup> Z týchto dôvodov, žiadateľ nesie zodpovednosť za splnenie podmienok poskytovania príspevku.

Ďalšou odlišnosťou je zákonom ustanovená právna domnienka, že podmienky na získanie príspevku sú v určitých prípadoch splnené. Pri právnych domnienkach platí, že nie sú predmetom dokazovania, resp. že „bud' platí skutočnosť, ktorej svedčí vyvrátiteľná domnienka, za preukázanú, alebo vyšiel v konaní najavo jej opak (obsah domnienky bol vyvrátený dôkazom opaku, t. j. dôkazom, že skutočnosť je v konkrétnom prípade práve opačná, než ako ju uvádza domnienka).“<sup>14</sup>

Podľa ust. § 70 ods. 7 Zákona o službách zamestnanosti sú ustanovené dva druhy právnych domnienok, a to vo vzťahu (i) ku všetkým podmienkam, ktoré sa považujú za splnené predložením čestného vyhlásenia žiadateľa a (ii) k splneniu niektorých finančných povinností voči daňovému úradu, Sociálnej poisťovni, zdra-



Z praktického hľadiska, práve táto právna úprava robí príspevky na udržanie zamestnanosti rizikovými z hľadiska kontroly. Keďže príslušný úrad neskúmal podmienky vopred, nevyžadoval dôkazy o splnení podmienok a keďže žiadatelia (hoc aj v dobrej viere) poskytli čestné vyhlásenia, ktoré nemusia zodpovedať skutočnosti.

votnej poisťovni a úradu práce, sociálnych vecí a rodiny, ktoré sa v zákonom stanovených prípadoch považujú za splnené (povolený odklad, splátkový kalendár a pod.).

Z praktického hľadiska, práve táto právna úprava robí príspevky na udržanie zamestnanosti rizikovými z hľadiska kontroly. Keďže príslušný úrad neskúmal podmienky vopred, nevyžadoval dôkazy o splnení podmienok a keďže žiadatelia (hoc aj v dobrej viere) poskytli čestné vyhlásenia, ktoré nemusia zodpovedať skutočnosti, môže pri následnej kontrole dôjsť k preukázaniu nesplnenia podmienok na poskytnutie príspevku a vyvedeniu zodpovednosti.

### Podmienky poskytnutia príspevku

Vo vzťahu materiálnym porušeniam podmienok na získanie príspevku na udržanie zamestnanosti sa javia ako najproblematickejšie nasledovné oblasti (i) výber vhodného opatrenia, (ii) určenie tržieb a (iii) daňové povinnosti.

Vo vzťahu k výberu vhodného opatrenia môže byť problematický práve výklad Opatrení Úradu verejného zdravotníctva (ďalej len „ÚVZ“), na ktoré bolo poskytovanie ekonomických príspevkov naviazané. V porovnaní s aktuálnym stavom, kedy sa opatrenia zverejňujú v oficiálnom Vestníku vlády SR<sup>15</sup>, na jar 2020 boli opatrenia spravidla uverejňované len na stránke ÚVZ, často sa menili, používali sa pojmy, ktoré nemali legálnu definíciu, alebo boli nejednoznačné<sup>16</sup>. Niekedy nebolo vôbec zrejmé, či prevádzky sú úplne zakázané, alebo ich činnosť je len obmedzená.<sup>17</sup> V nadväznosti na uvedené neexistovalo ani jednoznačné

6) Ust. § 70 ods. 6 Zákona o službách zamestnanosti.

7) Ust. § 12 zákona č. 71/2013 Z.z. o poskytovaní dotácií v pôsobnosti Ministerstva hospodárstva SR.

8) Nárokovateľnosť a nenárokovateľnosť je vysvetlená pri iných inštitútoch v judikatúre Ústavného súdu SR, napr. uznesenie sp. zn. IV. ÚS 67/2010 - 7 zo dňa 10. februára 2010.

9) Nález Ústavného súdu SR, napr. uznesenie sp. zn. II. ÚS 293/2018 zo dňa 17. októbra 2018.

10) Zákon č. 514/2003 Z.z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

11) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/64/2015 zo dňa 30. novembra 2017, NÁLEZ Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 95/03 zo dňa 7. júla 2006.

12) Ust. § 70 ods. 8 Zákona o službách zamestnanosti.

13) Okrem prípadov, ak je pomoc schválená, je štátna pomoc poskytovaná jednotlivým podnikom v zásade zakázaná, pretože naruša rovnaké podmienky na jednotnom trhu (čl. 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní EÚ).

14) Rozsudok Najvyššieho súdu ČR zo dňa 26. augusta 2004, sp. zn. 32 Odo 1160/2003.

15) Zverejnené k 23. 11. 2020: <https://www.minv.sk/?2020-2>.

16) Opatrenie Úradu verejného zdravotníctva SR pri ohrození verejného zdravia Číslo: OLP/2777/2020 zo dňa 29. marca 2020 (ďalej len „Opatrenie ÚVZ“), bod A: „s účinnosťou od 30. marca 2020 od 6:00 hod. do odvolania sa uzatvárajú všetky maloobchodné prevádzky a všetky prevádzky poskytujúce služby okrem (...)“. Pojem prevádzka nemá legálnu definíciu a účel opatrenia sa rozširoval z pôvodného účelu, ktorým je ochrana verejného zdravia, resp. zamedzenia šírenia vírusu COVID-19 aj na poskytovanie ekonomických benefitov.

17) V zmysle Opatrenia ÚVZ zariadenia verejného stravovania a stánky s rýchlym občerstvením boli formálne uvedené medzi povolenými prevádzkami, avšak zakázala sa v nich prítomnosť verejnosti. Príspevok na udržanie zamestnanosti podľa Opatrenia 1 je určený zamestnávateľom, ktorý „museli svoje prevádzky zatvoriť“, a teda voči týmto prevádzkam dochádzalo k rozdielnemu postupu, pretože formálne boli povolené, ale vecne museli byť zatvorené, pretože nemali komu poskytovať stravovacie služby. Napriek pokročilému času, nie je známy oficiálny výklad Úradu verejného zdravotníctva alebo Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny.



pravidlo pre ekonomické príspevky, ktoré sa poskytujú buď zakázaným prevádzkam („**Opatrenie 1**“), alebo prevádzkam s poklesom tržieb („**Opatrenie 3**“).

Vo vzťahu k určeniu tržieb možno vnímať ďalšiu právnu neistotu. Pokles tržieb nebol definovaný vo všeobecne záväznom právnom predpise (na rozdiel od iných opatrení na prekonanie ekonomickej situácie) a výklad sa podával len vo výkladových pomôckach k vyplňaniu výkazov. Definícia tržieb bola viac krát upravovaná<sup>18</sup> a nemusela vždy zohľadňovať skutočnú podstatu ekonomickej činnosti žiadateľa.

Zákon o službách zamestnanosti vyžaduje splnenie daňových povinností<sup>19</sup>, ktoré však nedefinuje a v poznámke pod čiarou (ktorá nemá normatívny charakter)<sup>20</sup> odkazuje len na zákon o dani z príjmov. Keďže ani Daňový poriadok, resp. iný všeobecne

záväzný právny predpis daňové povinnosti na účely poskytnutia príspevkov nešpecifikujú jednoznačne, splnenie tejto podmienky môže byť nejasné, najmä ak žiadateľ nemá splnené povinnosti k preddavkom na daň z príjmov, prípadne iné daňové povinnosti, napr. DPH alebo daň z motorových vozidiel.

Veľmi zjednodušene<sup>21</sup>, určenie podmienok pre získanie príspevku by mohlo byť skutkovou otázkou pri niektorých trestných činoch, kde by sa obvinený mohol domáhať uplatnenia zásady in dubio pro reo (v pochybnostiach v prospech obvineného). Ak by určenie podmienok bolo len právnou otázkou, tam platí zásada iura novit curia (súd pozná právo), preto by obvinený mohol len argumentovať výkladom práva tak, aby nejasnosť a nejednoznačnosť právnej úpravy nešla na ťarchu žiadateľa, ale na ťarchu tvorca zákona.<sup>22</sup>

Na rozdiel od uvedených neurčitých podmienok, vo vzťahu ku kontrole oprávnenosti získania príspevkov môžu byť relevantné aj ďalšie podmienky, ktoré sa žiadateľ zaviazal splniť v dohode o poskytnutí príspevku. Napríklad, je možné, že u žiadateľov dochádzalo k nesprávne zaznamenaniam náhrady mzdy poskytovanej z dôvodu prekážok na strane zamestnávateľa.<sup>23</sup> Praktický problém môže vzniknúť, ak ku skončeniu pracovného pomeru došlo zo strany alebo na návrh zamestnanca (ktorý ukončenie na rozdiel od zamestnávateľa nemá zakázané),<sup>24</sup> ale táto skutočnosť nie je riadne zdokumentovaná. Problematické môžu byť hlavne dohody o skončení pracovného pomeru, ak boli uzatvorené na návrh zamestnanca, hoci to nevyplýva z textu dohody alebo z okolností jej uzatvárania.

Príspevok ako forma poskytnutia štátnej pomoci môže byť predmetom nasledovných kontrolných mechanizmov.



Konkrétnejšie, v rámci každého mechanizmu, sa môže príjemca príspevku stretnúť s nasledovným:



18) Od pôvodnej inštrukcie, aby tržby vyplňal „mzdový účtovník“, cez odkaz na tržby podľa tržieb an účely dane z pridanej hodnoty, aktuálne usmernenie obsahuje podľa nášho názoru správny pokyn, že „pri následnej nožnej kontrole sa bude výpočet tržieb posudzovať spôsobom, že subjekt nemal záujem obchádzať zákon ani konať protiprávne, ale vychádzal z ekonomickej podstaty svojej ekonomickej činnosti, ktorá môže vykazovať svoje špecifiká.“

Zverejnené k 23. 11. 2020: [https://www.pomahameludom.sk/docs/Manual\\_posudenie\\_trzieb.pdf](https://www.pomahameludom.sk/docs/Manual_posudenie_trzieb.pdf)

19) Ust. § 70 ods. 7 písm. a) Zákona o službách zamestnanosti.

20) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 2/2009 z 29. januára 2009.

21) Dôsledná právna analýza trestných činov, ktoré obsahujú blanketné právne normy (odkazujúce na iné všeobecne záväzné predpisy) nie je predmetom tohto príspevku.

22) R 102/2011 Zbierky stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžp/1/2010.

23) Cieľovou skupinou je zamestnanec, ktorému zamestnávateľ (vrátane SZČO, ktorá je zamestnávateľom) nemôže pridelať prácu z dôvodu prekážky na strane zamestnávateľa (§ 142 Zákonníka práce).

24) Zamestnávateľ vyhlasuje, že dva kalendárne mesiace nasledujúce po kalendárnom mesiaci, za ktorý je príspevok poskytovaný, neukončí pracovný pomer so zamestnancom/zamestnancami výpoveďou alebo dohodou z dôvodov uvedených v § 63 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce.

## Zodpovednosť

### Správny delikt - zamestnanosť

Kontrola prijímateľa príspevku na udržanie zamestnanosti sa vykonáva zo strany úradu práce, sociálnych vecí a rodiny, ktorý príspevok poskytol, a to podľa ust. § 68 Zákona o zamestnanosti.

Okrem všeobecných sankcií za porušenie povinností Zákona o zamestnanosti, pre tieto príspevky platí ust. § 70 ods. 9 písm. e), podľa ktorého je žiadateľ povinný vrátiť úradu poskytnutý príspevok, ak úrad dodatočne zistí, že žiadateľ ku dňu podania žiadosti nespĺňal podmienky podľa ust. § 70 odseku 7. Inými slovami, ak čestné vyhlásenie nezodpovedá skutočnosti alebo žiadateľ nemá odklad platenia alebo splátkový kalendár na dane, odvody a pokuty voči úradu.

Ak žiadateľ nevráti finančný príspevok, úrad práce, sociálnych vecí a rodiny mu môže za porušenie povinností uložiť pokutu do výšky 33 193,91 eur.

Tak, ako je uvedené v dohode o poskytnutí príspevku, ak úrad pri výkone kontroly na mieste zistí porušenie finančnej disciplíny, oznámi to Úradu vládného auditu, ktorý je oprávnený ukladať a vymáhať odvod, penále a pokutu za porušenie finančnej disciplíny, ktorej sa venujeme v ďalšej časti tohto článku.

### Priestupok – čestné prehlásenie

Žiadateľ by sa mohol dopustiť aj priestupku podľa ust. § 21 ods. 1 písm. f) zákona č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov, ak uvedie nepravdivý údaj v čestnom vyhlásení pred orgánom

štátnej správy alebo obce, za čo mu môže byť uložená pokuta do 165 eur.

### Trestný čin

Žiadatelia sú v žiadostiach upozorňovaní na trestnoprávne následky, ak uvedú nepravdivé skutočnosti, s odkazom na trestný čin:

1. podvod podľa ust. § 221 zákona č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Trestný zákon**“);<sup>25</sup>
2. subvenčný podvod ust. § 225 Trestného zákona;<sup>26</sup>
3. poškodzovanie finančných záujmov Európskej únie podľa ust. § 261 Trestného zákona.<sup>27</sup>

Nie každé administratívne porušenie zakladá trestnú zodpovednosť. Avšak, stíhanie týchto trestných činov má stúpajúcu tendenciu.

Trestná zodpovednosť by sa mala vždy uplatniť ako ultima ratio, ktorá „(...) spočíva v tom, že trestnoprávne normy majú byť používané len pokiaľ použitie iných prostriedkov právneho poriadku neprihádza do úvahy alebo ich využitie je zjavne neúčelné.“<sup>28</sup> Trestná zodpovednosť

vzniká pri uvedených trestných činoch úmyselným konaním<sup>29</sup>, pričom pri niektorých trestných činoch sa vyžaduje preukázanie, že páchateľ uviedol iného do omylu.

Nie každé administratívne porušenie zakladá trestnú zodpovednosť. Avšak, stíhanie týchto trestných činov má stúpajúcu tendenciu. Zo správy o činnosti Úradu špeciálnej prokuratúry za rok 2018 vyplýva, že najpočetnejším hospodárskym trestným činom bol trestný čin poškodzovania finančných záujmov Európskej únie podľa § 261 Trestného zákona, pre ktorý bol trestne stíhaných 77 osôb a obžalovaných 53 osôb.<sup>30</sup>

Trestný čin podvodu môže nastať len v špecifických situáciách, ktoré zrejme nie je možné vopred kategorizovať a preto sa mu nebudeme bližšie venovať. Naproti tomu, ak by sa konanie poskytovateľa príspevku posudzovalo trestnoprávne, súbeh trestného činu subvenčného podvodu a poškodzovania záujmov bude daný vždy, pretože príspevok je poskytovaný zo zdrojov Európskeho sociálneho fondu a štátneho rozpočtu SR. Tento záver vyplýva z rozsiahlej judikatúry slovenských súdov<sup>31</sup>, pričom poskytnuté finančné prostriedky nemenia svoj status prostriedkov z fondov Európskej únie len z dôvodu, že ich vypláca slovenský úrad.<sup>32</sup>

Vo vzťahu k súbehu môže podstatný vzájomný pomer prostriedkov, a to napríklad z pohľadu určovania trestov. Napríklad, ak v bratislavskom kraji je pomer od 24. 8. 2020 určený pomerom 50% : 50%, v ostatných krajoch je to 15% : 85 %<sup>33</sup>. Pri tej istej výške príspevku môže dôjsť k trestnému činu v základnej skutkovej

25) Podľa ust. § 221 ods. 1 Trestného zákona: „Kto na škodu cudzieho majetku seba alebo iného obohatí tým, že uvedie niekoho do omylu alebo využije niečí omyl, a spôsobí tak na cudzom majetku malú škodu, potrestá sa odňatím slobody až na dva roky“.

26) Tento trestný čin má tri skutkové podstaty, citujeme tú, ktorá je najviac relevantná podľa ust. § 225 ods. 1 Trestného zákona: „Kto vyláka od iného dotáciu, subvenciu, príspevok alebo iné plnenie zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu verejnoprávnej inštitúcie, rozpočtu štátneho fondu, rozpočtu vyššieho územného celku alebo rozpočtu obce, ktorých poskytnutie alebo použitie je podľa všeobecne záväzného právneho predpisu viazané na podmienky, ktoré nespĺňa, a to tým, že ho uvedie do omylu v otázke ich splnenia, potrestá sa odňatím slobody na jeden rok až päť rokov“.

