

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

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

**Straty a ich posudzovanie
z daňového hľadiska**

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

**Všeobecný reverse-charge ako efektívny
nástroj na zlepšenie výberu DPH?**

Mgr. Miroslav Marcinčin

**Vybrané aspekty
zákazu zneužitia práva**

JUDr. Pavol Naď

**Najvyšší správny súd
a jeho ústavné piliere**

JUDr. Petra Príbelská, Ph.D.

Zneužitie práva

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. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Petra Príbelská PhD.

– zodpovedná za oblasť judikatúry

Vydavateľ:

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 90 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 36

Redakcia:

JUDr. Adriana Horváthová

- tajomník SKDP
0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cvenegrošová – koordinátor daňovej metodiky pre oblasť dane z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664, sprava_databaz@skdp.sk

Ing. Lucia Mihoková – koordinátor daňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní
0905 221 031, metodika@skdp.sk

Tlač:

Objednávky na odber tlačenej verzie a inzerciu:

Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

15. augusta 2020

Dátum vydania: 15. septembra 2020

Príhovor



Ing. JUDr. Miriam Galandová, LL.M.
viceprezidentka SKDP, členka redakčnej rady
daňový poradca č. 676/2002

Vážené čitateľky, vážení čitatelia,

úvodom si dovoľím v mene redakčnej rady Bulletinu SKDP poďakovať za pozitívne prijatie tohto nového projektu, ktorý vznikol na pôde SKDP. Vaša podpora, ako aj diskusia, ktorá sa rozvíja v súvislosti s názormi prezentovanými v príspevkoch, nás motivuje k ďalšej práci. Presne to sme chceli docieľiť. Budeme radi, ak sa tiež pridáte k autorom, ktorí sa rozhodli svoje názory prezentovať verejne. Uvitáme tiež Vaše postrehy v prípade, že s prezentovaným názorom nesúhlasíte alebo ho viete doplniť. Veríme, že najmä takýmto spôsobom sa nám podarí kvalitu tohto odborného časopisu nielen zachovať, ale postupne zvyšovať.

Momentálne vnímame úvahy vlády o možnom zámere pripraviť daňovú reformu. Ako už naznačili príspevky v minulom čísle, najmä zákon o dani z príjmov, ale aj niektoré iné daňové zákony by si rekonštrukciu zaslúžili. Ak sa začne s prípravou dostatočne skoro, hneď v úvode sa nastaví cieľ a spracuje daňová koncepcia, osobne verím, že je jedinečná príležitosť pripraviť kvalitnú daňovú reformu. Dostatočný priestor pri príprave zákonov však treba venovať formulácii textu právneho predpisu a odbornej diskusii, aby sa minimalizovali spory spôsobené ich rozdielnou interpretáciou.

Ako sme deklarovali, v každom čísle chceme prinášať aktuálne témy. Momentálne do nášho života výrazne zasiahla pandémia vírusu. V snahe urýchlene reagovať boli zákony prijímané v skrátanom legislatívnom konaní a navyše bola zvolená aj jedinečná legislatívna technika. Niektoré aspekty daní teraz paralelne upravujú dva právne predpisy, čo logicky vyústilo do interpretačných otázok.

V tejto súvislosti som si do aktuálneho čísla dovoľila prispieť svojimi postrehami k problematike daňových strát, ktorých nárok na odpočet momentálne upravuje nielen zákon dani z príjmov, ale aj tzv. Corona zákon.

V oblasti DPH prinášame tiež aktuálne diskutovanú tému. Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo, ktorý sa na Ministerstve venuje legislatíve v oblasti DPH, vo svojom príspevku rozoberá podmienky zavedenia všeobecného reverse-charge ako efektívneho nástroja na zlepšenie výberu DPH.

Náš kolega zo SKDP Mgr. Miroslav Marcinčin sa venuje vybraným aspektom zákazu zneužitia práva v kontexte daňových predpisov. Hoci je téma dlhodobo predmetom diskusií, prináša stále množstvo otázok, na ktoré sa jednoznačná odpoveď hľadá len ťažko.

Okruh autorských príspevkov uzatvára predseda správneho kolégia Krajského súdu v Košiciach, JUDr. Pavol Nad', ktorý nás oboznamuje s viacerými aspektmi pripravovaného vzniku Najvyššieho správneho súdu. Preskúvanie rozhodnutí v daňových veciach ovplyvňuje aj prácu daňových poradcov, preto spôsob kreovania tohto súdu pozorne sledujeme.

Predsedička senátu správneho kolégia na Najvyššom súde SR JUDr. Petra Príbelská, PhD. nadväzuje s aktuálnymi rozsudkami, kde sa napríklad môžeme oboznámiť s aktuálnym názorom Najvyššieho súdu na rozdiel medzi zneužitím práva a daňovým podvodom.

Za celú redakčnú radu Vám prajem príjemné čítanie a teším sa na diskusie, ktoré ohľadne predostretých tém otvoríme, či už v ďalších číslach nášho bulletinu alebo na najbližších stretnutiach organizovaných SKDP. ■

Hlavné témy

- | | | |
|-----------|--|--|
| 4 | Straty a ich posudzovanie z daňového hľadiska | JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCI Arb. |
| 10 | Všeobecný reverse-charge ako efektívny nástroj na zlepšenie výberu DPH? | Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo |
| 18 | Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva | Mgr. Miroslav Marcinčin |
| 23 | Najvyšší správny súd a jeho ústavné piliere | JUDr. Pavol Naď |
| 29 | Judikát: Zneužitie práva | JUDr. Petra Príbelská, PhD. |

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	33
Povedali o nás	34
Daňový manifest 2020	35

Pokyny pre autorov:

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

UPOZORNENIE: Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretlač, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie článkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľa.

VÝHRADA: Články obsahujú názory autorov, ktoré sa nemusia zhodovať so stanoviskami SKDP.

Straty a ich posudzovanie z daňového hľadiska



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

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

JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., FCI Arb.
viceprezidentka SKDP,
členka redakčnej rady
daňová poradkyňa

Autorka vo svojom článku popisuje vývoj a aktuálny stav legislatívy upravujúcej nárok na odpočet daňovej straty s dôrazom na aplikačné problémy vzniknuté prijatím tzv. Lex Corona. Analyzuje tiež dôsledky limitácie odpočtu daňových strát a úpravu tohto inštitútu v iných európskych krajinách.

Koncept odpočtu daňových strát je jednou z tých oblastí, ktorá prešla v takmer 30 ročnej histórii slovenského daňového systému viacerými zmenami. Častá zmena pravidiel nielenže prináša interpretačné problémy, ale aj znižuje želaný efekt prijímaných opatrení, najmä ak sú prezentované ako podpora podnikania alebo investícií.

V tomto článku okrem iného pokúsím poukázať na to, prečo považujem limitáciu odpočtu strát z dlhodobého hľadiska za nekonceptnú a nespravodlivý prístup. Z marketingového hľadiska je možno obmedzenie odpočtu strát viac prijateľná zmena ako zvýšenie daňovej sadzby, z dlhodobého hľadiska má však podobný, ak nie ešte negatívnejší efekt. Môže totiž viesť k demotivácii podnikateľských subjektov (najmä tých, čo nemajú ešte na Slovensku dlhodobu ziskovú podnikateľskú aktivitu) uskutočňovať v SR investície do projektov s dlhodobou návratnosťou. Aj z tohto dôvodu je potrebné efektívnosť takýchto obmedzení pred ich zavedením starostlivo zvážiť.

Prístup k tejto otázke sa medzi krajinami líši, pričom menej reštriktívnejšie pravidlá odpočítavania daňových strát môžu byť pri rozhodovaní o umiestnení investície konkurenčnou výhodou.

1. Pojem "strata" v slovenskej legislatíve

Z ekonomického hľadiska hovoríme o strate, keď výdavky (v podvojnóm účtovníctve náklady) projektu alebo účtovnej jednotky za určité obdobie presiahnu príjmy (výnosy). Zákon o účtovníctve¹ ani Postupy účtovania pre podnikateľov² pojem strata alebo zisk priamo nevy vymedzujú. Zákon o účtovníctve definuje pojem výsledok hospodárenia, ktorým sa rozumie „ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období“³. Postupy účtovania v § 9 ďalej špecifikujú, že výsledkom hospodárenia môže byť zisk alebo strata a že sa zistí ako rozdiel výnosov a nákladov dosiahnutých v účtovnom období.⁴



Častá zmena pravidiel nielenže prináša interpretačné problémy, ale aj znižuje želaný efekt prijímaných opatrení.

1 Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („Zákon o účtovníctve“)

2 Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3177/1998-KM zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre apodnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „Postupy účtovania pre podnikateľov“)

3 § 2 ods. 4 písm. h) Zákona o účtovníctve

4 Keďže sa problematika odpočtu daňových strát týka predovšetkým podnikateľských subjektov, venujem sa v tomto článku účtovaniu len podľa Postupov účtovania pre podnikateľov.

Vplyv na výšku dane majú však len daňová strata, ktorú definuje zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v aktuálnom znení („**Zákon o dani z príjmov**“) ako rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniiteľné príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniiteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období.⁵

Účtovná strata sa zvyčajne nezhoduje s výškou daňovej straty, avšak účtovný výsledok hospodárenia tvorí základ pre výpočet základu dane (ktorým môže byť aj daňová strata). Obe tieto kategórie však majú spoločné to, že tak pre účtovné účely ako aj pre daňové účely sa zisťuje zisk/strata za určité obdobie, a to za hospodársky rok alebo zdaňovacie obdobie (spravidla 12 za sebou nasledujúcich mesiacov).

II. Dôsledok limitácie odpočtu daňových strát

Keďže zisk alebo strata sa vyčísľujú za určité obdobie, akékoľvek obmedzovanie odpočtu straty môže viesť k diskriminácii, len z dôvodu momentu vynaloženia nákladov alebo dosiahnutia výnosov. Budem bližšie ilustrovať na príklade dvoch daňovníkov. Oba subjekty realizovali investíciu vo výške 100.000 eur⁶ v decembri roku 2018 a oba subjekty dosiahli celkový základ dane v rokoch 2018 a 2022 vo výške 245.000 eur. V tomto prípade možno uplatniť odpočet daňovej straty rovnomerne počas maximálne štyroch zdaňovacích období nasledujúcich bezprostredne po období, kedy bola strata dosiahnutá.⁷

SUBJEKT A ROK	základ dane pred zohľadnením investície	základ dane po zohľadnení investície	konečný základ dane (po odpočte straty)	DAŇ (21%)
2018	0	(strata) – 100.000	- 100.000	0
2019	200.000	200.000	175.000	36.750
2020	25.000	25.000	0	0
2021	10.000	10.000	0	0
2022	10.000	10.000	0	0
Celkom				36.750
Efektívna sadzba dane				25,34%

SUBJEKT B ROK	základ dane pred zohľadnením investície	základ dane po zohľadnení investície	konečný základ dane (po odpočte straty)	DAŇ (21%)
2018	100.000	0	0	0
2019	100.000	100.000	100.000	21.000
2020	25.000	25.000	25.000	5.250
2021	10.000	10.000	10.000	2.100
2022	10.000	10.000	10.000	2.100
Celkom				30.450
Efektívna sadzba dane				21%

Z vyššie uvedeného ilustratívneho príkladu je zřejmé, že len samotná skutočnosť, že výnosy a náklady tieto daňové subjekty dosiahli v inom čase, mala vplyv nielen na výšku disponibilných prostriedkov v daných rokoch, ale aj na výšku ich celkovej daňovej povinnosti. Ak by limitujúce pravidlo na odpočet daňovej straty neexistovalo, v danom príklade by to viedlo k rovnakej výške dane odvedenej týmito subjektmi za roky 2018 až 2022. Ak však existuje limitácia, efektívna sadzba sa zvyšuje pre daňovníka, ktorý dosiahol stratu v niektorom zo sledovaných období, čo vedie k ekonomicky neodôvodnenej diskriminácii medzi daňovníkmi, a to len z dôvodu, že investíciu realizovali v určitom období. V prípade, že daňovník nedosiahne dostatočný základ dane v nasledujúcich

zdaňovacích obdobiach, príslušnú stratu nikdy nebude môcť odpočítať od základu dane, čím nielenže je znevýhodnený ohľadom časovej disponibility finančných prostriedkov, keďže platí (vyššiu) daň skôr, ale aj efektívne zaplatí z rovnakého príjmu vyššiu daň.

V tomto kontexte si ešte dovoľím poznamenať, že príliš reštriktívna úprava odpočtu strát môže za istých okolností viesť k porušeniu princípu rovnosti (aj v kontexte ochrany hospodárskej súťaže), ak režim odpisovania strát významne zvýhodňuje už etablovaných hráčov na trhu a neumožňuje daňovo zohľadniť investície nevyhnutné na vstup na trh. Toto je však komplexná problematika, ktorej posúdenie z hľadiska ústavných princíпов a princíпов práva EÚ by si vyžadovalo samostatný priestor.

5 § 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov

6 Pre zjednodušenie abstrahujem od postupného zahŕňania investície do nákladov formou odpisov.

7 V zásade zodpovedá pravidlám pre odpočet strát účinných v SR do 31. decembra 2019. Bližšie v časti III. (posledný odsek) nižšie.

III. Vývoj slovenskej legislatívy v oblasti odpočtu daňových strát

Na tomto mieste sa chvíľku pristavím pri historickom vývoji pravidiel odpočtu daňových strát na Slovensku. Tých zmien bolo nespočetne a miestami bolo polemické, či princípy právneho štátu boli pri ich zavádzaní dodržané⁸. V tomto článku sa dotknem len tých najvýznamnejších zmien.

V prvom znení zákona č. 286/1992 Zb. o dani z príjmov bol odpočet strát riešený propodnikateľsky: od základu dane bolo možno odpočítať stratu, ktorá vznikla v predchádzajúcom zdaňovacom období, a to najdlhšie v piatich nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.⁹ Po prvý raz bolo možno toto ustanovenie použiť pri strate vzniknutej za zdaňovacie obdobie roka 1993. Neexistovalo teda žiadne obmedzenie týkajúce sa rovnomernosti uplatňovanej straty, prípadne možnosti uplatnenia straty len do určitej výšky základu dane. Tieto pravidlá však nikdy nebolo možné uplatniť. Ešte totižto ani rok 1994 neskončil a už došlo k dvojnásobnej novelizácii tohto ustanovenia. Zákon č. 172/1994 Z.z. tieto benevolentné pravidlá podstatne sprísnil, a to tak, že stratu bolo možné odpočítavať len rovnomerne počas nasledujúcich piatich zdaňovacích období, a ak počas týchto piatich bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období vznikla ďalšia strata, nebolo ju už možné od základu dane odpočítať. Tento zákon tiež vylúčil možnosť odpočítavať daňovú stratu štátnym podnikom a akciovým spoločnostiam s nadpolovičnou majetkovou účasťou štátu alebo Fondu národného majetku.¹⁰ Tieto pravidlá pretrvali až do konca roka 1999.

Zákon o dani z príjmov č. 366/1999 Z.z. účinný od 1. januára 2000 priniesol nové pravidlá, ktoré obsahovali množstvo podmienok pre odpočet daňových strát. Od základu dane bolo možno síce odpočítať daňovú stratu za tri zdaňovacie obdobia, a to rovnomerne počas piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a suma rovnajúca sa odpočítavanej daňovej strate musela byť preinvestovaná na obstaranie hmotného majetku do skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom bol uplatňovaný odpočet straty. Navyše, v treťom až

piatom roku odpočtu straty sa zníženie základu dane o pomerúnú časť straty vykonávalo rovnomerne, najviac však do sumy vykázaného základu dane prevyšujúceho 150 000 Sk. Ak vykázaný základ dane sa rovnal alebo bol nižší ako 150 000 Sk, nárok na odpočet pomernej časti straty zanikol.¹¹

Výraznejšiu zmenu v pravidlách potom priniesol potom zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorý s účinnosťou od 1. januára 2004 zaviedol rovnú daň vo výške 19% a odstránil množstvo výnimiek a oslobodení. Priniesol aj priaznivé pravidlá pre odpočet daňovej straty; od základu dane bolo možno odpočítať daňovú stratu počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. S účinnosťou od 1. januára 2010 bolo obdobie, počas ktorého bolo možné odpočítavať daňovú stratu dokonca predĺžené na sedem rokov.

Tieto pravidlá sa zákonom č. 463/2013 Z.z. s účinnosťou od 1. januára 2014 však opäť sprísnili a až do roku 2020 bolo možné stratu odpočítavať len rovnomerne počas najviac štyroch zdaňovacích období¹².



Súčasnú znenie Zákona o dani z príjmov v § 30 zavedené zákonom č. 301/2019 Z.z. po striktnjšom období opäť ponúka priaznivejšie pravidlá na odpočet daňovej straty.

IV. Súčasná úprava odpočtu daňových strát

Súčasnú znenie Zákona o dani z príjmov v § 30 zavedené zákonom č. 301/2019 Z.z. po striktnjšom období opäť ponúka priaznivejšie pravidlá na odpočet daňovej straty, avšak v zmysle prechodných ustanovení¹³ sa tieto pravidlá uplatnia až na daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia, ktoré sa začínajú najskôr 1. januára 2020. Teda najskôr ich bude možné aplikovať v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2021.

Táto nová úprava v § 30 Zákona o dani z príjmov už neobsahuje podmienku rovnomernosti odpočtu daňovej straty a došlo aj k predĺženiu lehoty na jej odpočet. Od základu dane môžu právnické osoby a od čiastkového základu dane fyzické osoby majúce príjem podľa § 6 ods. 1 a 2 Zákona o dani z príjmov¹⁴

8 Napr. Nález ÚS PL. ÚS 9/2014-63 z 12. novembra 2014

9 § 34 ods. 1 zákona č. 286/1992 Zb. v znení účinnom k 1. 1. 1992: „Od základu dane možno odpočítať stratu, ktorá vznikla v predchádzajúcom zdaňovacom období, a to najdlhšie v piatich nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Po prvý raz možno toto ustanovenie použiť pri strate vzniknutej za zdaňovacie obdobie roka 1993.“

10 § 34 ods. 1 zákona č. 286/1992 Zb. v znení účinnom od 20. 7. 1994: „Od základu dane možno odpočítať stratu, ktorá vznikla v predchádzajúcom zdaňovacom období, a to rovnomerne počas piatich bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období; ak počas týchto piatich bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období vznikne daňovníkovi ďalšia strata, nemožno ju už odpočítať od základu dane. Možnosť odpočítania straty sa nevzťahuje na štátne podniky a akciové spoločnosti s nadpolovičnou majetkovou účasťou štátu alebo Fondu národného majetku. Po prvý raz možno toto ustanovenie použiť pri strate vzniknutej za zdaňovacie obdobie roka 1993.“

11 § 34 ods. 1 zákona č. 366/1999 Zb. v znení účinnom od 20. 7. 1994: „Od základu dane možno odpočítať daňovú stratu, ktorá vznikla najviac v troch zdaňovacích obdobiach predchádzajúcich obdobiu, v ktorom daňovník vykázal prvýkrát základ dane a daň, a to rovnomerne počas piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach za podmienky, že suma rovnajúca sa odpočítavanej daňovej strate bude preinvestovaná na obstaranie hmotného majetku do skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom je uplatňovaný odpočet straty; ak vznikne daňovníkovi ďalšia daňová strata, nemožno ju už od základu dane odpočítať. V treťom až piatom roku odpočtu straty sa zníženie základu dane o pomerúnú časť straty vykoná rovnomerne, najviac však do sumy vykázaného základu dane prevyšujúceho 150 000 Sk. Ak vykázaný základ dane sa rovná alebo je nižší ako 150 000 Sk, nárok na odpočet pomernej časti straty zaniká.“

12 § 30 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2019: „Od základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, možno odpočítať daňovú stratu rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.“

13 § 52zza ods. 16 Zákona o dani z príjmov: Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2020: „Ustanovenie § 30 ods. 1 prvej vety a písm. b) v znení účinnom od 1. januára 2020 sa použije na daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia, ktoré sa začínajú najskôr 1. januára 2020.“

14 Ide o príjem z podnikania (napr. príjem zo živnosti, príjem z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva) alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti (napr. znalcov a tlmočníkov alebo príjem športovca).

(ďalej len „**Podnikatelia**“) odpočítať daňovú stratu počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. Podnikatelia si však môžu uplatniť tento odpočet daňovej straty najviac do výšky 50% základu dane. Podnikatelia sú teda naďalej obmedzovaní (i) obdobím, v ktorom môžu stratu odpočítať (len nasledujúcich 5 rokov od jej vykázania) a (ii) 50% základu dane. Druhé obmedzenie (označené ako (ii) vyššie) sa nebude od 1. januára 2021 vzťahovať na tzv. mikrodaňovníkov¹⁵.

Ustanovenie § 30 ďalej upresňuje odpočítavanie dane v prípade zániku spoločnosti bez likvidácie. V takom prípade je oprávnený odpočítať daňovú stratu právny nástupca; ak je právnych nástupcov viac, daňová strata sa odpočítava u každého z nich pomerne, a to podľa výšky vlastného imania zaniknutého daňovníka, v akej prešlo na jednotlivých právnych nástupcov. Právny nástupca môže odpočítať daňovú stratu, ak je zanikajúca právnická osoba a jej právny nástupca daňovníkom dane z príjmov právnickej osoby a súčasne, ak účelom tohto zániku nie je len zníženie alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti. Táto posledná podmienka predstavuje akési pravidlo proti zneužitiu, čo otvára otázku jej interpretácie najmä vo vzťahu k všeobecnému pravidlu voči zneužitiu zakotvenému v § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok).

Ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu na daňovníka nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu zaniká.

Zmena právnej formy právnickej osoby nemá vplyv na odpočet daňovej straty, čiže táto aj po zmene má nárok na pokračovanie v jej odpočte alebo nárok je zachovaný ak vznikol pred zmenou.

Ak je zdaňovacie obdobie kratšie ako 12 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, daňovník môže uplatniť celý ročný odpočet daňovej straty. Toto pravidlo je síce uvedené v ustanovení, ktoré upravuje postup v prípade likvidácie daňovníka a jeho zrušenia bez likvidácie, ale nič nenasvedčuje tomu, že by sa nemalo aplikovať aj na situácie, keď má daňovník kratšie zdaňovacie obdobie z iného dôvodu, napr. pri zmene hospodárskeho roka. Navyše, odstránením podmienky rovnomernosti odpočtu straty, v podstate strátí opodstatnenie.

V. Odpočet daňových strát a Corona zákon

Vzhľadom na uvedené možno zmeny v pravidlách odpočtu daňových strát vzťahujúce sa na daňové straty vykazané za zdaňovacie obdobia, ktoré sa začínajú najskôr 1. januára 2020 (bližšie v časti IV. vyššie) vnímať ako krok správnym smerom zmierňujúci neodôvodnenú diskrimináciu, či neželanú komplikáciu pre podnikateľské subjekty realizujúce dlhodobé projekty.

Hoc prijímaný s dobrým úmyslom, komplikácie v interpretácii

a aplikácii odpočtu daňových strát priniesol Corona zákon¹⁶. Jeho novela (zákon č. 96/2020 Z.z.) s účinnosťou od 25. apríla 2020 doplnila ustanovenie § 24b týkajúce sa odpočtu daňovej straty¹⁷.

Spomínané interpretačné problémy spôsobuje najmä skutočnosť, že teraz sú v účinnosti dva rôzne zákony, ktoré upravujú nárok na odpočet daňovej straty súčasne, pričom nie je zrozumiteľne upravená ich vzájomná väzba ani hierarchia. Interpretačných problémov je viac, v tomto článku sa však dotknem tých, ktoré vyvolali v poslednom období významnejšiu vlnu diskusií.

1. Pojem „neuplatnené daňové straty“

„Priaznivejšie“ pravidlá na odpočet daňovej straty v Corona zákone sa uplatnia na „neuplatnené daňové straty“; tento pojem však ani Zákon o dani z príjmov ani Corona zákon bližšie nedefinujú. Pri hľadaní jeho významu je teda nutné uplatniť štandardné interpretačné pravidlá pre výklad právnej normy.

Dôvodová správa tiež neposkytuje bližšie vysvetlenie, len konštatuje, že: *„Za účelom zmiernenia následkov pandémie sa umožňuje daňovníkom uplatniť si odpočet daňovej straty vykázanej za zdaňovacie obdobia 2015 až 2018, od základu dane vyčíslenom v daňovom priznaní, ktorého posledný deň lehoty na podanie daňového priznania uplynie v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020. Daňovník má možnosť uplatniť si tieto daňové straty najviac v úhrnnej výške 1 mil. eur. Nárok na odpočet daňovej straty má daňovník vo výške jej časti, ktorá ešte nebola uplatnená v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, napr. ak vykázal daňovú stratu vo výške 100 v zdaňovacom období roku 2016 a odpočítal v roku 2017 a 2018 po 1/4 daňovej straty, v roku 2019 odpočíta celú zostávajúcu časť (2/4 z vykázanej daňovej straty) a to do výšky základu dane.“*

V praxi teda vyvolalo prekvapenie, keď finančná správa zverejnila informáciu s názvom Odpočet daňovej straty za rok 2019 (ďalej len „**Informácia FS**“)¹⁸, kde konštatovala, že nemožno odpočítať „tie časti daňových strát, na ktorých odpočítanie daňovníkovi nárok zanikol z dôvodu vykázania nedostatočnej výšky základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, resp. z dôvodu vykázania daňovej straty v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach.“ Takéto obmedzenie pojmu „neuplatnené daňové straty“ však nie je podložené textom právneho predpisu. Postup podľa § 24b Corona zákona sa v zmysle textu v ňom uvedenom má uplatniť na akékoľvek neuplatnené daňové straty vykazané podľa Zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2015 až 2018 bez ohľadu na dôvod ich neuplatnenia. Skúmanie dôvodu neuplatnenia strát, ktoré požaduje finančná správa v Informácii FS, tak zjavne ide nad rámec textu všeobecne záväzného právneho predpisu.

Teleologický výklad (podľa účelu právnej normy) Corona zákona rovnako nepodporuje závery prijaté FS SR. Keďže

15 Podnikatelia, ktorých príjmy (výnosy) za zdaňovacie obdobie neprevyšujú sumu 49.790 eur.

16 zákon č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Corona zákon**“)

17 § 24b Corona zákona: Odpočet daňovej straty

18(1) *Neuplatnené daňové straty vykazané podľa osobitného predpisu [poznámka pod čiarou odkazuje na Zákon o dani z príjmov] za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2015 až 2018 môže najviac v úhrnnej hodnote 1 000 000 eur odpočítať od základu dane z príjmov daňovník, ktorý je právnickou osobou, alebo odpočítať od základu dane z príjmov (čiastkového základu dane z príjmov) z príjmov daňovník, ktorý je fyzickou osobou, ak posledný deň lehoty na podanie daňového priznania k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie uplynie v období od 1. januára 2020 do 31. decembra 2020.*

účelom tejto normy bolo primárne zmierniť následky pandémie na daňovníkov¹⁹, pojem neuplatnenej daňovej straty by sa mal vykladať širšie.

Interpretáciu v prospech širšieho výkladu pojmu „neuplatnené straty“ podporuje aj tlačová správa Ministerstva financií SR uverejnená pri prijímaní Corona zákona, kde sa predstavuje balík opatrení. V nej sa uvádza, že „Ďalším opatrením je umožnenie započítať si doteraz neuplatnené straty od roku 2014. [...] Pri umorovaní tejto straty sa postupuje tak, že ostáva v platnosti zákonný režim uplatňovania straty v minulosti, a len tá časť straty, ktorá nemohla byť uplatnená zákonným spôsobom vzhľadom na výšku základu dane v minulých rokoch, ostáva dnes ako možnosť jej jednorazového doumornovania.“²⁰

Na základe vyššie uvedeného gramatický, teleologický, ako aj historický výklad (dôvodová správa, tlačová správa) teda skôr nahrávajú tomu, že pojem neuplatnenej daňovej straty sa nemá limitovať. Navyše, keďže sme na poli verejného práva, pri pochybnostiach alebo viacerých výkladoch sa má uprednostniť výklad v prospech daňovníka²¹. Keďže na niekoľkých miestach deklarovaným účelom Corona zákona bolo zmiernenie negatívnych účinkov pandémie a nič v právnom predpise nenaznačuje reštriktívny výklad slovného spojenia „neuplatnené daňové straty“, s názorom Finančnej správy prezentovaným v Informácii FS nemožno súhlasiť.

2. Nutnosť výberu pravidiel odpočtu daňovej straty

V Informácii FS sa uvádza, že daňovník „si môže vybrať, či bude odpočítavať straty z prechádzajúcich zdaňovacích období spôsobom“ podľa Zákona o dani z príjmov alebo podľa pravidiel v Corona zákone. Takýto postoj naznačuje aj znenie dôvodovej správy, v zmysle, že toto „opatrenie, ktoré môže daňovník využiť, t.j. nie je povinné a ak je pre daňovníka výhodnejší postup uplatňovania odpočtu daňovej straty podľa § 30 Zákona o dani z príjmov môže uplatňovať odpočet štandardným postupom podľa § 30 zákona o dani z príjmov. Z textu zákona však nie je možné vyvodiť, že by daňovník nemohol uplatniť oba nároky na odpočet súčasne. Existuje na takýto prístup viacero argumentov:

- § 24b Corona zákona bol prijatý s cieľom zmierniť negatívne následky pandémie, čo je vyjadrené priamo v § 1 Corona zákona a teda mal by prinášať výhody pre daňovníkov;
- Corona zákon ani Zákon o dani z príjmov nikde, a to ani implicitne nevyklúčujú možnosť uplatnenia odpočtu straty podľa oboch predpisov;
- Vzťah týchto dvoch predpisov rovnakej sily rieši iba § 37

Corona zákona, podľa ktorého: „Na ustanovenia tohto zákona sa vzťahujú osobitné predpisy,⁶⁰ ak tento zákon neustanovuje inak.“; pritom v odvolávke odkazuje príkladom na Zákon o dani z príjmov. Takto formulované ustanovenie však nemá za následok, že možno postupovať len na základe jednej z týchto dvoch noriem. Význam tohto ustanovenia vnímam tak, že pokiaľ sa v Corona zákone nehovorí niečo iné, je potrebné dodržiavať aj ustanovenia iných právnych predpisov (najmä Zákon o dani z príjmov), respektíve vychádzať z pravidiel formulovaných v týchto ostatných zákonoch.

Jednoznačný záver o nutnosti postupu buď podľa Zákona o dani z príjmov alebo Corona zákona uvedený v Informácii FS teda nemá oporu v záväznom právnom predpise. Ani konštatovanie v dôvodovej správe nemôže takýto druh obmedzenia platne nastaviť.

Obidva predpisy, zákon o dani z príjmov ako aj Corona zákon, majú podobu zákona, teda jedná sa o právne predpisy rovnakej právnej sily. Keďže neexistuje medzi nimi vzťah podriadenosti a nadriadenosti, ide o ukážkovú

situáciu, kedy by sa mala v prípade nejasností aplikovať doktrína *in dubio mitius* (v pochybnostiach miernejšie, resp. v prospech daňovníka)²² a teda interpretačné nejasnosti by mali byť vykladané v prospech daňového subjektu. Skôr je možné nájsť argumenty v prospech aplikácie právnych princípov upravujúcich pravidlá hierarchie právnych noriem, ako napríklad: *lex specialis derogat lex generalis* (Zákon o dani z príjmov), v zmysle ktorého špeciálna právna úprava (Corona zákon) má prednosť pred všeobecnou právnou úpravou, prípadne aj princíp *lex posterior derogat legi priori*, teda neskorší právny predpis má prednosť pred starším právnym predpisom. V týchto pravidlách však podporu pre interpretáciu uvedenú v Informácii FS o možnosti výberu pre daňovníka priaznivejších pravidiel nemožno nájsť.

3. Ďalšie interpretačné nejasnosti Corona zákona

Skutočnosť, že tieto zákony existujú paralelne, komplikuje interpretáciu aj v iných situáciách. Jednou z diskutovaných otázok bola napríklad situácia, keď si straty uplatňuje právny nástupca za daňovníka, ktorý zanikol v dôsledku zrušenia bez likvidácie. Corona zákon špeciálne pravidlá neupravuje, preto s odvolaním sa na § 37 Corona zákona (citovaný vyššie) možno argumentovať, že aj pri odpočte strát podľa § 24b Corona zákona možno prihliadať na § 30 ods. 2 Zákona o dani z príjmov. Prikláňam sa teda k záveru, že daňovú stratu, ktorú začal



Na poli verejného práva, pri pochybnostiach alebo viacerých výkladoch sa má uprednostniť výklad v prospech daňovníka

19(2) Odpočet daňovej straty podľa odseku 1 môže daňovník, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, uplatniť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie končiacie najskôr 31. októbra 2019.