27) Ust. § 261 ods. 1 Trestného zákona: „Kto to použije alebo predloží falšovaný, nesprávny alebo neúplný výkaz alebo doklad, alebo neposkytne povinné údaje, a tým umožní protiprávne zadržanie finančných prostriedkov alebo iných aktív pochádzajúcich z rozpočtu Európskej únie, z rozpočtu spravovaného Európskou úniou alebo v mene Európskej únie alebo použitie týchto prostriedkov alebo aktív na iný ako určený účel, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až tri roky“.

Ust. § 261 ods. 2 Trestného zákona: „Rovnako ako v odseku 1 sa potrestá, kto použije finančné prostriedky alebo iné aktíva pochádzajúce z rozpočtu Európskej únie, z rozpočtu spravovaného Európskou úniou alebo v mene Európskej únie na iný ako určený účel“.

28) JUDr. Peter Šamko: Princíp ultima ratio. Významné interpretačné pravidlo alebo prehnany súdny aktivizmus bez opory v zákone a judikatúre? Zverejnené k 23. 11. 2020 tu: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a215-princip-ultima-ratio-vyznamne-interpretacne-pravidlo-alebo-prehnany-sudny-aktivizmus-bez-opory-v-zakone-a-judikature>.

29) Rozsudok NSSR zo 16. augusta 2012, sp. zn. 6 Tdo 62/2011: „V slovenskom trestnom práve sa uplatňuje princíp zodpovednosti za zavinenie, t.j. princíp subjektívnej zodpovednosti. Znamená to teda, že jednou z podmienok trestnej zodpovednosti páchateľa je jeho zavinenie, a to zavinenie úmyselné alebo nedbanlivostné. Zavinením je zároveň vyjadrená i individuálna trestná zodpovednosť, a teda že každý zodpovedá zásadne iba za to, čo svojím konaním sám zavinil. Pre trestnú zodpovednosť nestačí spôsobenie následku konaním osoby, pokiaľ toto konanie nebolo zavinené.“

30) K 23. 11. 2020 zverejnené: <https://www.genpro.gov.sk/spravy-o-cinnosti/sprava-o-cinnosti-uradu-specialnej-prokuratury-a-poznatky-uradu-specialnej-prokuratury-o-st-3a46.html>.

31) Napr. Uznesenie Najvyššieho súdu SR z 29. mája 2018, sp. zn. 1 TdoV 1/2017 rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5To/12/2009.

32) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Tost/12/2018.

33) K 23. 11. 2020 zverejnené: [https://www.pomahameludom.sk/pp\\_plus\\_docs/Oznamenanie\\_o\\_zmene\\_zdroja\\_financovania.pdf](https://www.pomahameludom.sk/pp_plus_docs/Oznamenanie_o_zmene_zdroja_financovania.pdf).

podstate v bratislavskom kraji, ale v kvalifikovanej skutkovej podstate (s prísnejšou sankciou) v inom kraji. Ak súd odsudzuje páchatela za dva alebo viac trestných činov, uloží mu úhrnný trest podľa toho zákonného ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na trestný čin z nich najprísnejšie trestaný (ust. § 41 ods. 1 Trestného zákona).

Oba trestné činy je možné spáchať v štádiu pokusu aj v štádiu dokonaného trestného činu. Napríklad, ak príjemcovi už bol poskytnutý príspevok za predchádzajúci kalendárny mesiac, ku ktorému podal výkaz, pôjde o dokonaný trestný čin<sup>34</sup>. Ak príjemca podal výkaz, ale príspevok mu ešte nebol vyplatený, pôjde o pokus. Z hľadiska ukladania sankcií, pre obe formy sa ukladá rovnaký trest (ust. § 14 ods. 2 Trestného zákona).

Vo vzťahu k príspevkom poskytovaných ako aktívne opatrenie na trhu práce, bolo odsúdených niekoľko páchatelov spravidla fyzických osôb konajúcich za spoločnosť, ktorá bola prijímateľom príspevkov. Hoci právnická osoba môže niesť zodpovednosť za trestný čin subvenčného podvodu a trestný čin poškodzovania finančných záujmov,<sup>35</sup> nepodarilo sa identifikovať odsudzujúci rozsudok voči právnickej osobe. Trest zákazu prijímania dotácie alebo subvencie bol právnickej osobe uložený, avšak za trestný čin nezaplatenia dane a poistného.<sup>36</sup>

Pri trestných činoch sa posudzovali rôzne skutkové situácie, napr. nedodržanie podmienok vopred alebo po poskytnutí príspevku a nedodržanie účelu použitia príspevkov.

Trestný čin subvenčného podvodu bol preukázaný aj v prípade čestných vyhlásení podaných v rozpore so skutočnosťou.<sup>37</sup> V danom prípade k takýmto čestným vyhláseniam dochádzalo u starostu obce opakovane a boli sprevádzané falošnými dokladmi o neexistencii nedoplatkov.

Vo vzťahu k následným podmienkam bol páchatel právoplatne odsúdený za subvenčný podvod napríklad z dôvodu, že ako jediný spoločník účelovo previedol spoločnosť na iný subjekt a ukončil pracovné pomery zamestnancov pred uplynutím doby, počas ktorej sa zaviazal udržať pracovné miesta po poskytnutí príspevku z projektu „Cesta z kruhu nezamestnanosti“.<sup>38</sup>

V rozhodovacej praxi sa pomerne často riešili trestným rozkazom (skrátene konanie) príspevky na samostatnú zárobkovú



**Naproti tomu, ak by sa konanie poskytovateľa príspevku posudzovalo trestnoprávne, súbeh trestného činu subvenčného podvodu a poškodzovania záujmov bude daný vždy, pretože príspevok je poskytovaný zo zdrojov Európskeho sociálneho fondu a štátneho rozpočtu SR.**

činnosť, pretože príspevok bol použitý na iné účely ako na realizáciu podnikateľského zámeru, napr. na osobnú spotrebu,<sup>39</sup> použitie sa doložilo sfaľovanými účtovnými dokladmi,<sup>40</sup> alebo sa neuhradili odvody, na ktoré bol príspevok poskytnutý.<sup>41</sup>

Použitie prostriedkov na iný než pôvodne stanovený účel zakladá trestnoprávnu zodpovednosť. Najvyšší súd SR konštatoval, že: „použitím poskytnutých prostriedkov na iný než pôvodne určený účel (následok spôsobený páchatelom) v úmysle vyvolať taký stav trvale (nie len

prechodne „zapožičať“ prostriedky sebe alebo inému) teda dochádza k spáchaniu - pri splnení aj ostatných zákonných znakov - trestného činu poškodzovania finančných záujmov Európskej únie podľa § 261 Trestného zákona.“<sup>42</sup>

Vo vzťahu k príspevkom na novovytvorené miesta došlo k spáchaniu subvenčného podvodu a poškodzovania finančných záujmov vtedy, keď pracovné miesta boli vytvorené len formálne, ale zamestnanci prácu alebo mentoring v skutočnosti nevykonávali.<sup>43</sup>

Zaujímavým rozhodnutím z pohľadu zachovania formálnych podmienok príspevku, ale materiálnej zmeny pomerov bolo rozhodnutie, v ktorom súd uznal vinného páchatela (predsedu občianskeho združenia), pretože zmenil podmienky projektu na mzdu, ktorá bola určená pri plnom 100% úväzku.<sup>44</sup> V danom prípade došlo k zníženiu pracovného úväzku, avšak mzda ostala v pôvodnej výške, čo súd považoval za zmenu podmienok čerpania príspevku.

Zaujímavé môže byť aj rozhodnutie vo veci „TG a spol“, kde slovenský súd položil Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) aj prejudiciálnu otázku vo veci C-603/19 a v ktorom sa rieši prípad „tunelovania spoločností“, ktoré získali príspevky na podporu vytvorenia pracovných miest pre zdravotne postihnuté osoby v chránených dielňach a na chránených pracoviskách. V danom prípade prijímateľa príspevkov ako právnické osoby zanikli a nie je možné voči nim viesť trestné, ale ani správne konanie pre porušenie finančnej disciplíny. SD EÚ potvrdil, že štát alebo iná právnická osoba nemôže mať postavenie poškodeného v trestnom konaní, a preto nemožno štátu priznať náhradu škody vo výške príspevkov v trestnom konaní vedenom voči fyzickým osobám, ktoré za právnické osoby konali.<sup>45</sup>

34) Obdobne, napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3TO/12/2018.

35) Ust. § 3 zákona č. 91/2016 Z.z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

36) Napr. rozhodnutie Okresného súdu Veľký Krtíš sp. zn. 10T/27/2019.

37) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 4T/1/2017.

38) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 10T/12/2019.

39) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 5T/12/2017.

40) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 3T/8/2019.

41) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 2T/7/2017.

42) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 1TdoV 1/20117.

43) Napr. rozhodnutie Špecializovaného trestného súdu sp. zn. 1T/26/2020.

44) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1TdoV 1/20117.

45) Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-603/19 z 1. októbra 2020.

Trestnosť činov bola uznaná aj v iných prípadoch poskytovania štátnej pomoci spravidla z dôvodov, že účel príspevku bol vykládavaný falošnými dokladmi (fiktívne faktúry za vyvezenie odpadu),<sup>46</sup> podmienky pre získanie príspevku neboli vôbec splnené (neobhospodarovanie poľnohospodárskych pozemkov)<sup>47</sup>, alebo účel nebol vôbec naplnený (neposkytnutie jazykového vzdelávania).<sup>48</sup>

Vo vzťahu k trestom za tieto trestné činy sa spravidla ukladá trest odňatia slobody s podmienkou a peňažný trest. V niektorých rozhodnutiach trestný súd priznal aj úradom práce, sociálnych vecí a rodiny náhradu škody, čo je však v rozpore so zjednocujúcim stanoviskom trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu SR Tpj 39 - 60/2017 zo dňa 29. 11. 2017, z ktorého vyplýva, že „Majetkové nároky štátu, vyplývajúce z predpisov o jednotlivých druhoch daní, o ktorých vo svojej pôsobnosti prvotne rozhoduje príslušný správny orgán postupom podľa Daňového poriadku (...), majú administratívno-právnu povahu a rozhodnutia o nich podliehajú prieskumu správneho súdu podľa Správneho súdneho poriadku (zákon č. 162/2015 Z. z. v znení zákona č. 88/2017 Z. z.). Tieto nároky nie sú nárokom na náhradu škody, ktorý je možné uplatniť v trestnom konaní podľa § 46 ods. 3 Trestného poriadku - tzv. adhézne konanie (...). Je teda vylúčené prekrývanie, teda konflikt pôsobnosti orgánov (správneho orgánu a súdu), resp. duplicita v rozhodovaní o tom istom nároku.“ Tieto právne vety sa primerane použijú aj na akýkoľvek iný majetkový nárok, ktorý nie je podľa svojho hmotnoprávneho podkladu nárokom na náhradu škody alebo tzv. morálnej škody, teda aj na vrátenie príspevku na udržanie zamestnanosti.

### Finančná disciplína

Príjemca príspevkov na udržanie zamestnanosti, ktoré sú verejným prostriedkom,

je povinný dodržiavať zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Zákon o rozpočtových pravidlách**“), a najmä:

1. podľa ust. § 31 ods. 1 písm. a), nesmie porušiť finančnú disciplínu tým, že použije v rozpore s určeným účelom;
2. podľa ust. § 31 ods. 1 písm. g) nesmie porušiť finančnú disciplínu tým, že umožní bezdôvodné obohatenie získaním finančného príspechu z verejných prostriedkov;
3. podľa ust. 19 ods. 3 zodpovedá za hospodárenie s verejnými prostriedkami a je povinný pri ich používaní zachovávať hospodárnosť, efektív-

Okrem, administratívno-právnej zodpovednosti, úrad sa môže domáhať žalobou na plnenie zmluvného záväzku na vrátenie príspevku.

nosť a účinnosť ich použitia.

Za porušenie finančnej disciplíny podľa bodu (i) sa ukladá odvod vo výške porušenia finančnej disciplíny a penále vo výške 0,1% zo sumy, v ktorej došlo k porušeniu finančnej disciplíny, za každý aj začatý deň porušenia finančnej disciplíny do dňa odvedenia finančných prostriedkov vrátane, najviac do výšky tejto sumy.<sup>49</sup> Ide o najprísnejšiu sankciu a zhrnuli sme ju informatívne do prehľadu aj z dôvodu, že žiadatelia nie sú v žiadostiach o príspevok na ňu osobitne upozornení. Pre určenie výšky odvodu a úroku môže byť zaujímavá otázka urč-

nia sumy, v ktorej došlo k porušeniu (proporcionalita), pričom by nemalo vždy ísť o celú sumu verejných prostriedkov.<sup>50</sup>

Za porušenie finančnej disciplíny podľa bodu (ii) sa ukladá pokuta od 200 eur do 10.000 eur v závislosti od závažnosti porušenia finančnej disciplíny a dĺžky trvania protiprávneho stavu.<sup>51</sup>

Hospodárenie s príspevkami na udržanie zamestnanosti podľa bodu (iii) môže byť predmetom finančnej kontroly podľa zákona č. 357/2015 Z.z. o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplní niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý vykonáva Úrad vládneho auditu.

### Civilnoprávna zodpovednosť

#### Zmluvná povinnosť

Okrem administratívno-právnej zodpovednosti, úrad sa môže domáhať žalobou na plnenie zmluvného záväzku na vrátenie príspevku. Spravidla dohody o poskytnutí príspevku obsahujú zmluvné dojednanie, podľa ktorého je žiadateľ povinný vrátiť celý poskytnutý príspevok do 30 dní odo dňa doručenia výzvy, ak (i) sa preukáže, že v čestnom vyhlásení neuviedol pravdivé skutočnosti, alebo ak (ii) neuviedol pravdivé skutočnosti vo výkaze na poskytnutie príspevku.

#### Náhrada škody

Aktuálne SD EÚ rozhodoval prejudiciálnu otázku vo veci C-603/19 TG a spol, a to ako má štát postupovať v prípade, že administratívne konanie pre porušenie finančnej disciplíny nie je možné viesť voči prijímateľovi, ktorý zanikol výmazom z obchodného registra a náhradu škody nie je možné štátu priznať v trestnom konaní voči fyzickým osobám konajúcim za tieto zaniknuté spoločnosti. Súdny dvor považuje takúto právnu úpravu za súladnú s právnom Európskej únie, pokiaľ vnútroštátne mechanizmy pripúšťajú iné účinné konania umožnu-

46) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2TdoV/9/2018.

47) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5T/15/2019.

48) Napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3TO/12/2018.

49) Ust. § 31 ods. 3 Zákona o rozpočtových pravidlách.

50) Vo vzťahu k proporcionalite je zaujímavé sledovať judikatúru českých súdov, kde sa rozvinuli rôzne názory v tomto smere, napr. rozsudok Nejvyššího správního soudu České republiky č.j. 2 Afs 238/2018 – 29, ze dne 27. 6. 2019: „Je nesprávný právni názor, podle kterého je v případě jiného než méně závažného porušení rozpočtové kázně v rozsahu oddělitelné části dotačních peněz třeba odvést celou zasaženou část dotačních peněz bez přihlídnutí individuálním okolnostem porušení rozpočtové kázně (zásada proporcionality).“

51) Ust. § 31 ods. 6 Zákona o rozpočtových pravidlách.



júce vrátenie neoprávnene vyplatených príspevkov. Z tohto rozhodnutia vyplýva (bod 61.), že takýmto konaním by mohlo byť občianskoprávne konanie na náhradu škody, avšak konkrétny postup, ako by si mal štát uplatniť škodu voči fyzickým osobám, ktoré konali za už zaniknuté právnické osoby, nechal na posúdenie vnútroštátneho súdu.