20(3) Daňová strata podľa odseku 1 sa odpočítava postupne od najskoršej vykázananej daňovej straty po naposledy vykázanú daňovú stratu.

21 Dostupné 21. 7. 2020 na <https://podpora.financnasprava.sk/687332-Odpocet-da%C4%8Det-da%C5%88ovej-straty-za-rok-2019>

22 Napr. § 1 Corona zákona: „Tento zákon upravuje opatrenia v oblastiach, ktoré sú v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo financií“) a ktorých cieľom je zmiernenie negatívnych následkov pandémie, ktorá vznikla z dôvodu ochorenia COVID-19 spôsobeným koronou vírusom SARS-CoV-2 (ďalej len «pandémia»).“

odpočítavať právny predchodca alebo mu vznikol nárok na jej odpočítavanie daňovej straty, odpočítava právny nástupca aj pri odpočte strát podľa § 24b Corona zákona.

Ďalšie interpretačné nejasnosti budú pravdepodobne vzniknúť v budúcnosti, v súvislosti s vplyvom tohto „mimoriadneho“ odpočtu daňových strát podľa § 24b Corona zákona na podmienku rovnomernosti. Výhodnejšie pravidlá na odpočet daňových strát podľa súčasného Zákona o dani z príjmov sa totiž uplatnia až na daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia, ktoré sa začínajú najskôr 1. januára 2020 (bližšie v časti IV. vyššie).

Corona zákon a Zákon o dani z príjmov jednoznačnú odpoveď na túto otázku nedávajú. Zostáva len veriť, že sa bude pristupovať v zmysle účelu Corona zákona (zmierniť negatívne dopady pandémie) a spomenutých ústavných princípov, a teda výsledkom bude možnosť skoršieho douplatňovania strát.

VI. Pravidlá na odpočet daňových strát v iných krajinách

Hoci pravidlá na odpočítanie daňových strát do minulosti, tzv. loss carry back sú skôr výnimkou (platia napr. v Holandsku, ale stratu možno uplatniť len jeden rok do minulosti), európske krajiny uplatňujú vo všeobecnosti oveľa voľnejšie pravidlá na odpočet daňových strát ako Slovenská republika. Napríklad, v Holandsku je možné straty odpočítavať od základu dane počas nasledujúcich šiestich rokov, vo Švajčiarsku siedmich rokov, v Luxemburgu počas 17 rokov a v Belgicku dokonca bez časového obmedzenia. Aj krajiny bývalého východného bloku majú vo všeobecnosti priaznivejšie pravidlá ako Slovensko. Česká republika, Maďarsko, Bulharsko umožňujú bez ďalších obmedzení odpočítavať daňové straty počas 5 nasledujúcich zdaňovacích období, Rumunsko počas siedmich rokov, v Estónsku a na Litve neobmedzene. Slovinsko umožňuje odpočet straty neobmedzene, ale maximálne do výšky 50% zo základu dane.

Pravidlá odpočtu daňových strát na Slovensku patria k najreštriktívnejším v regióne strednej a východnej Európy.

Najreštriktívnejšie pravidlá uplatňuje pravdepodobne Lotyšsko, kde možno uplatniť len 15% daňových strát v nasledujúcich piatich rokoch a tieto straty sa môžu použiť na zníženie dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa uplatňuje na dividendy, ale nie viac ako 50% z tejto dane.²³

Na základe uvedeného možnosť konštatovať, že pravidlá odpočtu daňových strát na Slovensku patria k najreštriktívnejším v regióne strednej a východnej Európy. Aj táto skutočnosť by sa mala brať do úvahy pri prípadnej daňovej reforme.

VII. Záver

Straty sú prirodzenou súčasťou podnikania. Ak má štát záujem na podpore zdravého podnikateľského prostredia, nemal by ho deformovať alebo obmedzovať formou zavádzania reštriktívnych pravidiel odpočtu daňových strát, ktoré majú za následok zvýšenie efektívnej sadzby dane. Naopak, je potrebné zvážiť ich uvoľnenie, keďže môžu byť jazyčkom na váhach pri realizácii projektov, ktoré vyžadujú významné investície s dlhodobou návratnosťou. Práve tieto zväčša bývajú aj projektmi s vyššou pridanou hodnotou a majú potenciál priniesť väčšie celkové benefity pre ekonomiku.

Na záver si len opätovne dovoľím upozorniť na nevyhnutnosť stability niektorých zásadných daňových pravidiel, medzi ktoré sa odpočet daňových strát jednoznačne radí. Nakoľko daňová oblasť úzko súvisí s nákladmi podnikania, náklady v podobe daňových povinností zohrávajú pri rozhodovaní o realizácii investície podstatnú úlohu. Podnikatelia by mali mať nejakú istotu pri zostavovaní svojich biznis plánov. Tieto predpoklady sú premietnuté aj v Ústave SR, respektíve v ústavných princípoch právneho štátu ako napríklad doktrína legitímnych očakávaní, či princíp právnej istoty. Pravidlá odpočtu daňových strát však podliehajú na Slovensku pričastým zmenám. Ak sa totiž neustále menia Podnikatelia im nedôverujú a v realite nemajú, napriek dobre mieneným a nastaveným opatreniam, na ich rozhodnutia žiadateľný efekt. ■

Reštriktívne pravidlá odpočtu daňových strát majú za následok zvýšenie efektívnej sadzby dane a môžu znížiť apetít podnikateľov investovať v danej krajine. Nevyhnutnosťou je tiež ich stabilita a súlad s ústavnými princípmi. Situáciu na Slovensku komplikuje tiež paralelná úprava v dvoch právnych predpisoch, ktorá prináša interpretačné otázky.

23 <https://www.mfsr.sk/sk/media/tlacove-spravy/prva-pomoc-podnikateľom-z-dielne-ministerstva-financii.html>

24 napr. Nález I. ÚS 241/07-44 z 18. 09. 2018: „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, ktorý môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že 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. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius (Ústavný súd Českej republiky rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02).“

25 Napr. vyššie citovaný nález ÚS SR I. ÚS 241/2007, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 47/2017

26 Dokument: „Taxation of cross-border investments in and from CEE countries 2019“ pripravený advokátskou kanceláriou Loyens & Loeff v spolupráci s advokátskymi kancelárkami v CEE regióne, odráža stav k 1. 1. 2019. Pravidlá v niektorých krajinách obsahujú ďalšie obmedzenia alebo výnimky, vyššie som pre prehľadnosť uviedla len základné pravidlo

Všeobecný reverse-charge ako efektívny nástroj na zlepšenie výberu DPH?



Autor pracuje na Ministerstve financií SR.

Vo svojej praxi sa venuje legislatíve nepriamych daní, prioritne dani z pridanej hodnoty.

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo
hlavný štátny radca, Ministerstvo
financií Slovenskej republiky

Autor vo svojom článku analyzuje podmienky zavedenia mechanizmu všeobecného reverse-charge, ktorý je v súčasnosti často diskutovaný a prezentovaný ako účinné riešenie pri potláčaní endemických podvodov v oblasti DPH. Zaoberá sa možnosťou jeho zavedenia v Slovenskej republike a taktiež analyzuje, či nastavenie tohto mechanizmu európskou legislatívou z neho robia nástroj, ktorý by pomohol zefektívniť výber dane z pridanej hodnoty.

O spoločnom systéme DPH a príčinách vedúcich k návrhu na zavedenie mechanizmu všeobecného reverse-charge

Daň z pridanej hodnoty (DPH) je v Európskej únii (EÚ) harmonizovanou daňou, pričom právny základ tejto harmonizácie predstavuje **článok 113** Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ). Podstatným dôvodom harmonizácie je zjednotenie základných pravidiel dane, na ktorých je mechanizmus DPH postavený, tak, aby bolo zabezpečené fungovanie vnútorného trhu a nenarúšanie hospodárskej súťaže v EÚ. Vnútorný trh totiž predstavuje jeden zo základných pilierov, na ktorom je založená existencia EÚ a prostredníctvom ktorého sa má dosahovať jeden z ekonomických cieľov EÚ, ktorým je prosperita, rast a zamestnanosť v Únii. Na základe článkov 99 a 100 Zmluvy

o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva bola prijatá smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 (tzv. „šiesta smernica“), ktorá bola s účinnosťou od



Cezhraničný obchod uskutočňovaný medzi členskými štátmi EÚ predstavuje mimoriadne zraniteľnú oblasť spoločného systému DPH z hľadiska páchania podvodov.

1. januára 2007, s cieľom dosiahnutia logickejšej usporiadanosťi a lepšej prehľadnosťi pravidiel zrušená a nahradená

smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (smernica o DPH), ako právnym aktom, ktorý v podstate nepriniesol žiadne zásadné zmeny pravidiel spoločného systému DPH¹. Tento predpis práva EÚ predstavuje právny základ pre vnútroštátne právne predpisy upravujúce DPH v jej jednotlivých členských štátoch.

V dôsledku harmonizácie pravidiel DPH za pomoci spoločného systému DPH, založeného predovšetkým na jednotnej definícii zdaniteľných plnení², ale aj na jednotnej definícii a jednotnom uplatňovaní iných podstatných prvkov tohto systému, ako napríklad zdaniteľná osoba, vznik daňovej povinnosťi, miesto zdaniteľných transakcii, základ dane a pod., sa sleduje v maximálnej možnej miere odstrániť faktory, ktoré by v dô-

1 Pozri recitálové body 1. až 3 smernice o DPH

2 Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 27. júna 2018, SGI, C-459/17 a 460/17, EU:C:2018:50, b. 38.

3 BERGER, W. *Smernice ES o dani z pridanej hodnoty*. Praha : VOX, 2011. s. 77

sledku nerovnakého uplatňovania pravidiel DPH spôsobovali narušenie hospodárskej súťaže, a to či už na vnútroštátnej, ako aj na úniovej úrovni.

Spoločný systém DPH je označovaný aj ako „**systém čiastkových, resp. rozdelených platieb**“.³ Uvedené v podstate znamená, že konečná výška DPH vzťahujúcej sa na dodávaný tovar alebo službu (teda dane uplatnenej v cene voči konečnému spotrebiteľovi) **nie je v zásade nikdy zaplatená celá naraz**, ale je odvádzaná do štátneho rozpočtu **postupne**, na každom stupni výrobného a distribučného procesu, platiteľom, ktorý ju uplatní v cene ním dodávaného tovaru alebo služby, na základe sadzby dane platnej pre konkrétny tovar alebo službu, po zohľadnení dane zafažujúcej tovary alebo služby využité na uskutočnenie predmetnej zdaniteľnej dodávky, ktorú má tento platiteľ právo odpočítať. Napriek skutočnosti, že z pohľadu teórie je takto nastavený mechanizmus spoločného systému DPH vnímaný ako prostriedok samokontroly, je možné konštatovať taktiež skutočnosť, že práve tento mechanizmus zakladá aj „živnú pôdu“ pre rôzne formy daňových podvodov a únikov.⁴

Jednou z oblastí spoločného systému DPH, ktorá je obzvlášť zraniteľná z hľadiska páchania podvodnej činnosti je oblasť cezhraničného obchodu uskutočňovaného medzi členskými štátmi. S účinnosťou od 1. 1. 1993 (teda k dátumu založenia vnútorného trhu) totiž normotvorca

Únie smernicou Rady 91/680/EHS z 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (ďalej smernica 91/680/EHS) definitívne zrušil uvalenie dane na dovoz a oslobodenie od dane pri vývoze pri obchodovaní medzi členskými štátmi⁵, v ktorých sa

“
Odhaduje sa, že cezhraničné podvody s DPH typu „zmiznutý obchodník“ a „kolotoč“ spôsobujú v EÚ každoročne stratu daňových príjmov na úrovni 50 miliárd eur.

uplatňoval spoločný systém DPH⁶. Keďže k tomuto dátumu však neboli splnené podmienky pre to, aby sa zaviedla zásada zdanenia obchodu v členskom štáte pôvodu dodaného tovaru a služieb, bez toho aby bola dotknutá daňová politika členských štátov a hospodárska súťaž, bol **prechodne**⁷ zavedený typ zdaniteľného obchodu pri obchodných transakciách uskutočnených medzi zdaniteľnými osobami z dvoch rôznych členských štátov, konkrétne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Týmto opatrením došlo k presunu daňového príjmu

zo splatnej DPH z členského štátu pôvodu na členský štát určenia. Zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia však v dôsledku zamedzenia nežiaduceho javu, akým je dvojité zdanenie toho istého predmetu zdaniteľnej transakcie, zodpovedá oslobodenie dodania tovaru od dane v členskom štáte pôvodu, doplnené o právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. **Uvedený mechanizmus tak spôsobuje pohyb oddaného tovaru medzi členskými štátmi, ktorý nie je fakticky kontrolovaný na ich fyzických hraniciach, čo spolu s oneskorením informačných tokov o uskutočnení týchto, ako aj následných transakcií, vytvára živnú pôdu pre podvody s DPH.**⁸

Odhad strát na výbere DPH, teda rozdielu medzi očakávanými a skutočnými príjmami DPH, bol v EÚ pre rok 2015 vyčíslený na úrovni 170 mld. eur⁹, pre rok 2016 na úrovni 160 mld. eur¹⁰ a pre rok 2017 na úrovni 137,5 mld. eur.¹¹ Značná časť z týchto strát je pritom spôsobená cezhraničnými podvodmi (najčastejšie podvod typu „zmiznutý obchodník“ alebo „kolotoč“) ¹², pričom úroveň týchto podvodov na celkovej strate je odhadovaná každoročne na konštantnej úrovni cca 50 mld. eur,¹³ pričom niektorí autori odhadujú, že úroveň cezhraničného DPH podvodu mohla v roku 2018 dosiahnuť hodnotu až 64 mld. eur.¹⁴

Práve úroveň výpadkov daňových príjmov, a zvlášť vysoká miera DPH podvodov, sa stala hnacím motorom

4 TERRA, B.; KAJUS, J. A Guide to the European VAT Directives 2018. Amsterdam: IBFD, 2018. s. 289

5 Čo znamenalo aj zrušenie daňových kontrol pri vývoze tovaru do iného členského štátu (v terminológii DPH sa jedná o intrakomunitárne dodanie tovaru).

6 Pozri rozsudok Súdneho dvora zo 6. Apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 26.

7 V odôvodnení smernice 91/680/EHS bolo stanovené, že prechodné obdobie malo trvať do 31. 12. 1996 avšak k tieto pravidlá sa v spoločnom systéme uplatňujú dodnes.

8 DE LA FERIA, Rita. The new VAT general reverse-charge mechanism. 2019. s. 3. Online. [cit. 2020-08-08]. Dostupné na internete: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3489234

9 OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU o akčnom pláne v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa. Online. [cit. 2020-07-06] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_sk.pdf

10 Štúdia a správy o výpadku príjmov z DPH v 28 členských štátoch EÚ: záverečná správa z roku 2016. Online. [cit. 2020-07-06]. Dostupné na internete:

11 Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Online. [cit. 2020-07-06] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

12 Ich modus operandi spočíva v zneužití oslobodenia od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ (IC dodanie), ktoré umožňuje platiteľovi v inom členskom štáte získať tovar bez DPH, pričom DPH fakturovanú z následného dodania tohto tovaru, ktoré uskutoční v ČS nadobudnutia, nezaplatí a častokrát sa stane nekontaktným (zmiznutý obchodník). Navyše, ak je tovar zmiznutým obchodníkom v ČS nadobudnutia dodaný inému platiteľovi, tento má v zásade právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Ak je reťazec sofistikovaný, ten istý tovar pri zneužití oslobodenia IC dodania môže byť dodaný aj viackrát za sebou (tzv. kolotočové podvody). Štát tak stráca značné sumy DPH. Takýto podvod je možné v zásade uskutočniť aj so službami.

13 OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU o akčnom pláne v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa.