### Neoprávnená štátna pomoc

Prijímateľov príspevkov sa môže dotknúť aj rozhodnutie Európskej komisie voči Slovenskej republike o tom, že štátna pomoc bola poskytnutá neoprávnene. V minulosti nebola právne riešená vykonateľnosť takéhoto rozhodnutia priamo voči prijímateľom. Aktuálny Zákon o štátnej pomoci ustanovuje, že rozhodnutie Európskej komisie je priamo vykonateľné voči príjemcovi štátnej pomoci dňom doručenia takéhoto rozhodnutia Slovenskej republiky (ust. § 10 ods. 2 cit. zák).

Ak z rozhodnutia Európskej komisie nevyplýva výška neoprávnenej štátnej pomoci alebo označenie osoby, ktorej sa taká neoprávnená štátna pomoc poskytla, poskytovateľ štátnej pomoci, ktorý je ústredným orgánom štátnej správy, vydá rozhodnutie, v ktorom určí výšku vymáhanej neoprávnenej štátnej pomoci alebo osobu, ktorej sa poskytla (ust. § 10 ods. 4 cit. zák).

Ak je začaté konanie o vrátenie štátnej pomoci voči prijímateľovi, vylučuje ho takéto konanie z poskytnutia inej pomoci, a to aj keď je poskytovaná v inej forme.<sup>52</sup>

### Ne bis in idem

Pri toľkých sankciách je relevantné sa pýtať, či sa uplatní zásada ne bis in idem a prijímateľ pomoci nebude viackrát sankcionovaný za to isté konanie. Nejasná je najmä situácia, ak bol páchatel' už potrestaný v administratívnom konaní, či mu môže za to isté konanie ešte hroziť trestná sankcia, alebo ďalšia správna sankcia podľa iného právneho predpisu.<sup>53</sup>

ESLP pripustil súbeh administratívneho a trestného konania a trestania v prípade daňových sankcií.

Tento právny problém nemá jednoznačnú odpoveď. Vo vzťahu k správnejmu a trestnému trestaniu alebo konaniu za ten istý skutok sa v judikatúre Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) aplikuje zásada ne bis in idem, ktorá vylučuje trestnú sankciu za to isté konanie, ktoré už bolo skôr administratívne sankcionované. Táto judikatúra ESLP sa vyvinula prevažne v daňových veciach, avšak závery sú primerané aj na iné konania. ESLP pôvodne považoval sankciu uloženú daňovými orgánmi za trestnú sankciu, ktorá vylučuje ukladanie ďalšieho tres-

tu v trestnom konaní, ak sú splnené tzv. ENGEL kritéria (rozsudok vo veci Engel a ďalší v. Holandsko č. 5100/71 zo dňa 08. 06. 1976).<sup>54</sup>

V poslednej dobe sa však ESLP odklonil od aplikácie tejto zásady a pripustil súbeh administratívneho a trestného konania a trestania v prípade daňových sankcií, a to v rozsudku Veľkého senátu ESLP vo veci A. a B. v Nórsko – sťažnosť č. 29758/11 a 24130/11 zo dňa 15. 11. 2016<sup>55</sup>, ak je medzi administratívnym a daňovým konaním dostatočná vecná a časová súvislosť<sup>56</sup>.

V judikatúre Najvyššieho súdu SR sa uplatňoval princíp ne bis in idem, napr. v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Tdo 3/2011 zo dňa 10. mája 2011, „Zásadu „ne bis in idem“, t.j. právo nebyť súdený alebo potrestaný dvakrát“, možno v zmysle čl. 4 Protokolu č. 7 k Dohovoru vzťahovať tak na činy patriace podľa slovenského právneho poriadku medzi trestné činy, ako aj na činy patriace medzi priestupky, a to vo všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy, a to 1. Trestný čin - trestný čin, 2. Trestný čin - priestupok, 3. Priestupok - priestupok, 4. Priestupok - trestný čin. Uvedené sa týka aj vzájomného vzťahu daňového správneho deliktu a daňového trestného činu a to za predpokladu zachovania totožnosti skutku“. Toto rozhodnutie však predchádzalo rozhodnutiu ESLP vo veci A. a B. v Nórsko a aktuálne nie je zrejmé, či a ako sa Najvyšší súd SR od týchto záverov vo svojej praxi odkloní.

### Záver

V tomto článku sme sa zamerali na prehľad kontrolných mechanizmov, ktoré sa môžu dotknúť prijímateľov štátnej pomoci a prehľad aktuálnej judikatúry trestných súdov. Administratívne rozhodnutia nie sú zverejnené, preto ťažko hodnotiť vývoj sankcionovania príspevkov na udržanie zamestnanosti najmä v prípadoch, ktoré nie sú jednoznačne upravené. Dávame do pozornosti zásadu, podľa ktorej nejasnosť právnej

normy nemôže ísť na ťarchu adresáta, ako aj zásadu ulitma ratio, podľa ktorej by trestné konania mali byť vedené len v prípadoch, kde nápravu nemožno dosiahnuť miernejšími prostriedkami. Taktiež by sa dôsledne malo dbať na aplikovanie zásady ne bis in idem a súbežné ukladania sankcií podľa rôznych predpisov pripustiť, iba ak medzi konaniami je úzka vecná a časová súvislosť, ktorá odôvodňuje viaceré konania vnímať ako jeden sankčný celok. ■

52) Rozsudok ESD vo veci C-188/92, TWD Textilwerke Deggendorf GmbH/Nemecko („Deggendorf“) [1994].

53) Tejto téme sa venuje napr. príspevok Jozefa Milučkého „Vybrané otázky administratívneho sankcionovania v praxi“ dostupné tu: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-7-19-milucky-pdf.aspx>.

54) Zjednodušene, administratívna sankcia môže byť trestom, ak (i) vnútroštátne právo kvalifikuje konanie ako správny delikt; (ii) účel a povaha porušenia práva má rovnaký objekt ako trestný čin, najmä z hľadiska toho, či sa skutková podstata vzťahuje na špeciálnu skupinu osôb, alebo má dopad na širokú skupinu obyvateľov; (iii) bol uložený ťažký trest za správny delikt.

55) <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a530-a-a-b-proti-norsku-prelom-vo-vyklade-zasady-ne-bis-in-idem-pri-danovych-trestnych-cinoch>.

56) Obe musia byť splnené kumulatívne, k absencii vecnej súvislosti pozri napr. rozsudok ESLP Rinas v. Fínsko, z 27. januára 2015; Österlund v. Fínsko, z 10. februára 2015.



# Predbežné opatrenie správcu dane podľa § 50 ods. 1 daňového poriadku

**Predbežné opatrenie nesmie nikoho obmedziť nad rozsah, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie sledovaného účelu. Zákonná podmienka „v rozsahu nevyhnutne potrebnom“ implikuje kumulatívne splnenie podmienok požiadavky nevyhnutnosti a požiadavky rozsahu.**

**Ak správca dane nekonkretizuje v čom má spočívať zákaz nakladania s pozemkami, teda sa jedná o absolútny zákaz v rozsahu všetkých foriem nakladania s pozemkami, nemôže sa podľa názoru správneho súdu jednáť o obmedzenie iba v rozsahu nevyhnutne potrebnom, ak by postačovalo obmedzenie určením len niektorých foriem dispozície.**



**Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžfk/46/2019 zo dňa 6. októbra 2020**



§ 50 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 138/03 – 29, čl. 20, čl. 35 ods. 1 Ústavy SR, čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k.23S/133/2018-141 zo dňa 24. apríla 2019, postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102064295/2018 zo dňa 17. 10. 2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 3 písm. a) S.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.
2. Napadnutým rozhodnutím č. 102064295/2018 zo dňa 17. 10. 2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101221820/2018 zo dňa 25. 6. 2018, ktorým podľa § 50 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu odôvodnenej obavy, že nespltná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená, alebo bude nevyhnutne, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, uložil žalobcovi predbežné opatrenie spočívajúce v povinnosti nenakladať s nehnuteľným majetkom vedeným Okresným úradom Banská Bystrica, katastrálnym odborom, obec Slovenská Ľupča, k. ú. Slovenská Ľupča, na LV č. 4417, parcely registra „C“ evidované na katastrálnej mape, parc. č. 2067/7 o výmere 13 953 m<sup>2</sup> orná pôda vo vlastníctve žalobcu v spoluvlastníckom podiele 1/1, zaradený v účtovníctve 9. 12. 2009 v obstarávacej cene 73 113,72 eur, parc. č. 2284/89 o výmere 9 891 m<sup>2</sup> trvalé trávnaté porasty vo vlastníctve žalobcu v spoluvlastníckom podiele 1/1, zaradený v účtovníctve 9. 12. 2009 v obstarávacej cene 70 325,01 eur. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplynulo, že správca dane rozhodol na základe zistených skutočností v prebiehajúcej daňovej kontrole dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, v zmysle ktorých bol predpoklad dorubenia dane u žalobcu vo výške 150 000 eur. Pri posudzovaní hodnoty majetku vychádzal z účtovnej hodnoty zistenej u žalobcu ku dňu 31. 12. 2015 z inventarizácie majetku a záväzkov. Nehnuteľnosti uvedené vo výroku rozhodnutia zaradil žalobca do užívania v obstarávacích cenách uvedených vo výroku rozhodnutia. Daňový úrad urobil analýzu účtovných výkazov porovnaním v čase rokov 2015 až 2017, keď sledoval pomerové ukazovatele týkajúce sa likvidity a zadĺženosti daňového subjektu (žalobcu), ktoré sú pre správcu dane ako cieľovej skupiny analýzy najrelevantnejšie. Konkrétne vyhodnocoval ukazovatele pohotovej likvidity, platobnej neschopnosti, celkovú zadĺženosť aktív a dlhovej hladiny. Konštatoval, že analýza ukazovateľov zadĺženosti u žalobcu poukazuje na nízky podiel vlastných zdrojov a signalizuje, že daňový subjekt nie je stabilný a nezávislý, ale labilný. Výška vyčísleného rozdielu dane vysoko presahuje výšku daňových povinností, ktoré daňový subjekt doposiaľ vykazoval a uhrádzal na základe podaných daňových priznaní k dani z príjmov právnickej osoby.
3. Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102064295/2018 zo dňa 17. 10. 2018 tak, že napadnuté rozhodnutie potvrdil.
4. Žalobca vo svojej žalobe namietal nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmatelnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a ne-

dostatok dôvodov, že zistenie skutkového stavu bolo nedostávajúce na riadne posúdenie veci, a že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom.

5. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku v prvom rade poukázal na to, že napriek predbežnej povahe žalobou napadnutého rozhodnutia, rozhodnutie o vydaní predbežného opatrenia správcu dane podľa § 50 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj rozhodnutie žalovaného podlieha súdnemu prieskumu v zmysle § 7 písm. e) S.s.p., nakoľko mohli spôsobiť ujmu na subjektívnych právach žalobcu, a to aj za situácie, pokiaľ by predbežné opatrenie stratilo svoju účinnosť do rozhodnutia súdu, keďže boli spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd, ako to vyplýva z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn.25žf/27/2016, ktorým došlo k zrušeniu uznesenia krajského súdu, ktorý zastavil konanie vo veci súdneho prieskumu z dôvodu straty účinnosti rozhodnutia uplynutím času, na ktoré bolo predbežné opatrenie vydané. Podľa správneho súdu, niet pochýb o tom, že v predmetnej veci je súdny prieskum dôvodný a opodstatnený. Z nálezu Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 138/03-29 vyplýva, že pokiaľ rozhodnutie orgánu verejnej správy, ktorého zákonnosť má byť preskúmaná súdom, môže zasahovať do základných práv a slobôd, potom v záujme zachovania práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, nemôže byť takéto rozhodnutie vylúčené zo súdneho prieskumu, a to bez ohľadu na skutočnosť, či stratilo svoju účinnosť.
6. Správny súd ďalej poukázal na to, že žalobcovi bola predbežným opatrením uložená povinnosť nenakladať s nehnuteľným majetkom - pozemkami bližšie špecifikovanými vo výroku rozhodnutia. Pojem práva nakladať s predmetom vlastníctva (ius disponendi) upravený v ustanovení § 123 Občianskeho zákonníka v sebe zahŕňa viaceré formy nakladania s predmetom vlastníctva. Niečo vykonať, zdržať sa, či strieť sa predbežným opatrením v zmysle § 50 ods. 1 Daňového poriadku ukladá daňovému subjektu len v rozsahu nevyhnutne potrebnom a primeranom účelu predbežného opatrenia. Správca dane pritom dbá na to, aby pri výkone správy daní nedochádzalo k neprimeranému zaťažovaniu daňových subjektov. Obsahom práva nakladať s predmetom vlastníctva, v danom prípade s nehnuteľným majetkom, a nie hnutelným, ako na viacerých miestach uvádzajú daňové orgány, je disponovanie s vecami alebo právami prostredníctvom právnych úkonov, či už dvojstranných (kúpna zmluva, darovacia zmluva, nájomná zmluva, záložná zmluva, zmluva o zriadení vecného bremena atď.) alebo jednostranných úkonov. Oprávnenie nakladať s vecami alebo právami predstavuje základ pre realizáciu ich ekonomických hodnôt iným spôsobom než užívaním a spotrebou. Vydaním rozhodnutia o predbežnom opatrení obmedzujúcim dispozičné oprávnenie dochádza nevyhnutne k zásahu do základných práv povinnej osoby (daňového subjektu), a to najmä do základného práva užívať vlastný majetok podľa čl. 20 Ústavy SR, do práva slobodne podnikáť a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť v zmysle čl. 35 ods. 1 Ústavy SR, základného práva na ochranu majetku podľa článku 1 Dodatkového protokolu

k Dohovoru a pod., keď podľa článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť tohto práva, s výnimkou naplnenia podmienok, ktoré ustanoví zákon a ktoré upravujú všeobecné zásady medzinárodného práva. Citovaný článok nebráni právu členských štátov prijímať zákony, ktoré považujú za nevyhnutné, aby upravili užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom a zabezpečili platenie daní a iných poplatkov alebo pokút. Z vyššie uvedeného vyplýva, že zohľadniac dané hľadiská musí byť zásah do právnej sféry povinnej osoby legitímny a v súlade s princípom proporcionality. Predbežné opatrenie nesmie nikoho obmedziť nad rozsah, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie sledovaného účelu. Zákonná podmienka „v rozsahu nevyhnutne potrebnom“ implikuje požiadavku nevyhnutnosti a požiadavku rozsahu. Splnenie tejto podmienky závisí od súbežného splnenia oboch požiadaviek. Správny súd poukázal na záver Ústavného súdu SR pri posudzovaní nevyhnutnej miery pri vyvlastňovaní v zmysle č. 20 ods. 4 Ústavy SR, v zmysle ktorého obmedzenie práv je nevyhnutné, keď možno konštatovať, že cieľ obmedzenia nemožno dosiahnuť inak (PL.ÚS 15/1998 z 11. 03. 1999). Uvedené je použiteľné aj pre iné nútené obmedzenie vlastníckeho práva, za ktoré súd považoval aj zákaz disponovať s majetkom.

7. Ako dôvodnú vyhodnotil správny súd žalobnú námietku týkajúcu sa neurčitosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení, ak správca dane uložil povinnosť zákazu „nakladať“ s pozemkami síce konkrétne uvedenými vo výroku rozhodnutia, avšak bez toho, aby špecifikoval, v čom spočíva „povinnosť nenakladať“ s predmetnými nehnuteľnosťami. Podľa krajského súdu je žiadúce konkretizovať vymedzenie povinností a obmedzení, pretože takto široko formulovaný zákaz nakladať s pozemkami, v danom prípade vzhľadom na predmet podnikania žalobcu, môže viesť k neprimeranému obmedzovaniu daňového subjektu nad rozsah nevyhnutne potrebný. Navyše, napríklad prenajatie pozemkov by mohlo viesť k zvyšovaniu príjmov daňového subjektu, čo by sa mohlo pozitívne odraziť na jeho daňovej povinnosti.
8. Krajský súd taktiež uviedol, že odôvodnená obava musí byť reálna, teda skutočnosti odôvodnenej obavy, že nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo, že jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami musí byť preukázané, resp. aspoň osvedčené, čo v danom prípade nie je v dostatočnom rozsahu, len na základe analýzy pomerových ukazovateľov týkajúcich sa likvidity a zadĺženosti žalobcu. Samotná indícia o nepriznanej dani, resp. o nesprávne priznanej dani, nepostačuje sama o sebe bez súčasného osvedčenia odôvodnenej obavy pre záver o nutnosti vydať predbežné opatrenie. Vysporiadanie sa s odôvodnenou obavou považoval správny súd za nedostatočné, a v tomto rozsahu rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Z odôvodnení rozhodnutí tak žalovaného, ako aj správcu dane nevyplýva žiadne konkrétne konanie žalobcu, z ktorého

by bolo možné vyvodiť záver o odôvodnenej obave z nespĺnenia si daňovej povinnosti, resp. o tom, že by mohli v budúcnosti vzniknúť ťažkosti pri vymáhaní dane. Navyše, predbežné opatrenie môže byť vydané len v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre naplnenie sledovaného účelu. V danom prípade, ak správca dane nekonkretizuje v čom má spočívať zákaz nakladania s pozemkami, teda sa jedná o absolútny zákaz v rozsahu všetkých foriem nakladania s pozemkami, čo potvrdzuje aj žalovaný, ak uvádza, že sa tým myslí zákaz akéhokoľvek nakladania s majetkom uvedeným vo výroku rozhodnutia, nemôže sa podľa názoru správneho súdu jednať o obmedzenie iba v rozsahu nevyhnutne potrebnom, ak by postačovalo obmedzenie určením len niektorých foriem dispozície.

9. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že nie je zrejme z akých zistených skutočností správca dane pri vydávaní rozhodnutia o predbežnom opatrení vychádzal, k tomuto správny súd uviedol, že z vykonávanej daňovej kontroly správca dane mal už poznatky v dostatočnom rozsahu o tom, že môže byť vo vyrubovacom konaní dovyrubená daň v predpokladanej výške cca 150.000 eur v súvislosti s úpravou daňového základu v dôsledku neuznanej predajnej ceny pozemkov, za ktorú žalobca previedol pozemky spoločnosti PROFINEX dealing, s. r. o. Uvedená skutočnosť musela byť žalobcovi zrejma, ak sám predložil ďalší znalecký posudok, ktorým preukazoval správnosť ceny, za ktorú boli pozemky prevedené. Niet pochyb o tom, že indícia o nesprávne určenej dani existovala, avšak táto sama o sebe je nepostačujúcim dôvodom pre vydanie predbežného opatrenia bez splnenia ďalších zákonom predpokladaných podmienok, ktorými je odôvodnená obava, že nastanú situácie v súvislosti s nezaplatením dane, ktoré predpokladá zákon v ustanovení § 50 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia nereflektoval na všetky žalobcom uplatnenej odvolacie námietky, čo do nepreukázania, neosvedčenia odôvodnenej obavy. Žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorého správna úvaha na základe akých skutočností považoval odôvodnenú obavu za osvedčenú, je zrejma, ak v odôvodnení rozhodnutia poukázal na analýzu účtovných výkazov porovnaním v čase rokov 2015 až 2017, keď sledoval pomerové ukazovatele týkajúce sa likvidity a zadĺženosti daňového subjektu, ktoré ako sám správca dane uviedol považoval za najrelevantnejšie. Žalovaný sa však nevysporiadal s odvolacími námietkami daňového subjektu, neodôvodnil prečo ich považoval za bezvýznamné, v dôsledku čoho je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zároveň nezrozumiteľnosť, ak nedáva odpoveď na namietané skutočnosti v odvolaní. Z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, prečo považoval za jediné relevantné dôkazy pre preukázanie odôvodnenej obavy len výsledky vykonanej analýzy ukazovateľov zadĺženosti u žalobcu, resp. celkovej analýzy účtovných výkazov a nezohľadňoval ďalšie žalobcom tvrdené a namietané skutočnosti, najmä čo sa týka samotného správania žalobcu a plnenia si daňových povinností, ale aj vo vzťahu k namietanej nesprávne vykonanej analýze. Daňový poriadok dáva možnosť správcovi dane vydávať predbežné opatrenia v zmysle § 50 ods. 1 Daňového poriadku, avšak môže sa tak stať len v zmysle zákonom predvídaných skutočností, ktoré

musia byť preukázané. Aj podľa názoru správneho súdu samotná možnosť redukcie majetku daňového subjektu nepostačuje pre záver o existencii odôvodnenej obavy, že tak žalobca naozaj aj urobí, ak z jeho správania nevyplýva, že by úmyselne zmenšoval svoj majetok. Odôvodnená obava by nemala byť posudzovaná len z objektívneho hľadiska, bez zohľadnenia aj správania sa daňového subjektu. K tvrdeniu žalobcu v replike, že za podstatné považuje to, že žalovaný ani správca dane doposiaľ nijakým spôsobom nepreukázali konkrétne konanie žalobcu, z ktorého by mohli možné obavy vyvodiť, žalovaný nezaujal stanovisko.

10. Z vyššie uvedených dôvodov, správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil pre jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a preto, že vychádzalo z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý bol podkladom pre rozhodnutie a zároveň vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rozhodol tak napriek tomu, že žalobca žiadal zrušiť aj rozhodnutie správcu dane, navyše bez vrátenia veci na ďalšie konanie, zastávajúc názor, že v danom prípade vôbec nebol preukázaný dôvod pre vydanie predbežného opatrenia. Správny súd sa s touto argumentáciou žalobcu nestotožnil. Považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné z dôvodov vyššie uvedených, čo vyústilo do zrušenia rozhodnutia žalovaného v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) a písm. e) S.s.p. Poukázal i na to, že v súlade s § 191 ods. 4 S.s.p. môže správny súd aj bez návrhu po zrušení rozhodnutia vrátiť vec na ďalšie konanie orgánu verejnej správy, čo závisí od okolností konkrétneho prípadu.
11. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 3 písm. a) S.s.p. Dôvody hodné osobitného zreteľa videl v tom, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil.
12. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, v ktorej krajskému súdu vytykal nesprávne posúdenie veci. Vo vzťahu k záveru krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii, „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia uviedol, že s týmto názorom sa nemožno stotožniť. Citoval dotknutú výrokovú časť rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia a konštatoval, že takto vymedzenou povinnosťou nenakladať s nehnuteľnosťami sa logicky myslí zákaz akéhokoľvek nakladania (zákaz predaja, prevodu, darovania, atď...) s týmto majetkom. Žalovaný taktiež zotrval na svojom stanovisku, že vo svojom rozhodnutí sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. Z odôvodnenia rozhodnutia je zrejme, že rozhodnutie bolo vydané z dôvodu obavy, že nesplatená alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Rozhodnutie je teda vydané ako záruka na splnenie predpokladanej daňovej povinnosti v čase, kedy ešte

nie je presne známa výška daňovej povinnosti, je v ňom podrobne a presne špecifikovaný majetok, na ktorý sa zákaz nakladania vzťahuje, ako aj likvidita daňového subjektu. Taktiež poznamenal, že mnohé námietky, ktoré uvádzal žalobca v odvolaní sú relevantné, avšak až vo vyrubovacom konaní a nie v konaní o zabezpečení dane. Podľa žalovaného odôvodnenie jeho rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane obsahujú všetky skutočnosti, ktoré boli dôvodom pre ich vydanie. Účinky týchto rozhodnutí nemohli nijako obmedziť podnikateľskú činnosť žalobcu či zasiahnuť do jeho ústavných práv narušením jeho dobrej povesti, tak ako to uvádzal žalobca. Žiadal preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol.

13. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že z kasačnej sťažnosti vôbec nie je zrejmé, v čom videl žalovaný právne pochybenie krajského súdu pri jeho rozhodovaní ani jeho názor, ako inak mala byť vec právne posúdená. Zopakovanie argumentácie žalovaného, s ktorou sa krajský súd vysporiadal v rozsudku žalobca nepovažoval za zákonom požadované odôvodnenie kasačnej sťažnosti. Žalovaný ako sťažovateľ bol povinný podradiť dôvody kasačnej sťažnosti pod niektorý z bodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. a) až j) S.s.p. a tieto aj zákonným spôsobom vymedziť. Dôvodom kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 S.s.p. nie je, ak sťažovateľ nekonkretizuje vady v konaní, či vady v právnom posúdení, ktorých sa mal krajský súd dopustiť. V tejto spojitosti poukázal napr. na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn.3Sžfk/36/2017. Žalobca sa ďalej stotožnil so záverom krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii, „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia, keď žalovaný v kasačnej sťažnosti nepredložil žiadny argument o tom, že záver krajského súdu je nesprávny. Taktiež ako krajským súdom správne posúdený a žalovaným v kasačnom konaní nespochybený vyhodnotil záver o nedostatočnom vysporiadaní sa žalovaného s odvolacími námietkami žalobcu. S poukazom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného odmietol, resp. zamietol ako nedôvodnú.
14. Proti rozsudku krajského súdu v časti výroku o trovách konania podal z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. kasačnú sťažnosť žalobca. Namietal, že krajský súd mu nepriznal náhradu trov konania napriek tomu, že mal plný úspech vo veci. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že uplatnil dôvody hodné osobitného zreteľa, ktoré videl v tom, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil. Odvolávajúc sa na odbornú literatúru ako aj judikatúru vyslovil názor, že pre posúdenie miery úspechu nie je rozhodujúce, nakoľko žalobca uspel s uplatnením žalobných bodov. Rovnako irelevantné je aj to, či správny súd zrušil spolu s napadnutým rozhodnutím aj rozhodnutia orgánov verejnej správy vydané v nižšej inštancii. V zmys-

le ustálenej judikatúry platí, že ak žalobca žiadal v žalobe zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy alebo skôr vydané rozhodnutie a správny súd mu v tejto časti žaloby nevyhovie, t.j. ak k ich zrušeniu nedôjde, no žalobca bol úspešný, pretože došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia, tento „dielčí“ neúspech nemá vplyv na náhradu trov konania. Pokiaľ sa týka dôvodov hodných osobitného zreteľa s poukazom na rozhodovacie činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. ZMCdo/17/2009 zdôraznil, že ust. § 167 ods. 3 písm. a) S.s.p. nie je možné vykladať tak, že je naň možné prihliadnuť kedykoľvek bez zreteľa na základné zásady rozhodovania o trovách konania. Účastníkovi, ktorý mal vo veci úspech, nemožno nepriznať náhradu trov podľa tohto ustanovenia len na základe všeobecného záveru hodnotiaceho dosah rozhodnutia o určitom druhu nárokov konaní. Použitie tohto ustanovenia musí zodpovedať osobitným okolnostiam konkrétneho prípadu a musí mať vždy výnimočný charakter. Žalobca preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu v časti výroku o trovách konania zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná. Kasačný súd taktiež preskúmal rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti žalobcu (§ 453 ods. 1 a 2 S.s.p.), keď po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná a rozsudok krajského súdu je potrebné v časti výroku o trovách konania zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu.
16. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p., správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
17. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p., kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.
18. Podľa § 454 S.s.p., na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.
19. Kasačný súd vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti žalovaného uvádza, že z hľadiska dôvodov kasačnej sťažnosti Správny súdny poriadok v ust. § 440 ods. 2 veta prvá presne definuje, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) až i) tohto zákona možno odôvodniť iba dôvodmi tam uvedenými a dôvod



kasačnej sťažnosti musí sťažovateľ vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Vzhľadom na to, že kasačný súd je viazaný obsahovým vymedzením dôvodu kasačnej sťažnosti, je potrebné, aby sťažovateľ konkrétne špecifikoval právnu otázku a uviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenie. Kasačná sťažnosť má slúžiť predovšetkým na nápravu výnimočných najzávažnejších procesných pochybení a riešenie otázok zásadného právneho významu a zjednocovanie judikatúry so svojim nezameniteľným vplyvom na posilňovanie princípu, právnej istoty, z tohto hľadiska nie je ani prípustné, aby sťažovateľ, povinne zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom napr. poukázal na svoje podania pred krajským súdom, ale musí v sťažnostných bodoch v prvom rade odôvodniť prípustnosť kasačnej sťažnosti tak, aby kasačný súd mal základ pre svoje rozhodnutie o tom, či kasačná sťažnosť je spôsobilá vyvolať ten procesný následok, že ju kasačný súd vecne prejedná.

20. V predmetnej veci kasačný súd z obsahu kasačnej sťažnosti zistil, že žalovaný v nej výslovne nekonkretizoval, v ktorom z kasačných dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 S.s.p. vzhliadol pochybenie krajského súdu, keď len zotrval na svojej doterajšej argumentácii obsiahnutej v jeho rozhodnutiach, resp. vyjadreniach podaných krajskému súdu. Napriek tomu možno z obsahu kasačnej sťažnosti vyvodiť, že žalovaný v nej nesúhlasiac so záverom krajského súdu o nedostatočnej špecifikácii, „povinnosti nenakladať“ s nehnuteľnosťami špecifikovanými vo výroku rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia predložil vlastnú argumentáciu, podľa ktorej (citujúc dotknutú výrokovú časť rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia) takto vymedzenou povinnosťou nenakladať s nehnuteľnosťami mal na mysli zákaz akéhokoľvek nakladania (zákaz predaja, prevodu, darovania, atď...) s týmto majetkom. Žalovaný však konkrétne nešpecifikoval právnu otázku, resp. neuviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenie, a preto nemožno uzavrieť, že by došlo k právne relevantnému nastoleniu otázky zásadného právneho významu, ktorou by žalovaný konfrontoval svoje právne závery s právnym posúdením veci krajským súdom. Aj napriek tomu však kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k otázke vymedzenia/určitosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení a jeho vplyvu na zákonnosť rozhodnutia. Zákonodarca v ust. § 50 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku síce explicitne nevymenúva možné spôsoby dispozície s majetkom, na ktoré sa obmedzenie uložené predbežným opatrením vzťahuje (uvádza iba všeobecnú požiadavku nenakladať s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí), avšak je zrejmé, že ide o všetky spôsoby nakladania s majetkom, ktoré vedú k zníženiu jeho hodnoty, resp. k zmareniu účelu sledovaného predbežným opatrením. Predbežné opatrenie podľa § 50 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je inštitútom, ktorým správca dane dočasne a v rozsahu nevyhnutne potrebnom obmedzuje právo daňového subjektu nakladať s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí ak je odôvodnená obava, že nesplátná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená, alebo bude nevy-

možiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. **Kasačný súd zastáva názor, že s ohľadom na neprípustnosť neprimeraného obmedzenia daňového subjektu nad rozsah nevyhnutne potrebný je namieste i vymedzenie/špecifikácia spôsobov nakladania s majetkom, ktoré sa predbežným opatrením zakazujú, keďže primeranosť obmedzenia sa týka nielen rozsahu majetku, ale nepochybne aj okruhu možných dispozičných úkonov, ktorými by mohlo dôjsť k zníženiu jeho hodnoty, resp. k ohrozeniu úhrady či vymožitelnosti dane.** Pokiaľ je predbežným opatrením uložené zdržať sa akéhokoľvek nakladania s majetkom (v danom prípade s nehnuteľnosťami), spadá tu i napr. užívanie nehnuteľnosti jej vlastníkom, či také nakladanie s nehnuteľnosťou, s ktorým je spojené dosahovanie príjmu, čo by sa nepochybne nepriečilo účelu sledovaným predbežným opatrením. V tejto spojitosti nemožno opomínať ani požiadavku viažucu sa k predvídateľnosti postupu správcu dane, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty, keď daňovému subjektu (z výroku rozhodnutia, ako jeho vykonateľnej časti) musí byť zrejмый okruh dispozičných úkonov, vykonaním ktorých by došlo k porušeniu povinnosti uloženej mu správcou dane. Kasačný súd preto závery krajského súdu týkajúce sa otázky určitosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení, ako aj ich zdôvodnenie považoval za správne a dostatočné.