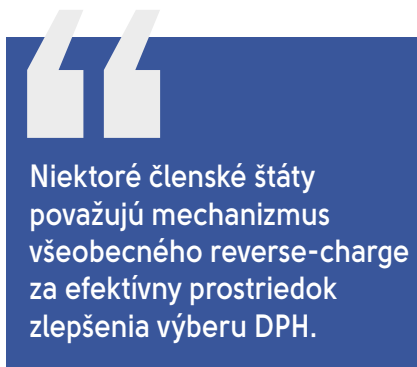
14 Braml, T. Felbermayer, G. *The EU Self-Surplus Puzzle: Indication of VAT fraud?* Kiel: Kiel Institute for the World Economy, 2019, s. 1.

pre individualizované snahy členských štátov o hľadanie riešenia pre ich čo najrýchlejšie a čo najefektívnejšie potlačenie, pričom mnohé z týchto členských štátov videli, resp. vidia ako riešenie zavedenie mechanizmu všeobecného prenosu daňovej povinnosti na kupujúcu zdaniteľnú osobu (tzv. všeobecný **reverse-charge**)¹⁵. Aj toto úsilie niektorých členských štátov, predovšetkým však Českej republiky, bolo reflektované v strategickom dokumente Európskej komisie (ďalej len „Komisia“) - Akčný plán DPH zo 7. apríla 2016. Tento dokument o.i. naznačil predstavy Komisie o modernej, robustnej a voči podvodom odolnej systéme DPH, ktorý má byť založený na zdanení cezhraničných transakcií medzi podnikmi takým spôsobom, ako na vnútroštátnej úrovni, pri rešpektovaní zásady určenia a pri využití mechanizmu jedného kontaktného miesta (tzv. „one-stop shop“). Komisia však uznala, že „prestavba“ spoločného systému DPH na jeho definitívnu podobu môže trvať dlhšie časové obdobie, a preto v Akčnom pláne DPH vyjadrila, že uznáva potrebu hľadania praktických a krátkodobých riešení v boji proti podvodom v oblasti DPH. Rada EÚ, ako legislatívny orgán zložený zo zástupcov členských štátov na tento strategický dokument zareagovala svojimi **závermi z 25. mája 2016**, ktorými v podstate otvorila cestu k prijatiu legislatívneho aktu práva EÚ, na základe ktorého by sa umožnilo uplatňovanie všeobecného reverse - charge.¹⁶ Pritom aj v týchto záveroch Rady je reflektovaná **potreba dodržania proporcionality v kontexte zabezpečenia riadneho fungovania vnútorného trhu**, a tým pádom aj nenarušovania hospodárskej súťaže. Na základe uvedeného bola Komisia vyzvaná predložiť analýzu takéhoto systému z hľadiska politických, právnych a ekonomických dôsledkov a následne, ešte v júni 2016 na zasad-

nutí Rady ECOFIN, sa Komisia zaviazala k predloženiu zodpovedajúceho legislatívneho návrhu do konca toho roka.¹⁷

Ako vyzeral návrh mechanizmu všeobecného reverse-charge schválený Komisiou?

Komisia 21. decembra 2016 schválila na svojom grémiu návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,



pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich určitú hranicu. Predložený návrh, na základe ktorého sa umožňovalo dočasné uplatňovanie všeobecného reverse-charge mechanizmu (do 30. 6. 2022), a to na základe povolenia vydaného Komisiou, sa vzťahoval na domáce dodania tovarov a služieb, kde hodnota zdaniteľnej transakcie presahuje 10.000 eur. Z hľadiska zabezpečenia riadneho fungovania vnútorného trhu sa, v kontexte s princípom proporcionality, nastavili prísne kritériá, aby sa o túto výnimku mohli uchádzať len tie členské štáty, ktoré sú osobitne zasiahnuté podvodmi v oblasti DPH. V tejto súvislosti boli ako kritériá na možnosť uplatnenia tejto výnimky stanovené nasledovné: úroveň medzery výberu DPH v žiadajúcom členskom štáte presahuje medián DPH medzery EÚ o 5 percentuálnych bodov a úroveň tzv. kolotočových

podvodov na celkovej medzere výberu DPH dotknutých členských štátov je vyššia ako 25 %, pričom žiadajúci členský štát musel preukázať, že konvenčné kontrolné opatrenia sú v boji proti DPH podvodom neúčinné. Návrh súčasne počítal s tým, že tento mechanizmus by mohol zaviesť aj susediaci členský štát, ak preukáže, že v dôsledku zavedenia existuje významné riziko presunu podvodných štruktúr z členského štátu, ktorý túto výnimku zaviedol, na jeho územie. Členské štáty, ktorým by bol povolený tento mechanizmus, ako aj všetky ostatné členské štáty, mali mať oznamovaciu povinnosť o vývine podvodov na svojom území. Komisia si pritom v návrhu vyhradila právo zrušiť udelené výnimky, ak by uplatňovanie tohto mechanizmu malo priamy súvis na podstatný nárast úrovne podvodov vo viac ako jednom členskom štáte, ktorý by všeobecný reverse-charge neuplatňoval.

Tento návrh však bol počas takmer dvojročného rokovania na pôde Rady EÚ podstatným spôsobom prepracovaný.

V čom sa konečné znenie pravidiel pre zavedenie všeobecného reverse-charge odlišuje a v čom je rovnaké ako pôvodný návrh?

V priebehu diskusií o návrhu smernice o všeobecnom reverse-charge na pôde Rady sa totiž v plnej miere prejavili jednak politické divergencie, základ ktorých spočíval v rozdielnom prístupe členských štátov ku Komisii navrhovanej vízii definitívneho režimu spoločného systému DPH a v odmietaní všeobecného reverse-charge, ale aj nevôľa členských štátov zveriť tak rozhodovacie právomoci, akými sú povoľovací a zrušovací proces uplatňovania navrhovaného mechanizmu, do rúk Komisie. Z uvedených dôvodov bola smernica, ktorá ustanovila podmienky uplatňovania tohto mechanizmu, prijatá Radou ECOFIN

15 18. júna 2015 podalo Rakúsko, Česko, Bulharsko a Slovensko spoločnú žiadosť na základe čl. 395 smernice o DPH, ktorou požiadali o výnimku z pravidiel spoločného systému DPH spočívajúcu v možnosti uplatniť reverse-charge na každú zdaniteľnú transakciu medzi zdaniteľnými osobami, ktorá prevyšuje 10.000 eur. Táto žiadosť bola zo strany Komisie zamietnutá, pričom hlavný argument negatívneho stanoviska spočíval v skutočnosti, že uplatňovanie všeobecného reverse-charge nepredstavuje výnimku z pravidiel systému DPH, ale ide o substantívnu zmenu, a teda takáto žiadosť presahuje vecnú pôsobnosť čl. 395 smernice o DPH. Pozri *Oznámenie Komisie Rade v súlade s článkom 395 smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. októbra 2015*. COM/2015/0538final. Online. [cit. 2020-7-8]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1594221573845&uri=CELEX:52015DC0538>

16 *Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud*. Body 10 až 12 a 27. Online. [cit. 2020-07-06]. Dostupné na internete: <https://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-vat-action-plan/>

17 Právnu oporu pre toto riešenie predstavuje **článok 27 ZFEÚ**, na základe ktorého môže Komisia, vo forme **striktnej dočasnej výnimky**, navrhnúť aj riešenie, ktoré nie je celkom v súlade so všeobecným smerovaním danej oblasti, avšak ktoré z dlhodobého hľadiska prispeje ku vytvoreniu vnútorného trhu.

až 2. októbra 2018 a v úradnom vestníku Únie bola publikovaná až 20. decembra 2018,¹⁸ pričom tieto podmienky sa oproti pôvodne predloženému návrhu z dielne Komisie podstatným spôsobom zmenili. Nové pravidlá boli do smernice o DPH začlenené v podobe jej nového článku 199c.

V prvom rade sa zvýšila hranica jednej zdaniteľnej transakcie, na ktorú sa mechanizmus všeobecného reverse-charge uplatňuje, a to z pôvodne navrhovaných 10 000 eur na **17 500 eur**. Išlo o kompromisné riešenie, nakoľko v procese prerokovania návrhu na pôde Rady sa objavili požiadavky niektorých členských štátov, ktoré chceli zvýšiť tento limit až na úroveň 50 000 eur na jednu zdaniteľnú transakciu.¹⁹

Ďalej, schválené znenie nepočíta so schvaľovaním a odnímaním povolenia uplatňovať tento mechanizmus na úrovni Komisie, keďže o povolení a zrušení výnimky rozhoduje Rada jednomyselne. Ide o postup obdobný, ako je v čl. 395 smernice o DPH, žiadajúci členský štát predloží žiadosť Komisii, ktorá po posúdení splnenia ustanovených podmienok predloží návrh vykonávacieho rozhodnutia Rade, ktorá o ňom rozhoduje alebo, ak členský štát neplní podmienky stanovené smernicou, Komisia *de facto* žiadosť odmietne oznámením. Čo je v článku 199c smernice o DPH nové je ustanovený postup v ods. 5 pre prípad, že zavedenie plošného reverse-charge v členskom štáte má výrazne negatívny vplyv na vnútorný trh²⁰, na základe ktorého Komisia môže do troch mesiacov od získania potrebných informácií pre toto vyhodnotenie, avšak najskôr po šiestich mesiacoch od začatia uplatňovania tohto mechanizmu prvým členským štátom, navrhnúť zrušenie všetkých vydaných vykonávacích rozhodnutí, pričom

návrh Komisie sa v tomto prípade považuje za schválený, pokiaľ ho Rada jednomyselne nezamietne do 30 dní odo dňa jeho prijatia Komisiou. Ide teda o systém tzv. reverznej jednomyselnosti, so zavedenou fikciou pozitívneho rozhodnutia Rady vo veci návrhu Komisie v prípade uplynutia 30 dňovej lehoty. Uvedený postup sa v smernici o DPH objavil vôbec po prvý krát.²¹ Taktiež v schválenej verzii absentuje pôvodná možnosť zavedenia všeobecného reverse-charge v členskom štáte, ktorý bezprostredne susedí s členským štátom, ktorý tento mechanizmus zaviedol, ak sa prvý z nich odôvodnene obáva nárastu podvodov.

Ďalšie podstatné zmeny oproti pôvod-

Pôvodný návrh počítal s uplatňovaním všeobecného reverse charge na zdaniteľnú transakciu, ktorej hodnota presahuje 10.000 eur.

nému návrhu, ktorý predložila Komisia, sa týkajú úprav podmienok, ktoré musí členský štát splniť pre to, aby mohol uplatňovať mechanizmus všeobecného reverse-charge. Tieto sú ustanovené v čl. 199c ods. 1 smernice o DPH a bližšie sa nimi zaoberá nasledujúci text.

1. Úroveň medzery výberu DPH

Vysoká úroveň DPH medzery ostala jednou z kľúčových podmienok aj v schválenej verzii článku 199c smernice o DPH,

keďže toto opatrenie bolo diskutované ako efektívny prostriedok na jej zníženie, aj keď z hľadiska samotného zloženia DPH medzery, je možné toto kritérium považovať za prinajmenšom otáznе.²² Ako porovnávacie kritérium ostal naďalej ustanovený medián DPH medzery v EÚ, pričom členský štát, ktorý chce uplatňovať všeobecný reverse-charge musí mať taktiež úroveň národnej DPH medzery vyššiu aspoň o päť percentuálnych bodov. Podstatný rozdiel oproti návrhu predloženého Komisiou v decembri 2016 však spočíva v tom, že ako referenčný rok bol stanovený 2014, kedy hodnota mediánu EÚ DPH medzery dosahovala 10,85%, pričom sa vychádza zo záverečnej správy z roku 2016 z 23. augusta 2016 o výpadkoch príjmov DPH, zverejnenej Komisiou²³. Dôvodom tejto zmeny bola skutočnosť, že Česko, ako členský štát, ktorý sa o zavedenie tejto výnimky najviac usiloval, v priebehu rokovaní o tomto návrhu prestal spĺňať túto podmienku podľa pôvodného návrhu Komisie. Okrem Česka (16,48%) túto podmienku spĺňa tiež Slovensko (29,39%), Rumunsko (37,18%), Poľsko (24,51%), Malta (22,54%), Litva (26,42%), Lotyšsko (17,97%), Taliansko (25,78%) a Bulharsko (20,58%).²⁴

2. Podiel kolotočových podvodov na medzere DPH

Podobne, ako pri úrovni DPH medzery, viac ako 25%-ný podiel kolotočových podvodov na celkovej medzere DPH, je ustanovená ako ďalšia z hlavných podmienok, avšak striktne po podľa referenčnej hodnoty tohto údajá uvedeného v štúdiu posúdenia vplyvu, pripojeného k legislatívnemu návrhu pre tento článok. V pôvodnom návrhu Komisie odkaz na štúdiu absentoval, avšak v zá-

18 Smernica Rady (EÚ) 2018/2057 z 20. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich určitú limitnú sumu (Ú. v. EÚ L 329, 27. 12. 2018, s. 3-7)

19 Hrdinková, M., Štulajterová, H. *Plošný reverse charge*. In: Bulletin KDP ČR, 4/2018. ISSN 1211-9946. s.28-33

20 Výrazne negatívny na vnútorný trh vplyv je *de facto* vymedzený v čl. 199c ods. 5 druhom pododseku, podľa ktorého postačuje, aby aspoň jeden členský štát, ktorý neuplatňuje mechanizmus všeobecného reverse-charge, informoval Komisiu o náraste podvodov na DPH na svojom území z dôvodu uplatňovania tohto mechanizmu v inom členskom štáte a Komisia, či už na základe tejto informácie alebo vlastnej analytickej činnosti, identifikuje nárast podvodov na DPH aspoň v jednom členskom štáte, ktorý súvisí s uplatňovaním čl. 199c v aspoň jednom členskom štáte.

21 K tomu pozri analogicky VAN AKEN, W., ARTIGE, L. *A Comparative Analysis of Reverse Majority Voting: The WTO's Dispute Settlement Mechanism, the EU Anti-Dumping Policy and the Reinforced SGP and Fiscal Compact*. In: EUSA Thirteenth Biennial Conference, Baltimore, Maryland, USA (May 9-11, 2013). 2013.

22 Reverse-charge sa doteraz ukázal ako efektívne riešenie pri potlačení sektorových podvodov s DPH, ku ktorým dochádzalo na B2B stupni výroby a distribúcie tovarov a služieb. Daňová medzera je však zložená aj z iných externalít, ako napríklad nezaplatenie správne priznanej dane, či šedá ekonomika.

23 *Commission Working Document, Impact assessment, Generalised reverse-charge mechanism. SWD(2016) 457 final*. Online. [cit. 2020-7-12]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2016/EN/SWD-2016-457-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

24 Hrdinková, M., Štulajterová, H. *Plošný reverse charge*. In: Bulletin KDP ČR, 4/2018. ISSN 1211-9946. s.28-33

verejnej fáze rokovania návrhu, najmä z politických dôvodov, sa tento odkaz na štúdiu doplnil do finálneho znenia návrhu. Reverse-charge je dlhodobou uznaným opatrením na elimináciu týchto endemických podvodov, preto je ich vysoký podiel na výpadku DPH príjmov úplne logickou podmienkou z hľadiska proporcionality tohto opatrenia. Sprísnenie tejto podmienky malo za cieľ najmä umožniť uplatňovanie tohto mechanizmu predovšetkým tomu členskému štátu, ktorý sa zavedenia všeobecného reverse-charge najviac dožadoval, sledujúc pritom elimináciu komplikovaných rokovaní, ktoré by mohli vyvstať v prípade, že by preukázanie jej splnenia záviselo výlučne od národných odhadov tejto hodnoty. Na základe uvedeného zdroja túto podmienku okrem Česka splnilo taktiež Francúzsko, Španielsko a Spojené kráľovstvo.²⁵

3. Zlyhávanie konvenčných opatrení v boji proti kolotočovým podvodom

Ďalšou podmienkou, ktorú musí členský štát žiadajúci o povolenie uplatňovať všeobecný reverse-charge spĺňať, je preukázanie, že doteraz uplatňované kontrolné opatrenia v boji proti kolotočovým podvodom zlyhávajú. Vzhľadom ku skutočnosti, že všeobecný reverse-charge predstavuje substantívny odklon od mechanizmu čiastkových platieb, ako jednej zo základných zásad spoločného systému DPH, je, pri rešpektovaní princípu proporcionality, skutočne žiaduce zaviesť toto opatrenie ako *ultima ratio*. Oproti pôvodnému návrhu Komisie bol však článok 199c ods. 1 druhý pododsek písm. c) rozšírený aj o povinný výpočet doteraz uplatňovaných kontrolných opatrení, ako aj odôvodnenie ich zlyhávania. Súčasne sa v schválenej verzii tohto ustanovenia objavila podmienka, že žiadajúci členský štát musí preukázať

nedostatočnosť administratívnej spolupráce v oblasti DPH s inými členskými štátmi.