21. Žalovaný v kasačnej sťažnosti pridržiavajúc sa svojich podaní mal za to, že vo svojom rozhodnutí sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, keď z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé, že rozhodnutie bolo vydané z dôvodu obavy, že nesplátná alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. V tejto spojitosti kasačný súd (tak, ako to konštatoval vyššie) musel uviesť, že žalovaný v kasačnej sťažnosti len zopakoval svoje argumenty, ktoré uvádzal vo svojich skôr podaných vyjadreniach a s ktorými sa krajský súd náležitým spôsobom vysporiadal. Žalovaný v kasačnej sťažnosti nepredostrel žiadnu právnu argumentáciu, ktorou by spochybnil správnosť, či dostatočnosť záverov krajského súdu týkajúcich sa otázky odôvodnenia napadnutých rozhodnutí daňových orgánov.
22. S poukazom na vyššie uvedené preto kasačnému súdu neostávalo nič iné ako kasačnú sťažnosť žalovaného zamietnuť podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.
23. Kasačný súd taktiež preskúmal rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorou krajskému súdu vytýkal nesprávne právne posúdenie veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. v súvislosti s tým, že krajský súd mu nepriznal nárok na náhradu trov konania napriek tomu, že mal plný úspech vo veci. Kasačný súd preskúmajúc napadnutý rozsudok krajského súdu v časti výroku o trovách konania zistil, že žalobca sa svojou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane (bez vrátenia veci na ďalšie konanie). Krajský súd napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O ná-

hrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 3 písm. a) S.s.p., pričom dôvody hodné osobitného zreteľa vzhľadom na to, že žalobcu nepovažoval v konaní za úspešného v úplnom rozsahu, ak správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného a navyše vec mu vrátil na ďalšie konanie napriek tomu, že žalobca v zmysle petitu žiadal zrušiť obe rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie zastávajúc názor, že predbežné opatrenie nemalo byť vôbec vydané, s čím sa však správny súd nestotožnil.

24. V zmysle § 167 ods. 1 S.s.p., správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že základným kritériom pre nárok na náhradu trov v súdnom preskúmvacom konaní je miera/pomer úspechu, ktorú správny súd posudzuje tak, že porovná žalobný návrh a výrok rozhodnutia správneho súdu, ktorým sa konanie končí. Pokiaľ sa týka posúdenia miery úspechu nie je podstatným, nakoľko žalobca uspel s uplatnením žalobných bodov a na mieru úspechu nemá vplyv ani to, že správny súd zrušil aj ďalšie výroky napadnutého rozhodnutia s ohľadom na ich závislú povahu k výroku, vo vzťahu ku ktorému bol žalobca úspešný. Ako bezvýznamné pre posúdenie miery úspechu je aj to, či správny súd zruší spolu s napadnutým rozhodnutím aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa. **„Ak žalobca žiadal v žalobe zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy alebo skôr vydané rozhodnutie a správny súd mu v tejto časti žaloby nevyhovie, t.j. ak k ich zrušeniu nedôjde, no žalobca bol úspešný, pretože došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia (či opatrenia), tento, dielčí“ neúspech nemá vplyv na náhradu trov konania“** (str. 816 komentára k Správne súdne poriadku, Baricová, Fečík, Števec, Filová a kolektív, 2018). Pokiaľ sa teda žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane (bez vrátenia veci na ďalšie konanie) a krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol tak, že zrušil iba rozhodnutie žalova-

ného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, nevyhovenie žalobnému návrhu v takomto rozsahu (či už vo vzťahu k zrušeniu rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa, prípadne zrušenia rozhodnutia bez vrátenia veci na ďalšie konanie) nemohlo mať vplyv na úspech žalobcu v konaní a s tým spojený nárok na náhradu trov konania. V súvislosti s krajským súdom zvolenou aplikáciou § 167 ods. 3 písm. a) S.s.p., je potrebné uviesť, že predmetné ustanovenie nemožno interpretovať tak, že ho možno použiť kedykoľvek bez ohľadu na základné zásady rozhodovania o trovách konania. Za tohto stavu, t.j. keď žalobca bol v konaní úspešný, nemožno mu nepriznať náhradu trov konania podľa tohto ustanovenia, resp. považovať za dôvod hodný osobitného zreteľa (predstavujúci odchýlku od zásady zodpovednosti za výsledok, ktorá sa uplatňuje vo výnimočných prípadoch majúcich základ v iných procesných, ale aj faktických skutočnostiach) skutočnosť, že výrok rozsudku nezodpovedal v plnom rozsahu žalobnému petitu.

25. Kasačný súd preto rozsudok krajského súdu v časti výroku o nároku na náhradu trov konania postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu bude v ďalšom konaní postupovať vo vyššie naznačenom smere, t.j. pri rozhodovaní o nároku na náhradu trov konania bude vychádzať z úspechu žalobcu v konaní.
26. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.
27. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 a 2 S.s.p. a § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu. ■



**POZNÁMKA:** Žalobca bol v konaní pred krajským (správnym) súdom úspešný v otázke neurčitosti výroku rozhodnutia o predbežnom opatrení, pretože správca dane uložil povinnosť zákazu „nakladať“ s pozemkami síce konkrétne uvedenými vo výroku rozhodnutia, avšak bez toho, aby špecifikoval, v čom spočíva „povinnosť nenakladať“ s predmetnými nehnuteľnosťami. Podľa správneho súdu je žiaduce konkretizovať vymedzenie povinností a obmedzení, pretože takto široko formulovaný zákaz nakladať s pozemkami, môže viesť k neprimeranému obmedzovaniu daňového subjektu nad rozsah nevyhnutne potrebný. Žalobca ne-

bol však pred správnym súdom úspešný čo sa týka náhrady trov konania, pretože správny súd vyhodnotil jeho úspech vo veci len ako čiastočný, pretože žalobca žiadal zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu – správcu dane, pričom správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného – odvolacieho orgánu. Z týchto dôvodov boli podané dve kasačné sťažnosti, tak zo strany žalobcu, ako aj zo strany žalovaného. Kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalovaného za nedôvodnú, pretože nemohol prijať jeho argumentáciu o možnosti vymedziť nenakladanie s nehnuteľnosťami zákazom akéhokoľvek nakladania s týmto majetkom. Zákon-

darca v § 50 ods. 1 písm. b) daňového poriadku síce explicitne nevymenúva možné spôsoby dispozície s majetkom, avšak je zrejme, že ide o všetky spôsoby nakladania s majetkom, ktoré vedú k zníženiu jeho hodnoty. Kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalobcu v rozsahu nepriznanej náhrady trov konania za dôvodnú, pretože čo sa týka posúdenia miery úspechu nie je podstatné, že žalobca žiadal v správnej žalobe zrušiť aj rozhodnutie prvostupňového orgánu – správcu dane, pričom správny súd zrušil len rozhodnutie žalovaného – odvolacieho orgánu. Tento „dielčí“ neúspech nemá vplyv na náhradu trov konania.

# Právo na odpočet DPH – Dokazovanie v daňovom konaní

Z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená.

Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení daňového subjektu o reálnosti jeho dodávok.



**Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžfk/16/2019 zo dňa 6. októbra 2020**



§ 3 ods. 1, 3, § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 daňového poriadku, § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I.ÚS 241/07-44

- Krajský súd v Nitre (ďalej len, „krajský súd“ alebo, správny súd“) rozsudkom č.k.115/191/2015-134 zo dňa 26. októbra 2016 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len, „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.820644/2015 zo dňa 10. 6. 2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.
- Rozhodnutím č. 820644/2015 zo dňa 10. 6. 2015 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len, „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5196430/2014/ Ges zo dňa 26. 11. 2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako, „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 3.312 eur.
- Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane dňa 10. 10. 2013 začal u žalobcu s výkonom daňovej kontroly (poverenie zo dňa 11. 9. 2013), predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len, „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2012. Daňová kontrola bola súbežne začatá i v spoločnosti Lanfer, s.r.o., v ktorej je Miroslav Lanfer jediným konateľom. Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií s preverením nadobudnutia tovaru u daňového subjektu Ro- Truck, s.r.o. so sídlom Námestí T.G. Masaryka 2392/17, Břeclav, DIK.cz 29274052, v ktorej je Miroslav Lanfer konateľom. V ten istý deň bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/45926/22/2013/Ges., v ktorej uviedol, že prevážujúcim predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom období boli prepravné služby, mal 25 zamestnancov na pracovnú zmluvu, úhrady za nákup tovarov a služieb súvisiacich s predmetom podnikania vykonával väčšinou bezhotovostne. Ďalej uviedol, že mal dodávateľov i odberateľov z tuzemska i štátov v rámci Európskej únie (Rakúsko, Taliansko, Nemecko, Poľsko, Maďarsko).
- Správny súd taktiež zistil, že v priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa, okrem iného i zdaňovacieho obdobia január 2012, a to dožiadanim na Daňový úrad Trenčín za účelom preverenia faktúry (vykonanie stavebných prác) od daňového subjektu NAROKO s.r.o., na základe ktorých si uplatnil odpočítanie DPH. Daňový úrad Trenčín doručil správcovi dane odpoveď na jeho dožiadanie dňa 21. 11. 2013, v ktorom mu oznámil, že miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti NAROKO s.r.o. (M.R. Štefánika 373/11, Trenčín) bolo zistené, že daňový subjekt tu reálne nesídlí. Na uvedenej adrese mu bolo poskytované registračné sídlo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy zo dňa 17. 8. 2011 uzavretej s poskytovateľom ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o. Písomnosti správcu dane zasielané poštou daňovému subjektu NAROKO s.r.o. sa vracajú späť s poznámkou pošty „adresát neznámy“.
- Daňový úrad Trenčín na dožiadanie správcu dane oznámil, že z iného konania zistil, že súčasná konateľka tejto spoločnosti

Ing. Jana Majerníková nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Z uvedených dôvodov Daňový úrad Trenčín nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s.r.o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

6. K odpovedi na dožiadanie boli pripojené listinné doklady - potvrdenie OO PZ Sered' o oznámení krádeže občianskeho preukazu Ing. Jany Majerníkovovej zo dňa 13. 4. 2012, trestné oznámenie zo dňa 13. 8. 2012 podané Ing. Janou Majerníkovou, v ktorom uviedla, že po krádeži dokladov zistila, že je vedená ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o. podľa výpisu z obchodného registra, pričom nikdy nepodpisovala a nedala podnet na vytvorenie takejto spoločnosti. Doterajším majiteľom mal byť Tomáš Kozinka, ktorého nikdy nevidela a žiadne doklady o prevode spoločnosti nepodpisovala. Ing. Jana Majerníková bola vypočutá dňa 26. 11. 2012 Daňovým úradom Trenčín, uviedla, že nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. ani jej spoločníčkou. Jej doklady boli zneužitú na prepis spoločnosti.
7. Dňa 17. 8. 2011 bola uzavretá podnájomná zmluva medzi poskytovateľom: ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 373/11, Trenčín a objednávatelom - spoločnosťou NAROKO s.r.o. s rovnakým sídlom. Predmetom zmluvy bolo oprávnenie objednávateľa využívať služby dodávané poskytovateľom, ktoré zahŕňujú poskytovanie registračného sídla a korešpondenčnej adresy na ul. M.R. Štefánika 373/11, Trenčín. Za spoločnosť NAROKO s.r.o. bola zmluva podpísaná konateľom Tomášom Kozinkom na dobu 12 mesiacov.
8. Správca dane vypočul dňa 25. 2. 2014 na ústnom pojednávaní svedka Tomáša Kozinku, bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o., a to k priebehu zdanieľných obchodov spoločnosti NAROKO s.r.o. so žalobcom. Svedkovi boli predložené k nahliadnutiu konkrétne faktúry (ich čísla sú jednotlivo uvedené v zápisnici). Potvrdil, že faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Uviedol, že účtovníctvo viedol on, spoločnosť bola platcom DPH. Všetky obchody zabezpečoval sám, nemal žiadnych zamestnancov, všetko sa riešilo zmluvami o dielo. Nevedel sa vyjadriť, aká bola prevažujúca podnikateľská činnosť spoločnosti, aké nákupy spoločnosť realizovala. Potvrdil, že za daňový subjekt - žalobcu vystupoval osobne Miro Lanfer. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objednávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. Jane Majerníkovovej.
9. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca oboznámený dňa 16. 7. 2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. Marty Brezinovej, ktorá uviedla, že sa k zisteným skutočnostiam budú vedieť vyjadriť bližšie po nahliadnutí do spisu a doložia doklady k spoločnosti NAROKO s.r.o. (faktúru k vykonaným stavebným prácam). Nevedel sa vyjadriť, kto vykonal stavebné práce za dodávateľa, koľko ľudí tam bolo, dôvod objednávky. Uviedol iba to, že dostal dobrú cenovú ponuku. Písomné objednávky neboli, tieto boli realizované iba telefonicky, od dodávateľa má iba faktúru. Daňový subjekt predložil správcovi dane požadované doklady elektronicky dňa 7. 8. 2014. Dôkazy o tom, kto skutočne vystavil faktúru, kto stavebné práce skutočne vykonal, kto prijal úhradu za službu, komu vznikla daňová povinnosť, neboli počas kontroly predložené. Správca dane skonštatoval, že na základe šetrení zistil, že z predložených dokladov a vyjadrenia žalobcu nie je dodanie tovaru a vykonanie stavebných prác preukázané.
10. Dňa 12. 9. 2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k spoločnosti NAROKO s.r.o. tak, ako je uvedené vyššie. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar skutočne dodala spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ a teda, či tovar dodal platiteľ DPH, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, § 49 ods. 2, písm. a) zákona o DPH, kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.
11. Žalobca bol vyzvaný výzvou zo dňa 12. 9. 2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26. 9. 2014), na čo reagoval podaním zo dňa 16. 10. 2014, v ktorom sa vyjadril k jednotlivým dodávkam a dodávateľom od rôznych spoločností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly (Garax, s.r.o, MC Gold, s.r.o.). K dodávkam od spoločnosti NAROKO s.r.o. žalobca uviedol, že od tejto spoločnosti nakúpili náhradné diely, Destu, stavebný materiál, motorovú naftu a prijali služby zemné práce, ktoré sú uvedené na faktúrach uvedených v protokole o daňovej kontrole. Ku každej dodávke vystavila spoločnosť NAROKO s.r.o. dodacie listy a na základe ktorých aj vystavila faktúry a žalobca vystavené faktúry uhradil v hotovosti alebo prevodom na bankový účet dodávateľa. Správca dane mal k dispozícii všetku dokumentáciu k predmetným dodávkam od tejto spoločnosti.
12. Správca dane dňa 25. 11. 2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu č. 9414401/5/4209204/2014, tohto sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. Martina Brezinová. K obchodnomu so spoločnosťou NAROKO s.r.o. zopakovala rovnaké tvrdenia, aké boli uvedené v písomnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly.
13. Správca dane vydal dňa 26. 11. 2014 rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3.312 eur za zdaňovacie obdobie január 2012 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním a daňou zistenou správcu dane a nepriznal daňovému subjektu uplatnený nadmerný odpočet v sume 3.312 eur z predloženej faktúry. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca



odvolanie. Rozhodnutím č. 820644/2015 zo dňa 10. 6. 2015 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 26. 11. 2014. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že formálne doloženie faktúr a dokladov o úhrade bez preukázania skutočného nadobudnutia tovaru nie je pre daňové účely dostačujúce. Za účelom preverenia dodania tovaru uvedeného na faktúre správca dane vykonal šetrenie cestou miestne príslušného správcu dane spoločnosti NAROKO s.r.o., Daňového úradu Trenčín a dospel k záveru, že u daňového subjektu nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, a konštatoval, že platiteľ si môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Ďalej žalovaný uviedol, že platiteľ dane má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú podaním vyplneného daňového priznania a predložením príjmových dokladov. V prípade, že správca dane v priebehu daňovej kontroly dokazovaním vedeným v zmysle § 24 Daňového poriadku, preverením predložených listinných dôkazov a dokladov preukázateľne spochybnil ich vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť, dôkazná povinnosť opäť prechádza na daňový subjekt, ktorý predložením alebo navrhnutím dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Námiety žalobcu, vzhľadom na výsledky daňovej kontroly, považoval za neopodstatnené.