Ďalšie dve podmienky, konkrétne **4.**, že **žiadajúci členský štát musí preukázať, že odhadované prínosy zo zavedenia všeobecného reverse-charge prevažujú nad očakávaným celkovým dodatočným zaťažením podnikov a daňových orgánov o najmenej 25 %**, ako aj **5.**, že **podnikom a daňovým orgánom nevzniknú v dôsledku zavedenia tohto mechanizmu vyššie náklady ako náklady vzniknuté v dôsledku uplatnenia iných kontrolných opatrení**, boli doplnené až v priebehu rokovania o návrhu na pôde Rady EÚ. Ako už bolo naznačené, niektoré členské štáty neboli s návrhom od počiatku stotožnené, tak si jeho prijatie podmienili jednak doplnením tradičného testu proporcionality, ktorým Komisia skú-

Schválené znenie pravidiel uplatňovania všeobecného reverse charge v smernici o DPH je do značnej miery odlišné oproti pôvodnému návrhu.

ma individuálne žiadosti o výnimku podané na základe čl. 395 smernice o DPH²⁶ (5. podmienka), ako aj preukázaním efektivity tohto opatrenia v porovnaní so záťažou, ktorú pre podniky a daňové orgány zavedenie tohto mechanizmu priniesie (4. podmienka).²⁷

6. Elektronické monitorovanie transakcií

Ostatnou podmienkou je, aby sa v členskom štáte, v ktorom by sa tento mecha-

nizmus uplatňoval, zaviedlo účinné elektronické oznamovanie transakcií zahŕňajúcich dodané a prijaté tovary a služby pre všetky zdaniteľné osoby, za účelom účinného fungovania a monitorovania uplatňovania všeobecného reverse-charge. Uvedenou podmienkou sa v podstate sleduje zamedzenie presunu podvodu na posledný stupeň distribúcie tovarov a služieb, t.j. stupeň konečnej spotreby, kde už tento mechanizmus nemôže byť uplatnený, t.j. kde je dodávateľ povinný uplatniť k cene dodávaného tovaru alebo služby DPH podľa štandardných pravidiel spoločného systému DPH.

Administratívne povinnosti členských štátov spojené s uplatňovaním mechanizmu všeobecného reverse-charge

Uplatňovanie tohto mechanizmu sprevádza celý rad dodatočných administratívnych a oznamovacích povinností, ktoré sa nedotýkajú len samotných platiteľov, ale aj všetkých členských štátov.

Ten členský štát, ktorému bol všeobecný reverse-charge povolený, okrem periodických reportovacích povinností musí s ostatnými členskými štátmi, v prípade skutočností i) a ii), začať do troch mesiacov, resp. v prípade skutočností uvedenej v iii) do deviatich mesiacov od začatia uplatňovania tohto mechanizmu, vymieňať v pravidelnej trojmesačnej lehote informácie o svojich platiteľoch, ktorí sú považovaní za nespoľahlivých. Ide o osoby:

- I) voči ktorým bolo v období 12 mesiacov pred začatím uplatňovania tohto mechanizmu vedené konanie, či už trestné alebo správne, v súvislosti s podvodom na DPH,
- II) ktorým bola po začatí uplatňovania všeobecného reverse-charge zrušená registrácia na DPH,
- III) ktoré po začatí uplatňovania mechanizmu všeobecného reverse-charge

25 Commission Working Document, Impact assessment, Generalised reverse-charge mechanism. SWD(2016) 457 final.

26 Pozri napríklad Oznámenie Komisie Rade v súlade s čl. 395 smernice Rady 2006/112/ES z 19. 1. 2017. COM(2017) 24 final. str. 3.

27 Pre vyhodnotenie splnenia tejto podmienky neexistuje všeobecná metodika, preto je jej preukázanie v zásade závislé od spôsobu zvoleného žiadajúcim členským štátom. Česká republika vyčíslila v žiadosti adresovanej Komisii odhad administratívnych nákladov v súvislosti so zavedením všeobecného reverse-charge na sumu 604 mil. CZK (z toho na strane daňových orgánov vo výške 4 mil. CZK a na strane podnikov vo výške 600 mil. CZK), pričom prínos jeho zavedenia bol vyčísljený na sumu 10 mld. CZK v prípade, že sa uvedený mechanizmus bude uplatňovať dva roky, na čo sa Česko odkázalo na skúsenosti s uplatňovaním sektorového reverse-charge. Pozri 6. recitál vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2019/1903 z 8. novembra 2019, ktorým sa Česku povoľuje uplatňovať všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti odchyľujúci sa od článku 193 smernice 2006/112/ES, ako ja dôvodovú správu Komisie k tomuto návrhu. Online. [cit. 2020-07-13]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=COM:2019:0283:FIN>

28 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=SWD:2016:0457:FIN>

nepodali daňové priznanie k DPH dve po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia.

Je pritom dôležité zdôrazniť, že okrem označenia samotného platiteľa, musia byť týmto členským štátom v prípade, že ide o právnické osoby, poskytnuté aj mená členov jeho štatutárneho orgánu. Ide o oznamovacie povinnosti, ktoré boli do návrhu smernice dodatočne doplnené v priebehu jeho rokovania na pôde Rady EÚ.

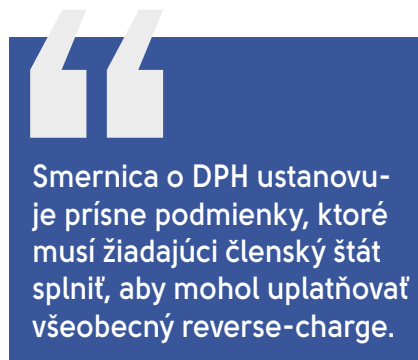
Členský štát, ktorý uplatňuje mechanizmus všeobecného reverse-charge je v čl. 199c ods. 6 zaviazaný do jedného roka od začatia jeho uplatňovania predložiť Komisii priebežnú správu, v ktorej sa zameria na hodnotenie účinnosti tohto opatrenia. Tri mesiace po skončení uplatňovania je povinný predložiť záverečnú správu, v ktorej musí vyhodnotiť vývoj medzery DPH, vývoj podvodov na DPH, vývoj administratívneho zaťaženia podnikov a vývoj administratívnych nákladov daňových orgánov.

Taktiež ostatné členské štáty, ktoré tento mechanizmus neuplatňujú, musia Komisii do troch mesiacov po uplynutí jedného roka jeho uplatňovania čo i len jedným členským štátom, predložiť správy, z ktorých by mali byť zrejmé údaje o výbere DPH na ich území, vývine podvodov, či náraste administratívnej záťaže pre podniky a daňové orgány.

Po skončení obdobia na uplatňovanie všeobecného reverse-charge, najneskôr do 30. septembra 2022, by mali všetky členské štáty, ktoré ho neuplatňovali, predložiť Komisii záverečnú správu, v ktorej bude vyhodnocovaný vývoj podvodov a vplyv tohto mechanizmu na sťahovanie podvodných štruktúr na územia tých členských štátov, kde sa neuplatňoval.

Možnosť uplatnenia mechanizmu všeobecného reverse-charge v Slovenskej republike (SR)

Pre zodpovedanie otázky, či článok 199c smernice o DPH môže byť uplatnený v SR, je potrebné zanalyzovať tak rovinu právnej možnosti, ako aj rovinu prínosu tohto mechanizmu z hľadiska zlepšenia výberu DPH a podmienok stanovených smernicou o DPH.



a) Právna možnosť zaviesť mechanizmus všeobecného reverse-charge

Ako je vyššie uvedené, smernica o DPH vyžaduje, aby členský štát, ktorý chce zaviesť tento mechanizmus splnil kumulatívne viacero podmienok.

Pokiaľ ide o výšku DPH medzery v SR v roku 2014, ktorá bola pre tento rok podľa vyžadovanej metódy vyčíslená na úrovni 29,97%, a jej presiahnutie hodnoty mediánu EÚ DPH medzery o päť percentuálnych bodov, možno žiaľ skonštatovať, že túto podmienku SR pohodlne spĺňa, keďže hodnota druhej zo spomínaných veličín v tomto roku dosahovala úroveň 10,4%.

SR však určite **nespĺňa minimálne jednu** z požadovaných podmienok, konkrétne **podiel kolotočových podvodov na hodnote DPH medzery**. Smernica o DPH vyžaduje, aby tento podiel **presahoval hodnotu 25%**, pričom ako **jediný zdroj**, z ktorého sa má pri preukazovaní splnenia podmienok vychádzať, uvádza **posúdenie vplyvu** pripojeného k legislatívnemu návrhu smernice²⁸, ktorou sa do smernice

o DPH zaviedol čl. 199c. Na základe tohto materiálu pritom úroveň kolotočových podvodov na celkovej DPH medzere v SR dosahoval hodnotu **presne 25%**. Smernica o DPH pritom nedáva členskému štátu možnosť, aby správnosť tohto údaju uvedeného v predmetnom dokumente vyvracal vlastnými výpočtami. Je pritom zrejmé, že Komisia nebude na iné zdroje výpočtu tohto ukazovateľa prihliadať, nakoľko je potrebné si uvedomiť, že zavedenie tohto mechanizmu predstavuje v dejinách DPH najširšiu možnú výnimku, akou sa môže členský štát odkloniť od pravidiel systému čiastkových platieb, ktorá navyše môže mať negatívne dopady na fungovanie vnútorného trhu.

Pokiaľ ide o ďalšiu z podmienok zavedenia tohto mechanizmu, nateraz nie je známa analýza, ktorá by preukazovala, že by zavedenie všeobecného reverse-charge bolo účinnejšie, ako doteraz zavedené konvenčné opatrenia v dôsledku prísnych legislatívnych a operatívnych zmien, ktoré s istotou ovplyvňujú kontinuálny vývoj znižovania DPH medzery v SR. V roku 2018 v porovnaní s rokom 2012 došlo totiž k jej poklesu o viac ako jednu tretinu (26,9% vs. 40,3%).²⁹ Navyše sa očakáva, že na základe zavedenia systému e-Kasa bude klesajúci trend pokračovať aj v roku 2020.

Taktiež nikto nevyčíslil viac ako 25% prínos všeobecného reverse-charge v porovnaní s dodatočným zaťažením podnikov a daňových orgánov, ako ani porovnanie nárastu nákladov podnikov a daňových orgánov v prípade zavedenia tohto mechanizmu s nárastom ich nákladov v prípade zavedenia iných kontrolných opatrení konvenčného charakteru. Avšak je potrebné podotknúť, že pre preukázanie splnenia týchto podmienok neexistuje jednotná metodika výpočtu a Českej republike, ako jedinému členskému štátu, ktorému bolo uplatňovanie tohto mechanizmu povolené,³⁰ postačovalo poukázať na odhad prínosu tohto mechanizmu počas dvoch rokov jeho uplatňovania vo výške 10 mld. CZK³¹ a odhadovanými

29 Inštitút finančnej politiky. Daňová medzera na DPH - Máj 2019. online. [cit. 202-7-22]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/manualy/23-danova-medzera-dph.html>

30 Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2019/1903 z 8. novembra 2019, ktorým sa Česku povoľuje uplatňovať všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti odchyľujúci sa od článku 193 smernice 2006/112/ES.

31 Podľa dôvodovej správy k návrhu smernice 2018/2057 Česká republika na výpočet prínosu tohto mechanizmu využila odhad na základe skúseností s uplatňovaním sektorového reverse-charge na dodania vybraných tovarov a služieb.

nákladmi pre podniky a daňové orgány vo výške 0,604 mld. CZK a konštatovanie, že nemieni meniť organizáciu daňových kontrol.³²

Ako je však vyššie konštatované, efektívne podanie žiadosti pre uplatňovanie tohto mechanizmu vyžaduje kumulatívne splnenie všetkých podmienok stanovených v čl. 199c ods. 1 smernice o DPH, a preto už nespĺnenie podmienky týkajúcej sa podielu kolotočových podvodov na medzere DPH diskvalifikuje Slovenskú republiku z možnosti uchádzať sa o tento nástroj.

b) Otázka prínosu mechanizmu všeobecného reverse-charge v prípade jeho zavedenia

Aj v prípade, že by zavedenie tohto mechanizmu bolo v Slovenskej republike možné, je potrebné si položiť otázku jeho potenciálneho prínosu z hľadiska zlepšenia výberu DPH, ako aj z hľadiska praktického. Prínos je možné analyzovať z viacerých rovin.

b.1) Všeobecný reverse-charge a jeho efekt na výber DPH z hľadiska zloženia DPH medzery

Ako je už vyššie konštatované, tento mechanizmus predstavuje opatrenie, ktoré dokáže efektívne potlačiť veľké kolotočové a iné podvody s DPH, ku ktorým dochádza v rámci B2B transakcií. Naopak, nijako sa nedotýka maloobchodného stupňa distribúcie tovarov a služieb, v rámci ktorého dochádza k finálnemu uvaleniu daňového bremena na konečnú spotrebu a k vzniku reálneho daňového príjmu štátneho rozpočtu. Aj keď je možné predpokladať, že na DPH medzere v Slovenskej republike zo značnej časti vplýva existencia cezhraničných, ako aj tuzemských podvodov s DPH, ku ktorým dochádza v rámci B2B vzťahov, nie je známa miera šedej ekonomiky na úrovni maloobchodu na celkovom výpadku



S uplatňovaním všeobecného reverse charge čo i len jedným členským štátom je spojených množstvo administratívnych a oznamovacích povinností.

tohto zdroja príjmov štátneho rozpočtu. Tá totiž môže byť v podmienkach Slovenskej republiky pomerne značná a pri hypotéze klesajúcej miery podielu DPH podvodov, ku ktorým dochádza v rámci B2B vzťahov, dokonca aj majoritná. Miera kolotočových podvodov podľa štúdie posúdenia vplyvu na DPH medzere v Slovenskej republike dosiahla v roku 2014 úroveň 25%. Aj keď novšie údaje nie sú k dispozícii, je možné predpokladať pokles tejto hodnoty, keďže v posledných rokoch tak v domácej legislatíve, ako aj na pôde EÚ, dochádza k neustálemu skvalitňovaniu konvenčných nástrojov v boji proti DPH podvodom.³³ Samozrejme, ide len o hypotetické konštatovanie, ktoré by bolo potrebné overiť. Ak by sa vykonanou analýzou preukázalo, že DPH medzera v Slovenskej republike je tvorená v prevažnej miere z DPH podvodov realizovaných na B2B stupni, všeobecný



Slovenská republika nespĺňa podmienky pre uplatňovanie všeobecného reverse charge ustanovené smernicou o DPH.

reverse-charge by mohol podstatným spôsobom zlepšiť výber DPH. Avšak, ak by sa detailnou analýzou DPH medzery metódou bottom-up³⁴, ktorá však nie je k dispozícii, dospelo k záveru, že jej hlavnú časť tvoria úniky v oblasti šedej ekonomiky, jeho zavedením by sa z hľadiska výberu DPH dosiahol skôr opačný efekt, t.j. mohlo by dôjsť k zvýšeniu DPH medzery. Je totiž odôvodnené predpokladať, že ak by sa zavedením tohto mechanizmu účinne eliminovali podvody, ku ktorým dochádza v rámci B2B vzťahov, tieto subjekty by upriamili svoju pozornosť práve na maloobchod, kde sa musí DPH normálne uplatniť v cene dodávaného tovaru alebo služby.

Nezanedbateľným faktorom, ktorý by bol tiež hodný skúmania je, v akej miere by dochádzalo k využívaniu reverse-charge mechanizmu na súkromnú spotrebu podnikov, ktoré by vo zvýšenej miere mohli použiť nezdanený tovar a služby na iný účel ako na podnikanie.

b.2) Reálna doba prípadného uplatňovania všeobecného reverse-charge v Slovenskej republike

Zavedenie tohto mechanizmu predstavuje opatrenie dočasného charakteru a podľa smernice o DPH sa môže uplatňovať len do 30. 6. 2022, kedy Komisia predpokladá, že bude zavedený tzv. konečný systém DPH. Berúc do úvahy, že od podania žiadosti Českou republikou (21. januára 2019) do schválenia návrhu vykonávacieho rozhodnutia Radou (8. november 2019) uplynul takmer jeden rok, **je vôbec otázne, či je namieste sa touto možnosťou zaoberať.** Po prípadnom schválení vykonávacieho rozhodnutia Rady by bolo totiž potrebné vykonať legislatívne zmeny v zákone o DPH, ktorých rozsah a dopad na podnikateľské prostredie, by si vyžadoval značnú spoločenskú diskusiu, keďže prípadné zavedenie tohto mechanizmu by

32 Pozri Dôvodová správa k návrhu vykonávacieho rozhodnutia Rady, ktorým sa Českej republike povoľuje uplatňovať všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti odchyľujúci sa od článku 193 smernice 2006/112/ES. COM(2019) 283 final. Online. [cit. 2020-7-22]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019PC0283&from=EN>

33 Pozri NARIADENIE RADY (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (konsolidované znenie)

34 Ide o metódu odhadu daňovej medzery určeného na základe jednotlivých faktorov, ktoré ju spôsobujú. Pozri napr. KAČALJAK, M. Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku. Bratislava: Wolterskluwer, 2017. s. 48

sa potenciálne dotklo všetkých platiteľov (ca 200 tis.).

b.3) Prínos všeobecného reverse-charge z hľadiska podmienok ustanovených smernicou o DPH

Ďalej sa všeobecný reverse-charge podľa ustanovených pravidiel môže týkať len tuzemských transakcií, ktorých hodnota presiahne sumu 17.500 eur. Berúc do úvahy skutočnosť, že viac ako 60% podnikateľov registrovaných za platiteľov nedosahuje ročný obrat 100.000 eur³⁵, pričom nie je analyzované, v koľkých prípadoch takíto platitelia uskutočnili alebo prijali tovary alebo služby v stanovenej výške, zavedenie tohto mechanizmu by spôsobilo výrazný dualizmus v uplatňovaní pravidiel DPH. Z hľadiska administratívnej záťaže by to negatívne zasiahlo všetkých platiteľov, nakoľko by muselo dôjsť k povinnej úprave ich účtovných softvérov.