14. Krajský súd v preskúmvanej veci považoval za potrebné uviesť, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúry a dodacie listy, ktoré predložil žalobca obsahovali popis zdaniteľného plnenia (stavebné práce, náhradné diely na auto, pohonné hmoty a pod.), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia napríklad dokladov o vykonaní stavebných prác, kto ich vykonával, kedy, či ich vykonával deklarovaný dodávateľ alebo jeho subdodávateľ a ktorý a pod. Tieto dôkazy sa odvíjajú od druhu poskytnutej služby (tovaru) a konkrétneho dodávateľa. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu

a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom.

15. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho a výlučne jednostranného hodnotenia dôkazov, ak správca dane prijatie zdaniteľných plnení od spoločnosti NAROKO s.r.o. neuznal. Poukazoval pritom na to, že správcovi dane predložil všetky dôkazy o prijatých zdaniteľných obchodoch od spoločnosti NAROKO s.r.o., a to faktúry, dodacie listy a výpisy z účtu o zaplatení faktúr. Krajský súd k tejto námietke uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie a v zmysle oprávnení mu daných Daňovým poriadkom, preveroval všetky daňové transakcie, t. j. dodanie služby (tovaru) u žalobcom deklarovaného dodávateľa, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, a to jednak dožiadaním na Daňový úrad Trenčín, ktorým bolo zistené, že spoločnosť NAROKO s.r.o. nie je v mieste sídla kontaktná. Súčasne konateľka Ing. Majerníková, ktorú správca dane vypočul ako svedka, uviedla a aj listinnými dôkazmi preukázala, že jej bol odcudzený občiansky preukaz, čo oznámila na políciu (dňa 13. 4. 2012) a následne zistila, že je zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o., a to v dôsledku zneužitia jej občianskeho preukazu. Bývalý konateľ Tomáš Kozinka síce potvrdil dodanie tovaru a služieb žalobcovi, vystavenie faktúr a ich zaplatenie, ale bližšie sa k spolupráci vyjadriť nevedel. Okrem toho Tomáš Kozinka sa vo svojej výpovedi nevedel vyjadriť, kedy a ako boli stavebné práce pre žalobcu vykonané, nevedel predložiť žiadne dôkazy o obchodoch so žalobcom, kde sa kontaktoval s p. Lanferom, s ktorým mal jednať. Odvolával sa iba na to, že všetko je v papieroch, ktoré odovzdal Ing. Majerníkovej a na podrobnosti obchodov si nepamätal. Správca dane uskutočnil v priebehu daňovej kontroly so žalobcom pojednávanie dňa 28. 5. 2014, na ktorom ho vyzval, aby sa vyjadril k dokladom vystaveným zo strany dodávateľských spoločností a ku konkrétnym obchodom s týmito spoločnosťami. Žalobca vo svojom vyjadrení k protokolu zo dňa 16. 10. 2014 poukázal na to, že správca dane mal pri výkone daňovej kontroly k dispozícii všetku dokumentáciu a nesúhlasil s konštatovaním správcu dane, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane. Podľa krajského súdu niet pochyb o tom, že by žalobca nebol o týchto zisteniach a výsledkoch dokazovania oboznámený, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 16. 7. 2014 a správca dane vyslovil pochybnosti o predložení dokladov a konštatoval, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2, písm. a) zákona o DPH, pričom opätovne žalobcu vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, resp., aby svoje tvrdenia preukázal.
16. Krajský súd ďalej poukázal na to, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záuj-

my štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 3 ods. 3 Daňového poriadku. O takýto prípad v danej veci išlo a správny súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa Daňového poriadku, ako uvádzal žalobca, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba riešiť, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov a zabezpečil si dôkazy cestou dožadovaných daňových úradov a pod. na verifikáciu tvrdení žalobcu v súvislosti s uplatneným nárokom na vyplatenie nadmerného odpočtu z deklarovaných listín viažucich sa na podané daňové priznanie v kontrolovanom zdaňovacom období.

17. Správny súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám preto, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. S poukazom a na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol správny súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 6. 2012 v konaní pod sp.zn.5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 6. 2010 v konaní pod sp.zn.2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 2. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie, ktorá však musí spĺňať i atribúty daňovej transakcie podľa podmienok zákona o DPH, v mesiaci január 2012 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a správne konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky

pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry, dodacie listy, doklady o zaplatení vystavených faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona o DPH a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od NAROKO s.r.o.) a súd nemohol vyhovieť námietkam žalobcu uvedených v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 22. 1. 2016, najmä s uvedením niekoľkých rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a ESD, ktoré sa týkajú intrakomunitárneho dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Žalobca napr. poukazyval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Elektronics, C-484/03 Bond House a rozsudok Najvyššieho súdu SR (v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011), bez bližšej špecifikácie podobnosti s jeho prípadom v prejednávanej veci a krajský súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyš ani nevedel, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období. K rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11 - Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 6. 9. 2012 (týka sa oslobodenia od dane), na ktorý poukazyval žalobca správny súd uviedol, že z tohto rozsudku vyplýva záver, že je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu. Toto slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH, keď stanovil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom žalobcom deklarovaného dodania tovaru do Českej republiky sa týka ust. § 43 ods. 5, písm. c) tohto zákona, nakoľko prepravu tovaru podľa predložených dokladov mal vykonať odberateľ. Je nepochybné, že SD EÚ vo veci Mecsek - Gabona tiež uviedol, že „ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania“. Dôvodom pre nepriznanie oslobodenia dane z pridanej hodnoty v konkrétnom prípade bolo neunesenie dôkaznej povinnosti na strane žalobcu a nie nekontaktnosť, resp. nespolupráca so správcom dane zo strany zahraničného daňového subjektu.

18. K rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 27. 9. 2007 číslo C-409-04 vo veci *Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise* krajský súd vyslovil zhodný názor, že uvedený rozsudok nie je možné aplikovať na preskúmané konanie z dôvodu, že predmetom konania pred Európskym súdnym dvorom bola prejudiciálna otázka podaná vnútroštátnym súdom Spojeného kráľovstva na základe podnetov ich daňových subjektov na vyriešenie podmienok oslobodenia od platenia DPH pri obchodoch realizovaných medzi dodávateľmi a odberateľmi v rámci krajín Európskeho spoločenstva. Uvedený rozsudok rieši prejudiciálnu otázku aplikácie vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva v nadväznosti na obchody - dodávky tovaru vnútri Spoločenstva, kedy podmienkou oslobodenia je fyzické opustenie územia členského štátu dodania preukázané dodávateľom a dôjde k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako s vlastným na nadobúdateľa v inom členskom štáte Spoločenstva. Krajský súd bol toho názoru, že podmienky režimu vyššie uvedenej kauzy nemožno porovnávať s podmienkami vnútroštátneho dodania tovaru v Slovenskej republike, vzniku zdaniteľného plnenia a vzniku práva odpočítať daň z tovaru alebo zo služby platiteľovi DPH podľa § 49 zákona o DPH, kedy podľa podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou zákona o DPH s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť daňových subjektov vyplývajúcej z ustanovenia § 24 Daňového poriadku a oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane preukazuje odberateľ.
19. K rozsudku ESD, ktorý tiež nemožno aplikovať v predmetnej právnej veci, vo veci *Mahagében* (C-80/11 a C-142/11) správny súd uviedol, že v predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci *Mahagében*; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravených v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie z 17. júla 2008 vo veci *Komisija vs. Taliansko*, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 *Mahagében*, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64).
20. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení správcu dane, správny súd vyslovil názor, že z predloženého administratívneho spisu procesné pochybenia správcu dane nevyplývajú a s týmito námietkami sa súd vysporiadal v odôvodnení tohto rozsudku. Ďalšie námietky (nevyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený výkonom daňovej kontroly u žalobcu, nevrátenie dokladov, zhodnosť výpovedí svedkov a zhodnosť protokolu v predmetnej veci s výpoveďami svedkov a protokolom vo veci daňovej kontroly u daňového subjektu Lanfer, s.r.o.) nemajú podľa názoru súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaní, ale ani v jednom prípade sa týchto pojednávaní nezúčastnil. Z predloženého administratívneho spisu nie je možné zistiť, či dňa 22. 1. 2014 bola vykonaná ohliadka podnikateľských priestorov žalobcu (čo tvrdí žalobca v podanej žalobe), nakoľko sa o tom v spise nenachádza žiadny záznam a správca dane ani žalovaný na takýto dôkazný prostriedok ani nepoukazujú a nezdôvodňujú ním svoje rozhodnutia. Žalobca ani neuviedol, aký vplyv má nevyhotovenie úradného záznamu z vykonaného miestneho zisťovania (na ktoré sa ale daňové orgány ani neodvolávajú) na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. zákonnosť postupu, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal. Na doplnenie krajský súd uviedol, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok stavebných prác, resp. nádrže na pohonné hmoty (iné zdaniteľné obdobie podľa rozhodnutia uvedeného v žalobe) správcu dane neodôvodnil nevykonaním prác, resp. nedodaním tovaru, ale sponchybil žalobcom predložené doklady o dodaní prác a tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u týchto dodávateľov a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.
21. Proti tomuto rozsudku podal žalobca – sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zrušenia rozsudku krajského súdu a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom právnom posúdení veci - rozloženie dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil sťažovateľovi. Mal za to, že nie je možné niesť zodpovednosť za skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako sťažovateľa a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt (jeho dodávateľ). Uviedol, že nie je v rozpore s právom spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Sťažovateľ v danom prípade prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať. Sťažovateľ je subjektom súkromného práva a nemá žiadne legálne nástroje na rozdiel od príslušného správneho orgánu na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Je nesporné, že dodávateľ bol v čase dodania plnení osobou registrovanou ako platiteľ DPH, v tom čase so správcom dane komunikoval, na čo mal žalovaný prihliadať pri hodnotení dôkazov. Poukázal

na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej odvodzoval, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou a preukázanie opaku spočíva na správcovi dane. Sťažovateľ v danom prípade nevedel ovplyvniť skutočnosti, ktoré od neho žalovaný požadoval preukázať a nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu. Podľa jeho názoru preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry. V zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Na základe uvedených skutočností mal za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania a vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť.

22. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje stanovisko prezentované v rozhodnutí zo dňa 10. 6. 2015 a vo vyjadrení k žalobe.
23. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) S.s.p. v spojení s § 438 ods. 2 S.s.p., po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 S.s.p. a § 444 S.s.p.), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 S.s.p.), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 S.s.p.), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 S.s.p. a § 57 S.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 S.s.p., § 441 S.s.p. a § 453 S.s.p. a postupom podľa § 455 S.s.p. bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.
24. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie január 2012.
25. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.
26. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
27. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
28. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.
29. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.
30. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.
31. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetky, čo pri správe daní vyšlo najavo.
32. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.
33. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
  - a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
  - b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
  - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.
34. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
35. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
36. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke,



povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

38. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. **Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie.** Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

40. Kasačný súd v tomto prípade, vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, odkazuje podľa § 464 ods. 1 S.s.p. na právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2018 zo dňa 27. septembra 2018, v obdobnej právnej veci sťažovateľa, v ktorom najvyšší súd rovnako poukázal na právne závery vyslovené v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/32/2017 zo dňa 30. mája 2018, v ktorom na strane daňového subjektu vystupovala spoločnosť Lanfer s.r.o., IČO: 36 772 283, sídliaca na tom istom mieste ako sťažovateľ, ktorej konateľom je Miroslav Lanfer (účastník tohto konania), vychádzajúceho z obdobných skutkových zistení daňovej kontroly, a v ktorom reagoval na totožné námietky sťažovateľa, v ktorom sa uvádza:

47. „Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľ-

né a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúci z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadením na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

48. V tejto súvislosti Najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. 02. 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

49. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

51. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nálež Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, v ktorom sa uvádza:

„...zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. **Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.**“

52. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.
53. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.
54. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov
- uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.
55. V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. **Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.**
56. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).
57. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).
58. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateli, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľom prác a tovaru, akým spôsobom došlo k špecifikácii požiadaviek súvisiacich s požadovanými prácami, odsúhlaseniu druhu, typu a hodnoty použitých materiálov a za riadení ako i cene za prepravu, ktoré mali vplyv na cenu dodávky. Nezodpovedá totiž zásadám obvyklého konania podnikateľa, ak sa tento zaviazal uhradiť nešpecifikovanú cenu za dielo len na základe vyúčtovania dodávateľa, bez preukázania nákladov za

*zabudovaný materiál, bez toho, aby sa so zhotoviteľom vopred dohodol, aký materiál a v akom cenovom rozsahu a akej kvalite môže byť použitý. Sťažovateľ teda nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.*

59. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že **okrem vystavených faktúr nevedel sťažovateľ žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre ich vystavenie**. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniateľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniateľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniateľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že sťažovateľ zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.
60. Spoločným znakom všetkých sťažovateľom deklarovaných transakcií, či už v postavení podnikateľa - fyzickej osoby alebo konateľa spoločnosti Lanfer s.r.o. je, že ich realizáciu sťažovateľ ako i vypočutí svedkovia (bývalí konatelia dodávateľov) nevedeli preukázať inak, ako vystavenými faktúrami a vlastnými vyjadreniami. Ani jeden z obchodných partnerov sťažovateľa nevedel predložiť žiaden doklad svedčiaci o pôvode tovaru, jeho preprave z dôvodu, že došlo k výmene konateľov, ktorí sú nekontaktní, resp. sú občanmi iného štátu, ktorých sa nedalo presne (okrem mena) identifikovať a skontaktovať, prípadne sa stali konateľom na základe odcudzenia

občianskeho preukazu. Uvedené spoločné znaky sú dostatočným dôvodom na spochybnenie dôveryhodnosti a poctivosti podnikateľskej činnosti subjektov zapojených do skúmaného obchodného reťazca.

61. Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v Daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj kasačný súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.
62. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia krajského súdu. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami sťažovateľa. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.
63. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario S.s.p.). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 S.s.p.). ■



**Poznámka:** V tomto prípade ide o klasický prípad rozloženia dôkazného bremena a jeho neunesenie zo strany daňového subjektu. Primárne je nevyhnutné unieť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom splnených podmienok nárok na odpočet DPH. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytlí dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom

konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľom prác a tovaru, akým spôsobom došlo k špecifikácii požiadaviek súvisiacich s požadovanými prácami, odsúhlaseniu druhu, typu a hodnoty použitých materiálov a zariadení ako i cene za prepravu, ktoré mali vplyv na cenu dodávky. Nezodpovedá totiž zásadám obvyklého konania podnikateľa, ak sa tento zaviazal uhradiť nešpecifikovanú cenu za dielo len na základe vyúčtovania dodávateľa, bez preukázania nákladov za zabudovaný materiál, bez toho, aby sa so zhotoviteľom vopred dohodol, aký materiál a v akom cenovom rozsahu a akej kvalite môže byť použitý. Sťažovateľ teda nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti,

aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené. Spoločným znakom všetkých sťažovateľom deklarovaných transakcií, či už v postavení podnikateľa - fyzickej osoby alebo konateľa spoločnosti je, že ich realizáciu sťažovateľ ako i vypočutí svedkovia (bývalí konatelia dodávateľov) nevedeli preukázať inak, ako vystavenými faktúrami a vlastnými vyjadreniami. Ani jeden z obchodných partnerov sťažovateľa nevedel predložiť žiaden doklad svedčiaci o pôvode tovaru, jeho preprave z dôvodu, že došlo k výmene konateľov, ktorí sú nekontaktní, resp. sú občanmi iného štátu, ktorých sa nedalo presne (okrem mena) identifikovať a skontaktovať, prípadne sa stali konateľom na základe odcudzenia občianskeho preukazu.

# Právo na odpočet DPH - Preukázanie nadobudnutia majetku pre potreby ekonomickej činnosti

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia (kúpa nehnuteľnosti) a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie DPH.



**Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk/22/2019 zo dňa 15. októbra 2020**



§ 49 ods. 2 a 3 zákona o DPH, Smernica 2006/11/ES o spoločnom systéme DPH, rozsudok Súdneho dvora EÚ C – 153/11

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102769845/2016 zo dňa 17. 03. 2016, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 21187484/2015 zo dňa 06. 11. 2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov správca dane určil za zdaňovacie obdobie november 2013 rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 125.081,93 eura, slovom na dani z pridanej hodnoty a znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2013 zo sumy 133 909,77 eura na sumu 8 827,84 eura, žalobcovi ako daňovému subjektu.
  - z faktúry č. FAMFV2013/3615 vystavenej dňa 22. 11. 2013 dodávateľom Danube Facility Services, s.r.o., Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, IČ DPH: SK2022063450, dátum dodania 22. 11. 2013 zaúčtovanej pod interným č. 13DF008, ktorej predmetom sú služby a správa bytov v Bloku F v objekte River Park za obdobie 12/2013 v sume celkom 286,08 Eur z toho základ dane 238,40 Eur a 20% DPH 47,68 Eur
  - z odpočítania dane z kúpy bytu č. 10-21, 10 p., na Dvořákovom nábreží 4E, Bratislava, od dodávateľa Verdán, s.r.o., Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, IČ DPH: SK2022402624, dátum dodania 22. 11. 2013, v cene: 750.000,00 eur, z toho základ dane 625 000,00 Eur a 20% DPH 125.000,00 eur, keďže v čase uplatnenia práva na odpočítanie dane, z nadobudnutia a správy bytu platiteľ ICE CUBE, s.r.o. nemal dohodnutého budúceho kupujúceho alebo budúceho nájomcu, pričom prenájom nezdanieľnej osobe je podľa ust. § 38 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov oslobodený od dane a v zmysle ust. § 49 ods. 3 toho istého zákona platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39.
2. Správca dane kontrolou predložených dokladov a následným šetrením zistil porušenie ust. § 49 ods. 2 a 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tým, že platiteľ ICE CUBE, s.r.o. si neoprávnene odpočítal daň v celkovej výške 125.081,93 eur, ktorá pozostávala:
  - z faktúry č. VERFV13/0366 vystavenej dňa 07. 11. 2013 dodávateľom Verdán, s.r.o., Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, IČ DPH: SK2022402624, dátum dodania 07. 11. 2013 zaúčtovanej pod interným č. 13DF006, ktorej predmetom sú poplatky v zmysle bodu 9.1 Zmluvy o prevode vlastníctva bytu zo dňa 07. 11. 2013 v sume 20% DPH 34,25 Eur
3. Správca dane uviedol, že odpočet dane je založený na vecnom priradení dane na vstupe k výstupom (plneniam) pla-



titela dane, a to podľa toho, na aký účel je tovar alebo služba prijatá, t.j. či tovar, alebo služba je prijatá na uskutočňovanie ekonomických aktivít podliehajúcich dani na výstupe, alebo na uskutočňovanie činností oslobodených od dane podľa § 28 až 41, príp. tovar alebo služba je prijatá na obidva účely.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku (bod 51) konštatoval, že pre právne posúdenie tohto sporu je dôležité uviesť, že obchod je spojovací medzičlánok medzi rôznymi hospodárskymi odvetviami zameranými na uskutočňovanie obehu tovaru. Obchod predstavuje výmenu produktov (statkov, výrobkov, tovaru a služieb) formou kúpy a predaja. Správny súd pri obchodnej činnosti prízvukuje ekonomickú analýzu a zdôvodnenie opodstatnenosti relevantných obchodných transakcií. Správca dane môže uznať odpočítanie DPH iba v prípade splnenia zákonných podmienok ustanovených v zákone č. 222/2004 Z. z. Jednoznačne platí, že je možné odpočítať daň z prijatých tovarov a služieb len vtedy, ak sa tieto použijú na zdaniteľné obchody, ktoré aj platiteľ zdaní. Platiteľ dane musí svoj zámer použitia prijatého plnenia preukázať a tento zámer musí byť pri zrejmy už v čase vzniku práva na odpočet. Vzhľadom na uvedené daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť zámeru použitia zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia (kúpa nehnuteľnosti) a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.



Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

5. Krajský súd skúmal aj ekonomickú realnosť deklarovanej transakcie. Z listinných dôkazov, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise skutočne vyplýva minimálne vykonávanie ekonomickej činnosti žalobcu do času nadobudnutia nehnuteľností a evidentný nedostatok vlastných finančných prostriedkov na kúpu označených nehnuteľností (žalobca je platiteľom DPH od 06. 10. 2010, v roku 2013-2015 nemal zamestnancov, podľa predloženej nájomnej zmluvy na parkovacie miesta a sklad správcovi dane až od 04. 12. 2014 prenajímal štyri parkovacie miesta a pivnicu, ktorá slúži ako skladovací priestor a je príslušenstvo bytu, personálne pre-

pojenej spoločnosti GENERIX, a.s.) - pri daňovej kontrole žalobca preukazoval, že kúpu nehnuteľností uhradil finančnými prostriedkami z úveru vo výške 500.000,40 eur poskytnutého od J & T Banky, a.s. a z pôžičky vo výške 320.000,00 eur od spoločnosti GENERIX GROUP LTD., Londýn, ktorá je so žalobcom personálne prepojená prostredníctvom Ing. Pavla Vengloviča a od 28. 03. 2015 je jediným spoločníkom žalobcu - žalobca nepreukázal ani svoje zdroje na splácanie dlhu voči veriteľom každý mesiac minimálne 10.000,00 eur, rovnako jeho všeobecné vyjadrenia o používaní nehnuteľností na zdaniteľné plnenia, prenajatie parkovacích miest personálne prepojenej obchodnej spoločnosti, deklarovanie zámeru predloženou Zmluvou o budúcej zmluve o prenájme bytu spoločnosti DAVERA a.s. zo dňa 11. 11. 2014, ktorá nebola funkčnou spoločnosťou. Podnikateľský zámer z 13. 05. 2014 bol ďalším dôkazom, že žalobca nemal v čase nadobudnutia nehnuteľností - november/2013 žiadny plán na ich využitie. „Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporionalitu k nadobúdajúcej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieš štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti.“ (rozsudok NS SR spis. zn. 3SŽf/108/2014 zo dňa 23. 11. 2015). Vychádzajúc z citovanej judikatúry, zámer žalobcu ako platiteľa dane použiť kúpené nehnuteľnosti musel byť preukázateľne zrejmy v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo nespochybniteľné, že toto plnenie sa viaže k uskutočneniu planenia, s ktorým je spojený nárok na odpočet dane.

6. Krajský súd okrem procesného pochybenia spočívajúceho v neoboznámení žalobcu so zisteniami správcu dane pred vydaním protokolu, kedy nové vydanie protokolu a ukončenie kontroly dorúčením protokolu a vydanie nového rozhodnutia, by nemohlo privodiť žalobcovi výhodnejšie rozhodnutie pri priznaní práva na odpočítanie dane - nezistil žiadne porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležité zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predlože-

né dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

7. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd dospel k rozhodnutiu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, v rámci ktorého sú nasledujúce skutočnosti:
- minimálne vykonávanie ekonomickej činnosti daňového subjektu do času nadobudnutia nehnuteľnosti,
  - absencia zamestnancov daňového subjektu v čase kúpy nehnuteľnosti,
  - nedostatok vlastných finančných prostriedkov daňového subjektu na kúpu nehnuteľnosti,
  - úhrada kúpnej ceny nehnuteľnosti zo strany daňového subjektu prostredníctvom kombinácie úveru poskytnutého bankou a pôžičky poskytnutej personálne prepojenou právnickou osobou s daňovým subjektom,
  - existencia len všeobecného vyjadrenia daňového subjektu o používaní kúpenej nehnuteľnosti na zdaniteľné plnenia spojeného s predložením zmluvy o budúcej zmluve o prenájme nehnuteľnosti,
  - prenájmanie časti daňovým subjektom kúpenej nehnuteľnosti personálne prepojenej obchodnej spoločnosti,
  - podnikateľský zámer daňového subjektu vypracovaný až po kúpe nehnuteľnosti avšak pred vydaním protokolu z daňovej kontroly správcu dane, dôvodom na jednostranné zníženie nadmerného odpočtu DPH platiteľa dane realizované zo strany správcu dane z titulu nadobudnutia nehnuteľnosti platiteľom dane.
8. Sťažovateľ (v bode 28) uviedol, že postup Daňového úradu, žalovaného a kauzálne aj právne posúdenie veci zo strany správneho súdu sú v rozpore so Smernicou 2006/11/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty upravujúcej *inter alia* aj právo na odpočítanie dane. Súdny dvor Európskej únie k výkladu danej smernice (k článku 168) v rozsudku vo veci C-153/11 (Klub OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpälnenieto“ - Varná pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite) v odôvodnení uviedol, že „Zásada neutrality DPH, pokiaľ ide o daňové zaťaženie podniku si vyžaduje, aby investičné náklady vynaložené na potreby a s cieľom podnikateľ boli považované za podnikateľskú činnosť, ktorá dáva právo na okamžitý odpočet DPH splatnej na vstupe (Rompelman, už citovaný, bod 22, a Puffer, už citovaný, bod 47). V dôsledku toho jednotlivec, ktorý nadobudne majetok na účely ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, koná ako zdaniteľná osoba aj v tom prípade, ak majetok nevyužíva ihneď na svoju ekonomickejšiu činnosť (Lennartz, už citovaný, bod 14). Z uvedeného vyplý-

va, že článok 168 písm. a) smernice o DPH treba vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku je oprávnená odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely“. Výrok vyššie uvedeného rozsudku uvádza: „Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty treba vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia“.

9. Sťažovateľ argumentoval, že Súdny dvor Európskej únie uvedeným rozhodnutím riešil otázku, či je podstatný pre účely nadmerného odpočtu DPH z majetku časový moment, kedy sa začal používať tento majetok na podnikateľské účely, pričom uviedol: „Z uvedeného vyplýva, že článok 168 písm. a) smernice o DPH treba vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely“.
10. Sťažovateľ poukázal aj na závery už predloženého znaleckého posudku č. 8/2017, ktorý správny súd v rozsudku neuviedol, v ktorom znalecká organizácia na položenú otázku č. 1, ktorá znela: „Preskúmajte v zmysle platných právnych predpisov rozhodujúce skutočnosti, ich ekonomickejšiu podstatu a mieru naplnenia pre určenie základu DPH a základu pre odpočet dane z pridanej hodnoty, ktorý bol v daňovom priznaní požadovaný platiteľom ICE CUBE, s.r.o.“ *inter alia* uviedla, že: „Z predložených dokumentov je zrejmé, že bola splnená daňová povinnosť pri dodaní tovaru a služby, dodanie stavby a príslušných služieb v danom prípade kolký a poplatky v cene 503,22 eur, bolo riadne fakturované, bol určený základ dane vo výške 669.950,23 eur a bola použitá sadzba v zmysle § 27 vo výške 20% v časti 0% (pozri faktúru na str. 29). Oprávnený platiteľ dane si uplatnil právo odpočítať daň z tovaru a zo služby, ktorá vznikla v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (pozri Priznanie DPH a Evidencia na str. 30 - 32).“ Žalovaný, Daňový úrad a kauzálne aj správny súd pri vydávaní rozsudku si teda napriek skutočnostiam zakotveným v Daňovom poriadku vytvorili svojvoľne určitú hypotetickú právnu konštrukciu, dôsledkom ktorej nebolo žalobcovi priznané vrátenie nadmerného odpočtu dane. Navrhoval, aby Najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného

č. 102769845/2016 zo dňa 17. 03. 2016 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

11. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 07. 01. 2018 ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby Najvyšší súd kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol. Žalovaný zastáva názor, že Krajský súd v Bratislave posúdil vec dostatočne, skutkový stav vychádza z obsahu spisu a bol správne právne posúdený a v plnej miere sa s jeho odôvodnením stotožňuje. Rozsudok je riadne odôvodnený. Súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR zn. 3Sžf/108/2014, keď hmotný majetok vzhľadom na jeho obvyklé využitie by mal byť platiteľom využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti. Sťažovateľ si uplatnil právo na odpočítanie DPH v sume 125.081,93 eura z nadobudnutia bytu, ktorý sa nachádza v objekte River Park a zo služieb súvisiacich s bytom. Právo na odpočítanie dane z uvedenej nehnuteľnosti a služieb s ňou súvisiacich bolo sťažovateľovi zamietnuté vykonanou daňovou kontrolou.
12. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa znaleckého posudku, ktorý bol predložený k súdnemu konaniu, žalovaný uvádza, že obsahuje ustanovenia zákona o DPH a články smernice v súvislosti so splnením podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalovaný netvrdil, že neprišlo k zdaniteľnému obchodu, sťažovateľ mal faktúru, prevzal byt, bol zapísaný v katastri nehnuteľností ako vlastník, uhradil cenu bytu. Formálne podmienky boli splnené, ale je potrebné skúmať aj vecné podmienky a okolnosti v súvislosti s uplatnením práva. Sťažovateľovi nebola priznaná DPH z nadobudnutia bytu a zo služieb s bytom súvisiacich z dôvodov podrobne uvedených v rozhodnutiach daňových orgánov, aj vo vyjadrení k žalobe a doplnenom vyjadrení, preto ich žalovaný nebude znova uvádzať.
13. Vykonané dôkazy nepreukázali tvrdenia žalobcu o využívaní bytu na vlastné zdaniteľné obchody fakturované s DPH, práve naopak evokujú zavádzanie správcu dane a možnosť zneužitia. Podľa zápisnice o pojednávaní na Krajskom súde v Bratislave dňa 16. 05. 2018 právny zástupca sťažovateľa uviedol na otázku súdu, že *„dodnes sa byt nepoužíva.“*
14. Žalovaný poukázal na str. 5 rozsudku C-153/11 kde je uvedené: „Ako v tejto súvislosti rozhodol Súdny dvor, ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočtu dane v rámci zdaniteľných plnení z dôvodu



Spornou je vecná súvislosť medzi prijatým zdaniteľným plnením a následne uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami.

okolností nezávislých od jej vôle, právo na odpočet ostáva zachované, ak v takom prípade neexistuje žiadne nebezpečenstvo daňového úniku alebo zneužitia, ktoré by mohlo odôvodňovať vrátenie odpočítaných súm v budúcnosti (rozsudok z 08. 06. 2000, Schlobstrasse, C-396/98, bod 42). Naopak, v prípadoch daňového úniku alebo zneužitia, keď zdaniteľná osoba predstierala svoju vôľu vykonávať osobitnú ekonomickú činnosť, hoci v skutočnosti sa usilovala o získanie majetku, ktorý mohol byť predmetom odpočtu dane, do svojho súkromného vlastníctva, môže daňový orgán so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie súm, ktoré boli odpočítané, ak tieto odpočty boli vykonávané na základe nepravdivých vyhlásení (pozri rozsudok Schlobstrasse, bod 40).“

15. Žalovaný v závere vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti konštatoval, že vzhľadom na všetky zistené informácie a dôkazy o nepreukázaní finančných zdrojov na kúpu bytu, zistenia o deklarovanom prenájme bytu nefunkčnej spoločnosti, prenájom nadobudnutých garáží personálne prepojenej spoločnosti so sťažovateľom, vykonávanie ekonomickej činnosti v minimálnom množstve, je oprávnená obava, že sťažovateľ konal iba s úmyslom uplatniť si nadmerný odpočet z bytu. Tomu zodpovedá aj skutočnosť, že byt bol skolaudovaný v roku 2010 a pokiaľ by sťažovateľ byt predal v súčasnosti, nie je povinný jeho predaj fakturovať s DPH podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. Pokiaľ by sa rozhodol predaj bytu zdaňovať, /predať byt s DPH/, príjemca plnenia by ako platiteľ dane podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH samozdaňil plnenie od žalobcu, teda uviedol by DPH z bytu v daňovom priznaní DPH zároveň na vstupe aj výstupe, pretože platí prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia pri dodaní nehnuteľnosti, ktorú sa dodávateľ rozhodol zdaňovať.
16. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť predjednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nsud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľov 1/ až 6/ podľa § 461 SSP zamietol.
17. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že **spornou medzi účastníkmi konania je vecná súvislosť (príčinná súvislosť v ekonomickom zmysle) medzi prijatým zdaniteľným plnením (nákup bytu) a následne uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami sťažovateľa ako podnikateľa**, ktorá je predpokladom právnej možnosti odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z.
18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty („zákon o DPH“) v znení účinnom k 31. 12. 2013 platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb

*ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.*

19. Dôkazné bremeno daňového subjektu pri odpočítaní dane vyplýva priamo z ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Jeho súčasťou je nielen materiálna existencia zdaniteľného plnenia, ale aj vecná súvislosť medzi prijatým zdaniteľným plnením a uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami. V daňovej praxi je táto súvislosť spravidla prezumovaná a vyplýva z povahy prijatého zdaniteľného plnenia (napr. nebytový priestor - kancelária). Vychádza sa z obvyklého účelového určenia z pohľadu abstraktného pozorovateľa. V prípade „bytu“ však obvyklé účelové určenie je spájané s osobnou spotrebou (bývanie fyzickej osoby) a vzhľadom na to vecná súvislosť pri týchto predmetoch nie je prezumovaná, ale je predmetom dôkazného bremena daňového subjektu.