Taktiež je možné predpokladať, že pomerne vysoká prahová hodnota zdanieľnej transakcie, na ktorú sa všeobecný reverse-charge v prípade jeho zavedenia má uplatňovať, by bola stále atraktívna pre páchanie podvodov v rámci B2B stupňa. Aj keď sa vo všeobecnosti predpokladá, že podvody v oblasti DPH sa uskutočňujú s deklarovateľnými plneniami s rádovo vyššou hodnotou, absentuje analýza zistení hodnôt odhalených pod-

vodov s DPH. Navyše hrozí, že by dochádzalo k umelému rozdeľovaniu hodnoty zdanieľných transakcií.

V neposlednom rade vyvstáva problém s presunom podvodov s DPH na posledný, retailový stupeň, kedy hrozí, že v prípade uplatňovania všeobecného reverse-charge v rámci B2B vzťahov, sa do štátneho rozpočtu neodvedie DPH z celkovej pridanej hodnoty zdanieľnej transakcie. Aj keď veľká časť tohto posledného stupňa distribúcie tovarov a služieb je podchyte-



Je otázne, či by všeobecný reverse charge pomohol zefektívniť výber DPH v Slovenskej republike.

ná povinnosťou podnikateľov evidovať tržby v pokladnici e-Kasa klient (eKasa) podľa zákona o ERP³⁶, netreba zabúdať na skutočnosť, že ak podnikateľ nezaeviduje tržbu a kupujúci spotrebiteľ netrvá na vdaní dokladu z e-Kasy, respektíve disponuje podvodným riešením, zameraným na obchádzanie riadnej evidencie tržby, čo bežný spotrebiteľ ani nemá v momen-

te nákupu ako zistiť, štát môže prichádzať o značné daňové príjmy z nezdanenej konečnej spotreby. Taktiež netreba zabúdať aj na fenomén ukradnutia identity platiteľa DPH, pri ktorom by mohlo dôjsť ku kúpe drahého tovaru alebo služby bez DPH neoprávnenou osobou.

Záver

Záverom príspevku ostáva položiť si principiálnu otázku. Je všeobecný reverse-charge pri podmienkach ustanovených smernicou o DPH skutočne všeliak, ktorý odstráni endemické podvody trápiace spoločný systém DPH? Objektívnu odpoveď na ňu nie je z môjho pohľadu možné poskytnúť, avšak minimálne je možné konštatovať, že pri dualite systému DPH, krátkosti času na jeho uplatňovanie, ako aj identifikovaných rizikách, je prinajmenšom možné o jej kladnom zodpovedaní pochybovať. Ako je v príspevku konštatované, túto hypotézu nebude v SR ani možné overiť, keďže nespĺňa minimálne jednu z podmienok, ktoré čl. 199c smernice o DPH pre zavedenie tohto mechanizmu vyžaduje. Navyše sa ani nezdá, že sa tejto odpovede, aspoň v najbližšom období dočkáme zo skúseností z Českej republiky, ktorá napriek skutočnosti, že ako jediný členský štát disponuje faktickou právnou možnosťou, tento mechanizmus doteraz nezaviedla. ■

35 Analýza režimu úhrady DPH po prijatí platby. Online. [cit. 2020-07-24]. Dostupné na internete: <http://www.blog.danesk.sk/pdf/analiza-mfsr.pdf>

36 Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systéme územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov

KONFERENCIA

Daňové trestné činy

13. október 2020

Konferencia za účasti zástupcov odbornej verejnosti a zástupcov štátnych inštitúcií má za cieľ otvoriť diskusiu, najmä o daňových trestných činoch a aktuálnych problémoch praxe a dospieť k aspoň čiastkovému záverom ohľadne hranice daňovej optimalizácie a trestnej činnosti. Venovať sa budeme aj vymedzeniu a praktickej aplikácii účinnej lútosti.

Lektori: JUDr. Peter Šamko (sudca), JUDr. Jana Šimonová (Akadémia PZ), JUDr. Ondrej Laciak (advokát), JUDr. Martin Puchalla (advokát)

Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva



Mgr. Miroslav Marcinčin
člen prezídia SKDP, vedúci komisie pre profesijné záležitosti, gestor MLK pre DzP FO, člen MLK pre DzP PO a MLK pre DPH

Autor je senior manažér v spoločnosti EY kde pracuje od roku 2004. Špecializuje sa na oblasť dane z príjmov fyzických osôb, sociálne a zdravotné poistenie najmä vo vzťahu k medzinárodnému zamestnávaniu a vysielaniu zamestnancov. Vyštudoval Právnickú fakultu Univerzity Komenského v Bratislave. Od roku 2009 je členom SKDP a od roku 2016 členom prezídia SKDP. Je gestorom a členom metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov fyzických osôb, členom metodicko-legislatívnej komisie SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a členom Professional Affairs Committee v CFE.

Článok sa zameriava na analýzu všeobecného pravidla proti zneužívaniu práva v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Zameriava sa na možnosti interpretácie tohto pravidla v kontexte judikatúry a smernice ATAD rešpektujúcej jeho gramatické znenie, a taktiež identifikuje oblasti vyžadujúce legislatívne upresnenie. Článok sa krátko zameriava aj na možnosť aplikácie zákazu zneužitia práva resp. všeobecného pravidla proti zneužívaniu práva na situácie, ktoré nastali pred jeho normatívnym zakotvením a osobitne poukazuje na vývoj podmienok zákazu zneužitia práva a súvisiace aplikačné dopady.

Koncept zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti dnes už nie je novinkou a dni kedy bola táto téma široko a frekventovane diskutovaná na odborných konferenciách sa zdajú byť minulosťou. Od rozhodnutia SDEÚ v prípade Halifax¹ alebo od rozhodnutia Nejvyššího správného soudu ČR v prípade známom ako "Potápači"² uplynulo takmer 15 rokov. Počas tohto obdobia pribudlo množstvo súdnych rozhodnutí ako na európskej tak lokálnej resp. vnútroštátnej úrovni, aj keď pokiaľ ide o vnútroštátne súdne rozhodnutia z hľadiska počtu, rôznorodosti daňových oblastí, situácií či skutkových podstát je česká judikatúra neporovnateľne bohatšia než slovenská. Od roku 2014 je všeobecné pravidlo proti zneužívaniu práva v oblasti daní súčasťou ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku s jednou novelizáciou účinnou od 1. januára 2018.

Napriek tomuto vývoju je tu však stále množstvo nejasností a otázok týkajúcich sa zneužitia práva. Platila u nás doktrína zneužitia práva v daňovej oblasti pred rokom 2014, ak áno, o akú doktrínu išlo a platila aj mimo oblasti dane z pridanej hodnoty? Je súčasná právna úprava vyhovujúca alebo je či bude v budúcnosti zdrojom ďalších nejasností pri aplikácii konceptu zákazu zneužitia práva? Ako sa uplatňuje koncept zákazu zneužitia práva v kontexte medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia³ najmä pred ich zmenou či doplnením o test hlavného účelu (principal purpose test) prostredníctvom multilaterálneho inštrumentu? Aké sú procedurálne predpoklady uplatnenia tohto koncep-

tu – je potrebné aby bol daňovník s porušením zákazu zneužitia konfrontovaný už počas daňovej kontroly alebo je jeho aplikácia iba vecou právneho posúdenia situácie a stačí ak porušenie zákazu zneužitia práva identifikuje až súd?⁴ Aké sankcie možno ukladať pri porušení zákazu zneužitia práva, či a kedy sú možné trestnoprávne následky? Okrem týchto aj mnoho iných nejasných oblastí a otvorených otázok.

Hľadanie odpovedí na uvedené oblasti je mimo možnosti rozsohu a formátu tohto príspevku. Avšak pokúsme sa aspoň v krátkosti analyzovať súčasnú právnu úpravu všeobecného pravidla proti zneužívaniu a existenciu doktríny zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti pred zakotvením tohto pravidla v Daňovom poriadku.

SÚČASNÁ PRÁVNA ÚPRAVA ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA

Podľa ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku „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.“

- 1 Rozsudok SDEÚ zo dňa 21. februára 2006 vo veci C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise
- 2 Rozsudok Nejvyššího správného soudu ČR zo dňa 10. novembra 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48.
- 3 Pozri napríklad Kačaljak M., Hlinka T., Cibula T., Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Bratislavské právnické fórum 2019, Vyvažovanie záujmov v sporoch s finančnoprávnym prvkom, ISBN 978-80-7160-521-8, s. 6-12; tiež Kačaljak M., Koroncziová A., Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko, Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 2018, 64.1.; alebo tiež Koroncziová A., Kačaljak M., Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review, 2017, 8.3: 139-155
- 4 Podľa rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 65/34/2016 odsek 81 „[...] posúdenie v daňovom konaní zisteného skutkového stavu ako zneužitia daňového práva je oprávnený vykonať aj správny súd v súdnom konaní, dokonca aj vtedy, keď správne orgány takéto právne hodnotenie v napádaných rozhodnutiach nevykonali“. Toto rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave však nie je právoplatné a vec preskúmava NSSR. S ohľadom na špecifiká zákazu zneužitia práva sa však javí, že daňovník by s jeho použitím mal byť konfrontovaný už počas daňovej kontroly, aby mohol predkladať vlastné dôkazy napr. o existencii iného ako daňového účelu opatrení. Je vcelku nepravdepodobné, že by skutkový stav mohol byť zistený správne a úplne pre účely aplikácie zákazu zneužitia práva až súdom, pokiaľ by ho správca dane nekonštatoval v priebehu daňového konania, ideálne počas daňovej kontroly. Pozri tiež Kačaljak M., Podvod na DPH, SKDP Bulletin 1/2020.

Pokiaľ ide o európsku legislatívu a judikatúru, je zákaz zneužitia práva predmetom viacerých rozhodnutí SDEÚ⁵ a všeobecné pravidlo proti zneužívaniu pre účely dane z príjmov právnických osôb je predmetom článku 6 smernice ATAD⁶, podľa ktorého „1. Na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti. 2. Na účely odseku 1 sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odrážajú ekonomickú realitu. 3. Ak sa v súlade s odsekom 1 neberú mechanizmy alebo súbory mechanizmov do úvahy, daňová povinnosť sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom.“⁷

Ako vyplýva z vyššie spomínanej judikatúry SD EÚ a z článku 6 smernice ATAD, pre aplikáciu zákazu zneužitia práva sa vyžaduje dvojzložkový test – i) test hlavného účelu resp. „umelosti“ transakcie či mechanizmu (tzv. subjektívny test) a ii) test rozporu získanej daňovej výhody s predmetom alebo účelom zákona (tzv. objektívny test).

Test hlavného účelu resp. „umelosti“

Pri tomto teste ide v zásade o splnenie podmienky, že transakcia resp. mechanizmus sú uskutočnené špecifickým spôsobom najmä s motiváciou dosiahnuť daňovú výhodu. Za týmto účelom sa skúma či je transakcia alebo mechanizmus autentický resp. prirodzený⁸, a teda uskutočnený na základe opodstatnených obchodných dôvodov. Zároveň je pri teste umelosti daná podmienka, že dosiahnutá daňová výhoda musí byť hlavným alebo jedným z hlavných účelov zavedenia mechanizmu. Tieto dva aspekty – autentickosť resp. prirodzenosť a hlavný účel zavedenia - sa pritom navzájom dopĺňajú a ovplyvňujú⁹. Ak bol mechanizmus zavedený s hlavným účelom dosiahnuť daňovú výhodu, je zvýšená pravdepodobnosť a istý predpoklad,



Od roku 2015 pribudlo množstvo súdnych rozhodnutí ako na európskej tak aj vnútroštátnej úrovni.

že mechanizmus nie je autentický resp. prirodzený a naopak. Nemusí to však tak nevyhnutne byť. Transakcie či mechanizmy vedúce k (aj významnej) zákonodarcom nezamýšľanej daňovej výhode môžu byť vykonané na základe riadnych obchodných dôvodov v súlade s bežnou podnikateľskou činnosťou a praxou pri podobných transakciách (teda prirodzeným, autentickým spôsobom, ktorý by sa bežne použil pri rozumnom podnikateľskom správaní)¹⁰ alebo istým spôsobom špecifická (prípadne neobvyklá) transakcia či mechanizmus môžu byť motivované inými osobitnými okolnosťami či požiadavkami a pritom sprevádzané daňovou výhodou, ktorá však nie je hlavným ani jedným z hlavných účelov ich zavedenia. Takéto transakcie či mechanizmy by nemali byť postihované všeobecným pravidlom proti zneužívaniu.

Z úvodu ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku („uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu“)

sa môže zdať, že sa pravidlo vzťahuje iba na situácie, kde úplne absentujú riadne podnikateľské dôvody alebo iné dôvody, ktoré odrážajú ekonomickú realitu. Test autentickosti resp. prirodzenosti transakcie či mechanizmu však nemôže byť chápaný tak, že nie je prítomný žiadny opodstatnený obchodný dôvod transakcie či mechanizmu (tie sú spravidla vždy do nejakej miery prítomné), ale skôr tak, že opodstatnené obchodné dôvody by nevedli k zavedeniu mechanizmu (daným špecifickým spôsobom alebo formou), resp. že mechanizmus by nebol zavedený či uskutočnený na základe opodstatnených obchodných dôvodov¹¹. Tento aspekt posudzovania umelosti by bolo vhodné v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku upresniť.

Taktiež je potrebné upresniť, že dosiahnutie daňovej výhody musí byť hlavným alebo jedným z hlavných účelov transakcie alebo mechanizmu, keďže podmienka významnosti tohto účelu na rozdiel od smernice ATAD a judikatúry v ustanovení § 3 ods. 6 absentuje, čo by mohlo viesť k postihovaniu transakcií, na ktoré by sa zákaz zneužitia práva nemal aplikovať.

Test charakteru daňovej výhody

Na test umelosti transakcie či mechanizmu nadväzuje v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku test charakteru dosiahnutej daňovej výhody, ktorá by v súlade so smernicou ATAD a ustálenou judikatúrou mala

5 ozri napr. Cibula T., Kačaljak M., Zákaz zneužitia práva v daňovom práve a vplyv rozhodnutí SD EÚ na vnútroštátne súdy. Banskobystrické zámocké dni práva 2019, ISBN 978-80-557-1702-9, s. 44-51

6 Smernica Rady EÚ 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu

7 Podľa slovenského znenia článku 6 mechanizmus nie je skutočný „keďže“ hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody. V anglickom znení však nie je daná takáto priama súvislosť a spojitosť testu umelosti a hlavného účelu. Podľa anglického znenia článku 6 „Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances.“

8 Slovenská jazyková verzia smernice ATAD používa slovo „skutočný“ ako preklad anglického slova „genuine“, čo však môže omylom resp. nesprávne evokovať, že má ísť o transakciu alebo mechanizmus, ktoré neboli právne perfektné (teda bez väd právnych úkonov), boli uskutočnené len „na oko“ alebo zastierajú iné právne úkony či skutočnosti.