**Sťažovateľ nepreukázal, že nadobudol majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti.**

20. Podľa rozsudku Súdneho dvora EU C-153/11 zo dňa 22. 03. 2012 KLUB OOD „článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty treba vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. **Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej**

**ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia“.**

21. Kasačný súd považoval skutkové okolnosti uplatnenia odpočtu DPH z bytu, z ktorých vychádza rozsudok súdneho dvora C-153/11 Klub OOD za relevantné k predmetu konania a z rozsudku vychádzal ako zo záväznej judikatúry. V zmysle rozsudku (predposledná veta) je daná vnútroštátnemu súdu právomoc určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti. **Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ ako daňový subjekt nepreukázal, že nadobudol majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti.** Podľa zápisnice o pojednávaní pred krajským súdom zo dňa 16. 05. 2018 právny zástupca žalobcu uviedol, že „... na predmetnom byte opakovane popraskala podlaha, čo si vyžiadalo ďalšie náklady a oddialilo to možnosť užívania predmetného bytu, dodnes sa tento byt nepoužíva“. Použitie na potreby svojej ekonomickej činnosti nemusí byť okamžité v čase uplatnenia odpočtu, ale v primeranej dobe zodpovedajúcej investičnému plánu daňového subjektu. Investičný plán musí mať reálny základ a musí byť realizovaný v primeranej dobe.
22. Kasačný neakceptoval ako dôkaz znalecký posudok č. 8/2017 Expertízneho a edukačného inštitútu, vyhotovený na objednávku žalobcu zo dňa 08. 02. 2017 mimo súdneho konania z dôvodu, že predmetom posudku boli právne otázky („... preskúmajte, či platiteľ DPH, spoločnosť ICE CUBE, s.r.o., IČO: 45 258 589, splnila podmienky, ktoré určovalo v roku 2013 platné znenie zákona o DPH pre realizáciu odpočtu dane vo väzbe na zakúpenie bytu č. 10-21, 10p. na Dvořákovom nábreží 4E, Bratislava a s tým spojených poplatkov a služieb“). Znalecké dokazovanie v daňových veciach sa môže týkať iba skutkových otázok a nie otázok, ktoré sú predmetom posúdenia súdu v správnom súdnictve na základe žaloby.
23. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich náhradu nepriznal, keďže mu v zmysle § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP nárok nevznikol. ■

**POZNÁMKA:** Spornou otázkou medzi účastníkmi konania je vecná súvislosť medzi prijatým zdaniteľným plnením (nákup bytu) a následne uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami sťažovateľa ako podnikateľa, ktorá je predpokladom právnej možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Sťažovateľ poukazoval, že postup daňového úradu je v rozpore so

Smernicou 2006/11/ES o spoločnom systéme DPH. Uviedol, že článok 168 písm. a) Smernice o DPH treba vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou a to bez ohľadu na okolnosť, že tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. Kasačný súd poukázal na to, že v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ

C – 153/11 z dňa 22. 3. 2012 KLUB OOD, vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ ako daňový subjekt nepreukázal, že nadobudol majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti. Použitie na potreby svojej ekonomickej činnosti nemusí byť okamžité v čase uplatnenia odpočtu, ale v primeranej dobe zodpovedajúcej investičnému plánu daňového subjektu.



# Tabuľka pojmov

## I. Judikát:

1. **V širšom zmysle:** každé rozhodnutie súdu
2. **V užšom zmysle:** zásadné rozhodnutie vyššieho súdu, v našich podmienkach rozsudok, alebo uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky obsahujúce zovšeobecňujúci výklad právnej normy tzv. právnu vetu. Judikát nie je prameňom práva a **nie je právne záväzný**. Judikát nie je precedens. Precedens je prameňom práva v angloamerickom systéme práva common law

## II. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky:

Súhrn judikátov prijatých kolégiami Najvyššieho súdu (občianskeho, obchodného, trestného a správneho kolégia) uverejnených v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

## III. Záväzné stanovisko kolégií Najvyššieho súdu Slovenskej republiky:

Podľa § 21 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a sudcoch, kolégium Najvyššieho súdu najmä

- A) na návrh predsedu kolégia, predsedu Najvyššieho súdu alebo ministra prijíma stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ak došlo k rozdielnemu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov v právoplatných rozhodnutiach veľkého senátu, kolégia, alebo senátov kolégia; **stanovisko kolégia je pre členov kolégia záväzné**
- B) na návrh predsedu kolégia, predsedu Najvyššieho súdu alebo ministra prijíma stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ak došlo k výkladovým rozdielnostiam v právoplatných rozhodnutiach súdov nižšieho stupňa

## IV. Rozhodnutie Veľkého senátu kolégií Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

Na Najvyššom súde Slovenskej republiky pôsobia tri veľké senáty (veľký senát občianskeho kolégia, veľký senát obchodného kolégia a veľký senát správneho kolégia).

Veľký senát správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa § 466 ods. 3 Správneho súdneho poriadku, **právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu je pre senáty najvyššieho súdu záväzný**. Ak sa senát najvyššieho súdu pri svojom rozhodovaní chce odchyliť od právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí veľkého senátu, postúpi vec na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu.

Podľa § 22 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, Najvyšší súd (kasačný súd) koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach vo veľkom senáte zloženom z predsedu senátu a šiestich sudcov, ak

- A) Senát Najvyššieho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí Najvyššieho súdu a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu
- B) Senát Najvyššieho súdu dospel pri svojom rozhodovaní opätovne k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru orgánu verejnej správy o tej istej právnej otázke, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu
- C) To navrhol generálny prokurátor podľa § 47 ods. 3 z dôvodu rozdielnej rozhodovacej činnosti správnych súdov alebo pretrvávajúcej odlišnosti rozhodovania správnych súdov a orgánov verejnej správy ■

# Z činnosti metodicko- -legislatívnych komisií SKDP

## MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na októbromom zasadnutí komisie sa v súvislosti so zavedením právnej fikcie skončenia obdobia pandémie diskutovala otázka týkajúca sa uplatnenia nároku na refundáciu dane v inom členskom štáte EÚ za rok 2019 v lehote do 2. novembra 2020 v prípade zmeškania zákonnej lehoty 30. septembra 2020. Členovia sa vyjadrovali k otázke interpretácie ustanovenia o odpustení zmeš-

kanej lehoty v zmysle zákona lex corona v súvislosti s lehotou na vykonanie právneho úkonu po ukončení prerušenia daňového konania, ktoré bolo prerušené v období apríl 2020. Komisia sa zaoberala metodickým podnetom v oblasti spotrebnej dani z minerálneho oleja.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

V oblasti dane z príjmov sa naďalej medzi členmi MLK pre DPFO rieši problematika výdavkov vyvolaných pandemiou COVID-19 a ich daňová uznateľnosť, ako aj s tým súvisiace nepeňažné príjmy plynúce zamestnancom. Členovia komisie riešili viaceré podnety ako napr.: preplácanie nákladov vynaložených na testovanie zamestnancov, preplácanie nákladov na dochádzanie zamestnancov do práce (v špecifických prípadoch), ale aj psychologické poradenstvo poskytované pre zamestnancov prostredníctvom tzv. krízovej linky. Netrpezlivo sa očakáva najmä schválenie novely zákona o dani z príjmov v parlamente. Sledujeme celý legislatívny proces a sledujeme aj vývoj v oblasti

navrhovaných CFC pravidiel pre fyzické osoby na úrovni parlamentných výborov. Očakávame, že CFC pravidlá budú v budúcnosti ešte interpretované zo strany autorov, aby nevznikli nejasnosti v oblasti ich aplikácie. MLK pre DPFO sa zapojila aj do medzirezortného pripomienkového konania, kde vzniesla viacero technických, ako aj vecných pripomienok k navrhovanej novele Zákonníka práce a súvisiacej novely Zákona o dani z príjmov. Členovia komisie sa zapojili aj do hodnotenia záverečných vysokoškolských prác TAX ADVISORS AWARDS 2020, ktorú každoročne organizuje SKDP.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

## MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

MLK pre DPPO sa podarilo sfinalizovať najčastejšie problémy, s ktorými sa daňoví poradcovia vo svojej praxi stretávajú v oblasti daňových výdavkov súvisiacich s pandemiou. Členovia komisie sa aktívne venovali najmä spracovaniu tém v oblasti medzinárodného zdaňovania, a to Konečný príjemca a jeho preukazovacia povinnosť v kontexte platenia úrokov, dividend – dôkazy z pohľadu splnenia povinnosti preukázať, kto je konečný príjemca a stále prevádzkarne a vyčísľovanie základu dane. Tieto

témy mali byť prediskutované na zasadnutí Spoločného fóra MF SR, FR SR, ÚV HS a SKDP. Pre pretrvávajúcu padnemickú situáciu sa zasadnutie Spoločného fóra už niekoľkokrát presunulo, aktuálne hľadáme možnosti ako uskutočniť zasadnutie aspoň v online forme. Rovnako aj členovia MLK pre DPPO hodnotili záverečné práce vysokoškolských študentov v súťaži organizovanej SKDP - TAX ADVISORS AWARDS 2020.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

## MLK PRE SPRÁVU DANÍ

Na septembrovom a novembrovom zasadnutí komisie bola diskutovaná aktuálna problematika a praktické skúsenosti členov pri výkone daňových kontrol a daňových konaní v období pandémie z hľadiska rešpektovania zákonných práv daňových subjektov.

V rámci pripomienkovania predbežnej informácie bol predložený legislatívny návrh na úpravu zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel.

Vedúci: JUDr. Juraj Vališ

## MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na septembrovom zasadnutí MLK pre účtovníctvo sa ako hosť zúčastnila Ing. Mária Horváthová z MF SR, ktorá členov komisie informovala o pripravovaných legislatívnych zmenách v oblasti účtovníctva. Komisia riešila problematiku dotácií na nájomné a zaoberala sa podnetom Oceňovací rozdiel pri downstream zlúčení. V rámci medzirezortného pripomienkového konania čle-

novia komisie pripomienkovali novelu postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Na novembrovom zasadnutí MLK pre účtovníctvo členovia komisie diskutovali o stanovisku FR SR k téme Pokračovanie vo výkone živnosti po smrti daňovníka do skončenia dedičského konania.

Vedúci: Mag. Bratislav Kováč ■

# Zo života SKDP



## Nový prezident finančnej správy

Dovoľujeme si aj touto cestou srdečne zablahoželať novému prezidentovi Finančnej správy SR – Ing. Jiřímu Žežulkovi, ktorého minister Eduard Heger vybral spomedzi viacerých odborne zdatných kandidátov a popriať mu v tejto funkcii veľa úspechov. Veríme, že Finančná správa SR pod novým vedením bude so Slovenskou komorou daňových poradcov aj naďalej prehlbovať dlhodobú spoluprácu najmä v oblasti daňovej metodiky.

## Historicky prvé online VZ SKDP

Tento rok sa kvôli obmedzeniam hromadných podujatí v dôsledku protipandemických opatrení úspešne konalo prvýkrát Valné zhromaždenie SKDP aj s hlasovaním na diaľku a s veľmi pozitívnym ohlasom k možnosti zúčastniť sa valného zhromaždenia v tejto forme. On-line prítomných bolo 231 daňových poradcov. Valné zhromaždenie schválilo:

- zmeny Štatútu a Pravidiel hospodárenia,
- nový Disciplinárny poriadok,
- vnútorný Korona predpis SKDP,
- vyhodnotenie plnenia finančného plánu SKDP za rok 2019,
- účtovnú závierku SKDP za rok 2019 a
- výsledok hospodárenia za rok 2019, ktorý predstavuje zisk 130.812.33 € a jeho preúčtovanie na účet 428-Nerozdelené výsledky hospodárenia minulých rokov.
- výročnú správu SKDP za rok 2019.
- plnenie finančného plánu za obdobie prvého polroka 2020.
- finančný plán SKDP na obdobie rokov 2021 a 2022,
- správu dozornej rady a správu disciplinárnej komisie.



### Novinkou je Korona predpis SKDP, ktorý najmä:

- pre kalendárny rok 2020 znižuje počet kreditov za povinné vzdelávanie zo 6 na 3, pričom minimálne 2 kredity musia byť získané účasťou na Vlastných vzdelávacích podujatiach.
- určuje výšku členských príspevkov daňových poradcov pre rok 2021 vo výške 0 eur.

## Online rokovanie VZ prinieslo nasledovné reakcie členov:

... chválím veľmi organizáciu a priebeh VZ. Všetko išlo hladko a s prehľadom. Prajem veľa úspechov a pevné zdravie,  
**SS**

...veľmi pekne ďakujeme za výbornú organizáciu valného zhromaždenia. Všetko bolo výborne zvládnuté, na jednotku +. Ďakujem všetkým  
**I a ĽK**

... ďakujem za web Valného zhromaždenia. Keby nebola táto koronakríza, asi by som sa ani nedostala na VZ. Aj systém vzdelávania mi veľmi vyhovuje cez web. Ľutujem, že som to nezačala využívať skôr.Ďakujem  
**ZN**

Ďakujem za perfektne pripravené valné zhromaždenie po všetkých stránkach, najmä technickej.  
**KA**

Technologicky výborne zvládnuté, pán Kováč, ďakujeme!  
**RB**

... ďakujem pekne, že som sa mohla zúčastniť na valnom zhromaždení komory :)  
Prosím Vás , aby ste aj v budúcnosti umožnili zúčastniť sa on-line mimo bratislavským kolegom, nakoľko z časových dôvodov je pre nás takáto forma oveľa výhodnejšia.  
**HG**

Ďakujem za dobre zorganizované online VZ, škoda technických chybičiek krásy pri hlasovaní, nabudúce skúsme iný spôsob ako SMS, alebo ešte radšej osobne. Pekný deň  
**BĎ**

... bolo to O.K.  
**MD**

## Konferencia k daňovým trestným činom



JUDr. Michal NOVOTNÝ,  
štátny tajomník MS SR



JUDr. Ing. Miriam GALANDOVÁ,  
daňová poradkyňa  
a advokátka



JUDr. Peter ŠAMKO,  
sudca

Dňa 13. októbra sa uskutočnila Konferencia k daňovým trestným činom za účasti zástupcov štátnych inštitúcií (JUDr. Michal NOVOTNÝ, štátny tajomník MS SR), odbornej verejnosti (doc. JUDr. Ondrej LACIAK, advokát, JUDr. Martin PUCHARLA, PhD., advokát, doc. JUDr. Mgr. Jana

ŠIMONOVÁ, PhD., Akadémia policajného zboru, JUDr. Ing. Miriam GALANDOVÁ, daňová poradkyňa a advokátka, Ing. Renáta BLÁHOVÁ, MBA, LL.M., daňová poradkyňa BMB Partners, prezidentka IFA a poradkyňa ministra financií) a súdov (JUDr. Peter ŠAMKO, sudca) a ktorej cieľom bolo otvoriť

diskusiu, najmä o daňových trestných činoch a aktuálnych problémoch praxe a dospieť k aspoň čiastkovým záverom ohľadne hranice daňovej optimalizácie a trestnej činnosti. Veľká pozornosť bola venovaná aj vymedzeniu a praktickej aplikácii účinnej ľútosti. ■



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