9 ie vždy sú v judikatúre explicitne prítomné obe zložky – umelosť a hlavný účel. V niektorých prípadoch bol požadovaný iba test hlavného účelu resp. test umelosti transakcie bol v ňom implicitne skrytý. Požiadavka aby išlo o umelú (angl. „artificial“) transakciu či mechanizmus je neskorším vývojom terminologicky upresnená ako nie autentická, prirodzená či skutočná (angl. „not genuine“).

10 Pozri napríklad rozsudok SDEÚ zo dňa 22. decembra 2010 vo veci C-277/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs proti RBS Deutschland Holdings GmbH, odsek 50 a 51

11 Porovnaj s článkom 6 ods. 2 smernice ATAD alebo s ustanovením § 50a zákona o dani z príjmov, ktorý je transpozíciou zákazu zneužitia práv vyžadovaného Smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach. Pre posúdenie resp. charakteristiku „umelosti“ pozri tiež článok 4.4. Odporúčania Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním.

byť v rozpore s predmetom alebo účelom zákona. V tomto prípade je v § 3 ods. 6 Daňového poriadku použitá formulácia „obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený“.

Pokiaľ ide o obchádzanie daňovej povinnosti ako jedného z (hlavných) účelov transakcie či mechanizmu, naskytajú sa (minimálne) dve možnosti výkladu. Formuláciu „obchádzanie daňovej povinnosti“ možno chápať široko v zmysle vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktorá však sama o sebe môže mať rôzne formy a nemusí byť v rozpore s predmetom alebo účelom zákona. Takáto interpretácia, kedy by všeobecným pravidlom proti zneužitiu mohli byť postihované aj transakcie či mechanizmy, ktoré nevedú k daňovej výhode v rozpore s predmetom alebo účelom zákona, teda nie je eurokonformná a nemala by byť akceptovaná. Pri užšom výklade možno pod obchádzaním daňovej povinnosti chápať obchádzanie (daňového) zákona, pričom medzi obchádzaním zákona a zneužitím práva nie sú jednoznačné rozdiely.¹² Rovnako ako zneužitie práva aj obchádzanie zákona vyžaduje dosiahnutie dôsledku, ktorý odporuje zákonu (je v rozpore s účelom zákona) aj keď je tento dôsledok dosiahnutý konaním, ktoré samo o sebe zákonu neodporuje. Takýto výklad by teda bol eurokonformný a zohľadňoval by test charakteru daňovej výhody. Avšak keďže sú obchádzanie zákona a zneužitie práva v zásade podobné právne inštitúty nejavi sa ako vhodné jedným právnym inštitútom definovať druhý, pričom podmienka rozporu s predmetom alebo účelom zákona nie je v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku explicitne uvedená.

Taktiež následná formulácia v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku „získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený“ nie dostatočne presne zachytáva podmienku rozporu dosiahnutej výhody s predmetom alebo účelom zákona. Táto formulácia opäť poskytuje priestor pre rôzny výklad. Jednou z možností je výklad, v zmysle ktorého by na základe tohto ustanovenia boli postihnutelné transakcie alebo mechanizmy (splňajúce test hlavného účelu resp. umelosti), ktoré viedli k dosiahnutiu akejkoľvek daňovej výhody, ktorú by inak (t.j. bez realizácie príslušnej transakcie či mechanizmu) daňový subjekt nebol dosiahol, a teda by na ňu nebol oprávnený. Takýto výklad by však opäť nebol eurokon-

formný. Navyše, takýto výklad by bol úplne nezmyselne popretím samotnej legálnej daňovej optimalizácie, kedy sú právne úkony resp. transakcie uskutočňované často iba za účelom dosiahnutia daňovej výhody, avšak takej ktorá nie je v rozpore s predmetom alebo účelom zákona. Zákaz zneužitia práva sa na takéto transakcie či mechanizmy nevzťahuje.¹³

Formuláciu „na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený“ je preto potrebné vykladať v tom zmysle, že ide o výhodu v rozpore s predmetom alebo účelom zákona. Podľa dôvodovej správy k novele Daňového poriadku¹⁴, ktorá priniesla zmenu v ustanovení § 3 ods. 6 s účinnosťou od 1. januára 2018, „cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade ak táto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr“.

Ani z dôvodovej správy teda nie je jednoznačne zrejme, ktoré transakcie alebo štruktúry sú ustanovením postihnutelné resp. kedy je daňová optimalizácia „neželaná“. Ako „neželaná“ by však mali byť chápané iba také daňové optimalizácie resp. daňové výhody, ktoré nepredpokladal resp. si neželal zákonodarcu – teda také, ktoré sú v rozpore s predmetom alebo účelom zákona (nie tie, ktoré môže subjektívne, či na základe iných kritérií vyhodnotiť ako neželané správcu dane).

Napriek tomu, že je možné, ako vyplýva z vyššie uvedeného, test charakteru daňovej výhody v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku vykladať aj eurokonformným spôsobom, bolo by vhodné upraviť jeho znenie tak, aby jednoznačne a v súlade so smernicou ATAD a ustálenou judikatúrou mohli byť postihované iba situácie, kedy je dosiahnutá daňová výhoda v rozpore s predmetom alebo účelom zákona.

Na tomto mieste je vhodné uviesť, že pokiaľ ide o (ne)súlady daňovej výhody s predmetom alebo účelom zákona, posudzuje sa iba (konečný) stav, resp. „výsledok“ transakcie či mechanizmu a nie proces akým bola výhoda získaná¹⁵. Na účely posudzovania procesu akým bola výhoda získaná slúži výhradne test hlavného účelu resp. umelosti mechanizmu pričom platí, že pre aplikáciu zákazu zneužitia práva musia byť splnené obe podmienky dvojzložkového testu. Inými slovami, samotné zistenie, že k daňovej výhode viedla umelá transakcia či mechanizmus nemôže byť zároveň zdôvodnením, že dosiahnutá výhoda je v rozpore s predmetom alebo účelom zákona.



Platila u nás doktrína zneužitia práva v daňovej oblasti pred rokom 2014?

- 12 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 MCdo 2/2006 „Za obchádzanie zákona sa považuje také konanie resp. použitie takých prostriedkov, ktoré sami osebe neodporujú výslovnému zákazu zákona, ale svojimi dôsledkami odporujú zákonu“. Na porovnanie, podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžo 163/2008 ohľadom zneužitia práva (konanie in fraudem legis), „Konanie in fraudem legis sa považuje za taký postup, kedy sa niekto správa síce podľa práva, avšak tak, aby zámerne dosiahol výsledok, ktorý právna norma nepredvída, a ktorý je nežiadúci.“ Obchádzanie zákona je však typické skôr pre civilnoprávnu judikatúru a zneužitie práva sa rozvíjalo primárne vo verejnoprávnej oblasti. Pre porovnanie obchádzania zákona a zneužitia práva (avšak v českom právnom prostredí) pozri napríklad tiež Kamínková, P., Zneužití práva jako hranice daňového plánování, Bova Polygon, Praha, máj 2018, strana 65 a nasl.
- 13 Okrem iného napríklad odsek 88 Návrhu generálneho advokáta M. Poiarses Maduro k prípadu Halifax ohľadom tohto tzv. objektívneho testu: „Poskytuje tiež ochranu pre tie prípady, kedy by mohlo byť jediným účelom činnosti zníženie daňovej povinnosti, ale keď tento účel je výsledkom voľby medzi rozdielnymi daňovými režimami, ktoré mal právny poriadok Spoločenstva v úmysle nechať otvorené.“
- 14 Zákon č. 267/2017 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
- 15 V rozpore s predmetom alebo účelom zákona je napríklad, aby platiteľ dane z pridanej hodnoty dodávajúci tovary alebo služby oslobodené od DPH bez nároku na odpočítanie dane na vstupe, napokon túto vstupnú daň odpočítal (Halifax). Ak je však napríklad vo všeobecnosti legislatívou otvorená na jednej strane možnosť financovať podnikanie v obchodnej spoločnosti vlastným kapitálom tak na strane druhej aj cudzím kapitálom, potom samotné dosiahnutie výhody v podobe zníženia základu dane o úrokové náklady nemôže byť chápané ako v rozpore s predmetom alebo účelom zákona akokoľvek by bola zmena spôsobu financovania obchodnej spoločnosti z vlastného na cudzí kapitál umelá alebo motivovaná výhradne daňovou výhodou (porovnaj s opačným názorom v rozsudku NSS ČR v prípade CTP Property VI, a.s. č.j. 9 AFs 57/2007-120, kde však rozpor s predmetom či účelom zákona nie je zrejmy). Uvedené samozrejme platí za predpokladu, že nie sú porušené iné špecifické ustanovenia daňových predpisov, ako aj za predpokladu, že zneužitie práva nespôčiva v rozpore ďalších aspektov dosiahnutého dôsledku s predmetom alebo účelom zákona.

Určenie dane na základe ekonomickej podstaty

Pokiaľ je identifikované zneužívajúce konanie, v zmysle ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku sa neprihliada na daný právny úkon, viaceré právne úkony alebo iné skutočnosti. Toto ustanovenie však nerieši ako sa určí daň, keď sa na tieto právne úkony či iné skutočnosti neprihliadne. Podľa judikatúry SDEÚ a iných prameňov práva, by mala byť daň určená na základe ekonomickej podstaty resp. situácie, ktorá by nastala pri absencii zneužívajúceho konania.

V zmysle odseku 3 rozhodnutia SDEÚ v prípade Halifax *„Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie“*. Podobne, podľa článku 4. 2. Odporúčania Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním zo dňa 6. decembra 2012 *„Vnútroštátne orgány pristupujú k takýmto úpravám na daňové účely na základe ich ekonomickej podstaty“*. V prípade smernice ATAD nie je určenie dane na základe ekonomickej podstaty exaktne zachytené, no dáva naň priestor odsek 3 článku 6, podľa ktorého *„Ak sa v súlade s odsekom 1 neberú mechanizmy alebo súbory mechanizmov do úvahy, daňová povinnosť sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom“*¹⁶.

V tomto smere treba uviesť, že úvodná veta ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku ohľadom prevahy skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti nepredstavuje právny základ pre určenie dane na základe ekonomickej podstaty v prípade aplikácie všeobecného pravidla proti zneužitiu práva, ale o určenie dane na základe zastretého právneho úkonu (v zásade tiež ekonomickej a právnej podstaty) v špecifických situáciách, na ktoré sa všeobecné pravidlo proti zneužívaniu práva neaplikuje v zmysle zásady prednosti špeciálneho ustanovenia pred všeobecným. Nemožno tiež predpokladať, že pokiaľ správca dane neprihliadne na určité právne úkony alebo skutočnosti v zmysle všeobecného pravidla proti zneužívaniu práva, budú zostávajúce úkony a skutočnosti (vždy) vystihovať ekonomickú podstatu, a teda budú postačujúce pre určenie dane.¹⁷

Doplnenie ustanovenia § 3 ods. 6 o spôsob určenia dane na základe ekonomickej podstaty, teda situácie, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie, je preto potrebné nielen pre súlad s európskou legislatívou resp. judikatúrou, právnu istotu daňových subjektov, ale aj pre postup správcu dane, ktorý je v zmysle článku 2 ods. 2 Ústavy SR oprávnený konať iba v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Je pritom vhodné podotknúť, že ekonomická podstata, na základe ktorej sa daň určí, nie je nevyhnutne taká situácia, ktorá vedie k najvyššej daňovej povinnosti, ale tá ktorá by bola s najväčšou pravdepodobnosťou existovala absentujúc od zneužívajúceho konania.

Systematika právnej úpravy, hmotnoprávny charakter a retroaktivita

Z pohľadu systematiky daňovej právnej úpravy je všeobecné pravidlo proti zneužívaniu zakotvené v Daňovom poriadku. Podobne ako v prípade pravidla prevahy obsahu nad formou (špecifické pravidlo proti zneužívaniu pokrývajúce situácie zastretých právnych úkonov), ktoré je taktiež obsiahnuté v ustanovení § 3 ods. 6, nejde však o typicky procesnoprávne pravidlá. O procesnoprávne pravidlá ide do tej miery, že ich používa správca dane v rámci daňového konania a nepredpokladá sa použitie týchto pravidiel samotným daňovým subjektom (aj keď je otázne či je to úplne vylúčené). Inak ide o hmotnoprávne ustanovenia resp. ustanovenia, ktoré majú hmotnoprávne účinky. V tomto smere sa otvára viacero otázok alebo problematických oblastí.

Dôsledkom takejto systematiky právnej úpravy je napríklad fakt, že hmotnoprávne daňové predpisy neobsahujú celú hmotnoprávnu úpravu a nelogicky je potrebné jej časť hľadať taktiež v Daňovom poriadku. Naopak, hmotnoprávne daňové predpisy obsahujú aj (všeobecné, teda nie špecifické) pravidlá proti zneužívaniu pokrývajúce iba určité parciálne oblasti – napríklad ustanovenie § 50a Zákona o dani z príjmov ohľadom podielov na zisku. Vo vzťahu k všeobecnému pravidlu proti zneužívaniu v Daňovom poriadku ide o špecifické ustanovenie, ktoré má prednosť. Ustanovenie § 50a Zákona o dani z príjmov je pritom formulované precíznejšie, pokiaľ ide o test umelosti ako aj test charakteru dosiahnutej daňovej výhody v porovnaní s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Bolo by preto azda

vhodné v daňových predpisoch uplatniť iba jedno všeobecné pravidlo proti zneužívaniu práve po vzore ustanovenia § 50a Zákona o dani z príjmov.

Odhliadnuc od právnej systematiky je však dôležité, že účinnosť a retroaktivita hmotnoprávnych predpisov sa posudzuje odlišne v porovnaní s procesnými predpismi¹⁸. Platí pritom, že potenciálne retroaktívne účinky procesných noriem s hmotnoprávnymi účinkami by mali byť podrobené rovnakému posudzovaniu ako ustanovenia hmotnoprávne¹⁹. Na situácie, ktoré nastali v rokoch 2014 až 2017 by teda malo byť uplatnené vtedy platné



Od roku 2014 je všeobecné pravidlo proti zneužívaniu práva v oblasti daní súčasťou ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

- 16 V pôvodnom návrhu textu tohto odseku smernice bolo explicitne uvedené aj určenie dane na základe ekonomickej podstaty: *„3. Ak sa v súlade s odsekom 1 schémy alebo súbory schém neberú do úvahy, daňová povinnosť sa vypočíta na základe ekonomickej podstaty v súlade s vnútroštátnym právom“*. Prečo bol text „na základe ekonomickej podstaty“ napokon z ustanovenia vypustený nie je zjorné.
- 17 Môže ísť napríklad o neprihliadnutie na dodanie tovarov alebo služieb niektorým spoločnostiam v rámci dodávateľsko-odberateľského reťazca, ktoré je potrebné „nahradiť“ (v skutočnosti neexistujúcim) priamym dodaním bez existencie medzičlánkov v reťazci a podobne.
- 18 Hmotnoprávne pravidlo možno len výnimočne uplatniť retroaktívne. Procesnoprávna retroaktivita je v zásade prípustná. Procesné predpisy sa všeobecne vzťahujú na všetky konania či spory prejednávane (alebo ktorých prejednanie začalo) v čase nadobudnutia účinnosti týchto predpisov na rozdiel od hmotnoprávnych predpisov, ktoré sa spravidla vykladajú tak, že sa nevzťahujú na skutočnosti existujúce pred nadobudnutím ich účinnosti.
- 19 K rovnakému záveru dospel aj Nejvyšší správní soud v Českej republike vo svojom rozhodnutí v prípade 5 Afs 28/2003 - 69 pri posudzovaní procesného ustanovenia stanovujúceho lehoty pre zánik práva doručiť daň

všeobecné pravidlo proti zneužívaniu²⁰. Je však otázne do akej miery je toto pravidlo a jeho interpretácia odlišné od súčasného pravidla.²¹

DOKTRÍNA ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA

So zakotvením všeobecného pravidla proti zneužívaniu v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku s účinnosťou od 1. januára 2014, zohľadňujúc hmotnoprávne účinky tejto normy, vzniká taktiež otázka použiteľnosti zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti na situácie, ktoré nastali pred rokom 2014.

Podľa rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/34/2016, ktoré sa týka skutočností z roku 2003 „Správny orgán vychádzal z ustanovenia § 3 ods.6 daňového poriadku [...] Na tomto mieste je nutné uviesť, že princíp popísaný aj v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku sa neskôr premietol do tzv. GAAR klauzuly [pozn. – general anti-abuse rule / všeobecné pravidlo proti zneužívaniu], ktorá v čase vykonania transakcií (prevod akcií), nebola súčasťou právneho poriadku, avšak v daňovej judikatúre, resp., všeobecne v judikatúre týkajúcej sa verejných subjektívnych práv, bol a je koncept zákazu zneužitia aj verejných subjektívnych práv, prítomný, bez ohľadu na jeho normatívne zakotvenie“.

Správny orgán pri posudzovaní situácie z roku 2003 aplikoval ustanovenia § 3 ods. 6 v znení účinnom od 1. januára 2014²², čo by mohlo byť prípustné iba v prípade procesnoprávnej normy. Krajský súd v Bratislave zohľadňujúc hmotnoprávny charakter resp. hmotnoprávne účinky normy argumentoval existenciou „doktríny“ zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti aj pred jeho normatívnym zakotvením. S existenciou takejto doktríny (najmä v danom čase a v oblasti priamych daní) sú však spojené vážne pochybnosti.

Rozhodnutie SDEÚ vo veci C-255/02 Halifax, ktoré je považované za prelomové vo vzťahu k aplikácii konceptu zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti je zo dňa 21. februára 2006. Rozhodnutie vo veci Halifax sa týka oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorá je v rámci EÚ harmonizovaná, a teda existencia zákazu zneužitia práva vyvodená z práva EÚ je relevantná aj pre rozhodovanie súdov na vnútroštátnej úrovni. Uvedené však neplatí pre oblasť priamych daní, kde by takáto nekodifikovaná doktrína musela prameniť z ustálenej rozhodovacej praxe súdov. V oblasti priamych daní však nebola súdmi SR takáto doktrína v minulosti judikovaná. Pre porovnanie, v ČR bol prvým prípadom aplikácie

tohto konceptu v oblasti priamych daní už spomínaný prípad „Potápači“ z 10. novembra 2005.

S ohľadom na hmotnoprávne účinky zákazu zneužitia práva (a teda aj doktríny) je zaujímavý aj jeho vývoj. V prípade Halifax nebolo z rozhodnutia SDEÚ jednoznačné či dosiahnutie daňovej výhody musí byť jediný alebo postačuje ak ide o hlavný cieľ predmetných plnení.²³ SDEÚ vo veci C-425/2006 Part Service potvrdil, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia. Podľa rozhodnutia Nejvyššího správného soudu ČR²⁴ „Nejvyšší správní soud má za to, že „hlavním účelem“ transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.“ Podľa článku 4.6 Odporúčania Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním zo dňa 6. decembra 2012 „Na účely bodu 4.2 sa daný účel má považovať za podstatný vtedy, keď každý iný účel pripísaný, alebo ktorý by mohol byť pripísaný úprave alebo sledu úprav, sa zdá nanajviš zanedbateľný vzhľadom na všetky okolnosti prípadu.“

Na rozdiel od vyššie uvedeného, v zmysle článku 6 smernice ATAD²⁵, na účely dane z príjmu právnických osôb postačuje, ak dosiahnutá daňová výhoda predstavuje hlavný alebo jeden z hlavných účelov zavedenia mechanizmu, čo predstavuje značné uvoľnenie prvého z dvoch zložiek testu. Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu zakotvené v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku (ani po úprave účinnej od roku 2018) neobsahuje však žiadnu kvalitatívnu podmienku ohľadom významnosti účelu transakcie či mechanizmu v podobe dosiahnutia daňovej výhody. Vzhľadom na hmotnoprávne účinky zákazu zneužitia práva a zákaz retroaktivity by teda kodifikované znenie zákazu zneužitia práva v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku (minimálne v rozsahu tohto nesúladu), nemalo predstavovať doktrínu aplikovateľnú na oblasť DPH (resp. aj iné daňové oblasti) pred rokom 2014²⁶, kedy sa vyžadovalo splnenie testu hlavného účelu, tak ako je uvedené vyššie.

Pri posudzovaní situácií po normatívnom zakotvení všeobecného pravidla proti zneužívaniu od roku 2014 môže vzniknúť otázka či okrem ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku možno použiť v daňovej oblasti naďalej aj akúsi paralelne existujúcu nepísanú doktrínu zákazu zneužitia práva, ktorej podmienky by sa mohli eventuálne odlišovať od kodifikovaného znenia všeobecného pravidla proti zneužívaniu. Domnievam sa, že takáto interpretácia vzhľadom k zachovaniu minimálnej miery právnej istoty nie je možná. ■



Stále je tu však množstvo nejasností a otázok týkajúcich sa zneužitia práva.

20 Pozri tiež Kačaljak M., Retroaktivita daňovopravných noriem, Bratislavské právnické fórum 2018, Ústavnoprávne východiská finančného práva, ISBN 978-80-7160-475-4, s. 36-39

21 Ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení platnom od 1.1.2014 do 31.12.2017: „Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada“.

22 Pred týmto dátumom ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku všeobecné pravidlo proti zneužívaniu neobsahovalo. Pravidlo prevahy obsahu nad formou je špecifickým ustanovením, ktoré pokrýva zastreté právne úkony a aj v zmysle judikatúry (napr. rozhodnutie NSS ČR 1 Afs 11/2010-94) ho nemožno v daňovom konaní zmiešavať so všeobecným pravidlom proti zneužívaniu.

23 Odsek 75 rozhodnutia Halifax „Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod.“

24 Rozhodnutie NSS ČR sp. zn. 2 Afs 178/2005 zo dňa 23. augusta 2006

25 S lehotou na implementáciu najneskôr do 31. decembra 2018 s účinnosťou implementácie najneskôr od 1. januára 2019

26 Aj keď treba uviesť, že tieto zdaňovacie obdobia sú alebo čoskoro budú „uzatvorené“, teda došlo alebo dôjde k zániku práva vyrubiť daň v zmysle § 69 Daňového poriadku, pokiaľ medzitým nedošlo k úkonu smerujúcemu k vyrubeniu dane. Výnimkou sú prípady aplikácie medzinárodných zmlúv v oblasti daní, kde je však aplikácia zákazu zneužitia práva otázna či problematická aj z iných dôvodov – viď odkaz pod čiarou č.

NAJVYŠŠÍ SPRÁVNÝ SÚD a jeho ústavné piliere



JUDr. Pavol Nad'
sudca

JUDr. Pavol Nad' je predsedom senátu a predsedom Správneho kolégia Krajského súdu v Košiciach. Venuje sa aj lektorskej činnosti pre Justičnú akadémiu Slovenskej republiky, Komoru daňových poradcov Slovenskej republiky a vydavateľstvo C.H.BECK

Na domovskej pôde Slovenskej komory daňových poradcov snáď netreba zdôrazňovať význam súdneho preskúmvacieho konania v daňových veciach. Táto rozsiahla agenda správnych kolégií krajských súdov a Najvyššieho súdu SR predstavuje významnú verejnoprávnu materiu s častokrát rozsiahlym potenciálom možných pozitívnych i negatívnych dopadov na subjektívne práva daňových subjektov. Preto inštitucionálne „povyšenie“ správneho súdnictva na Slovensku zriadením najvyššieho správneho súdu má mať logickú pozitívnu odozvu v následnom rozhodovaní aj v daňových veciach.

Úvodom

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) má vzniknúť podľa Programového vyhlásenia vlády SR z 20. 04. 2020 v rámci presadenia ústavného zákona v oblasti justície ako jedno z kľúčových riešení presadzovaných v záujme obnovy dôvery v právny štát a s cieľom očisty justície.

Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky naplňajúc citovanú časť Programového vyhlásenia vlády SR pripravilo návrh ústavného zákona, ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „návrh ústavného zákona“ alebo „ústavný zákon v oblasti justície“) a tiež na neho nadväzujúci návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 185/2002 Z.z. o Súdnej rade Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „návrh vykonávacieho zákona“).

Hneď v úvode dôvodovej správy k návrhu ústavného zákona predkladateľ konštatuje, že: „Návrh ústavného zákona bol vypracovaný na základe Programového vyhlásenia vlády Slovenskej republiky na roky 2020- 2024 v časti **Obnova dôvery v právny štát a zabezpečenie, aby zákon a spravodlivosť platili pre každého, ktoré aj týmto naplňa.**“ Aj s prihliadnutím na razantnosť a obsahovú kvalitu postupu predkladateľa návrhu ústavného zákona sa zdá byť vysoko pravdepodobné, že v prípade dosiahnutia politickej vôle v Národnej rade Slovenskej republiky vznikne na Slovensku najvyšší správny súd.

V štáte postavenom na demokratických právnych základoch pred takmer troma desaťročiami táto téma opakovane rezonovala v politických, no najmä v právnických kruhoch. Inšpiráciou nám bol a je predovšetkým model správneho súdnictva v Českej republike.

Veď prečo by aj nie, ak si uvedomíme ešte nedávnu existenciu spoločného „stromu justície“, a teda aj správneho súdnictva s Českou republikou. Československé správne súdnictvo vyrástlo z koreňov predlitavského právneho poriadku platného do roku 1918 v rakúskej časti monarchie a po vzniku ČSR pokrývalo existenciou najvyššieho správneho súdu celý unitárny štát vrátane Zakarpatskej Rusi, až do roku 1939, teda do vzniku Slovenského štátu^{1/}. Prečo by sme teda v rámci súčasného spoločenského a právneho vývoja mali kráčať odlišnou cestou ako je tomu v Českej republike, kde prijatím zákona č. 150/2002 Sb. zaviedli s účinnosťou od 1. 1. 2003 najvyšší správny súd. Možní oponenti snahy o zriadenie najvyššieho správneho súdu na Slovensku by snáď mohli argumentovať iba prípadnými negatívnymi skúsenosťami spoza rieky Moravy o činnosti tejto inštitúcie. To by však takéto zásadné výhrady museli existovať. Opak je však pravdou, pretože personálne obsadenie a spôsob výberu sudcov Najvyššieho správneho súdu ČR, materiálne zázemie a koncepcia práce, počnúc prípravou rozhodnutí až po ich publikovanie v zbierke judikátov svedčia o závidenia hodnom stave, žiaľ výrazne odlišnom od doterajších pomerov na vrchole pyramídy správneho súdnictva na Slovensku.

Zdá sa teda, že práve teraz nastala naozaj správna doba na „zhmotnenie“ prirodzených úvah a zámerov o potrebe doplnenia systému súdov v SR o túto veľmi dôležitú centrálnu inštitúciu súdnej moci a kontroly verejnej správy. Ak sa podarí presadiť tak zásadný zámer vlády SR, jeho súčasťou bude aj rozšírenie vecnej príslušnosti najvyššieho správneho súdu oproti doterajšej právnej úprave minimálne v takej podobe, že „bude plniť aj funkciu disciplinárneho súdu pre sudcov, prokurátorov, exekútorov, notárov, správco, prípadne aj pre iné právnické profesie^{2/}“. V súvislosti s jeho zriadením má ísť aj o mož-

1 VI. nar. č. 62/1939 Sl.z. o Najvyššom správnom súde

2 Z Programového vyhlásenie vlády z 20. 4. 2020

né odbremenenie Ústavného súdu SR vo veciach volebných. Je zrejme, že práve vymedzeniu vecnej príslušnosti tohto súdu by mal byť daný zásadný význam, pričom by okrem obsahových zámerov Ministerstva spravodlivosti SR mohli byť zohľadnené praktické skúsenosti z viac ako štvorročnej aplikácie Správneho súdneho poriadku (zákon č. 162/2015 Z.z.), značne negatívne poznatky z činnosti disciplinárnych senátov Najvyššieho súdu SR a tiež dlhodobo známy fakt o preťaženosti Ústavného súdu SR volebnou agendou v súvislosti so všetkými druhmi volieb uvedených v čl. 129 ods. 2 Ústavy SR.

Od nasledujúcich postupov výkonnej a zákonodarnej moci bude závisieť, či Programové vyhlásenie vlády SR, zloženej z politických strán majúcej ústavnú väčšinu v Národnej rade SR, bude naplnené aj zriadením najvyššieho správneho súdu. Vnímajúc obsah východiskových právnych zámerov Ministerstva spravodlivosti SR v prepojení s aktuálnymi poznatkami o stave v justícii možno podľa mňa formulovať záver, že **ešte nikdy od vzniku Slovenskej republiky v roku 1993 nebola naša spoločnosť tak blízko k vzniku tejto potrebnej inštitúcie**. Ide totiž zároveň o potrebu očisty, spriehľadnenia justičného systému a stanovenie jasných pravidiel na hranici medzi výkonnou a súdnou mocou. Zveriť v tejto súvislosti práve najvyššiemu správne súdu aj kľúčovú právnu agendu v disciplinárnych veciach týkajúcich sa sudcov, prokurátorov a prípadne aj ďalších právnických profesií je spoločenskou požiadavkou nanajvýš legitímnou.

Historické korene svedčia o opodstatnenosti zámeru ústavodarcu a zákonodarcu

Krátkym exkurzom aj na historických udalostiach a skúsenostiach možno demonštrovať, prečo ide o krehkú a časovo ohraničenú možnosť, ktorá by sa nemala premrhať. Pri vzniku prvej Československej republiky v roku 1918 novovznikajúci štát nezaháľal a prijatím zákona č. 3/1918 Sb. z. a n. o Najvyššom správnom súde a riešení kompetenčných konfliktov okamžite premietol do právneho poriadku ČSR aj existenciu najvyššieho správneho súdu. Neboli teda pochybnosti o tom, či po vzniku nového štátu má alebo nemá byť súčasťou súdnej štruktúry aj najvyšší správny súd. Napriek nenaplneniu zámeru vytvoriť systém nižších správnych súdov bola súdna kontrola verejnej správy zabezpečená najvyššou súdnou inštitúciou v správnom súdnictve poživajúcou vážnosť predovšetkým vysoko profesionálnym systémom fungovania Najvyššieho správneho súdu ČR založenom na právnej erudovanosti sudcov a ich morálnej bezúhonnosti a oddanosti svojmu poslaniu.

Zainteresovaným čitateľom je potrebné dať do pozornosti aj ďalšiu právnu úpravu obsiahnutú v zákone č. 164/1937 Sb. z. a n.

o Najvyššom správnom súde, procesnoprávne novelizujúcom a rozširujúcom dovtedajšie znenie zákona č. 36/ex 1876 ř.z. z 22. 10. 1875, ktorá bola dôležitou inšpiráciou aj pre tvorcov nášho v súčasnosti platného Správneho súdneho poriadku – zákona č. 162/2015 Z. z., popri skúsenostiach s aplikáciou 5. časti Občianskeho súdneho poriadku (zákon č. 99/1963 Zb. v znení neskorších predpisov) za obdobie rokov 1991-2016.

Progresívny a pre demokratickú spoločnosť žiaduci vývoj správneho súdnictva u nás bol negatívne poznamenaný v rokoch 1939 – 1952 a následne ukončený k 1. 1. 1953. Aj z tohto obdobia by sme sa mali dôsledne poučiť. O to viac, že po prijatí vládneho nariadenia č. 62/1939 Sl. z. a potom ústavného zákona č. 120/1940 Sl. z. najvyššie správne súdy v Slovenskom štáte, Protektoráte Čechy a Morava a potom v Československu po roku 1945 síce existovali, a to relatívne bez zásahov štátnej moci, avšak praktické možnosti kontroly verejnej moci a správy boli výrazne obmedzené. Po 2. svetovej vojne sa na istý čas formálne otvorili „brány“ pre fungovanie Najvyššieho správneho súdu ČSR, avšak geopolitické rozdelenie Európy na ďalších dlhých

viac ako štyridsať rokov po roku 1948 bolo iné a neprialo demokratickej kontrole výkonnej moci. O neblahých poznatkoch o činnosti Najvyššieho správneho súdu ČR z obdobia rokov 1945-1952 snáď niekedy inokedy, stačí si však prečítať pre informovanosť napríklad historické údaje o kauzách Selské jízdy a Čokoládovna Orion Praha.^{3/}

Z už prekonaných období nášho spoločenského vývoja by sme mali rozpoznať, na čo si bude treba dať pozor pri aj po vytvorení tohto súdu, ak sa jeho zriadenie podarí presadiť. Ide predovšetkým o potrebu nasmerovania zákonodarného procesu na precízne vymedzenie právomoci a vecnej príslušnosti najvyššieho správneho súdu tak, aby v budúcnosti podľa možnosti neboli potrebné novelizácie zákona. Zároveň však bude potrebné

vytvoriť čo najúčinnjšiu ústavnoprávnu ochranu pred možnosťou zúženia jeho pôsobnosti, ak by o to bola snaha v iných možných spoločensko-politických pomeroch.^{4/}

Súčasný procesnoprávny stav správneho súdnictva v SR je taký, že Správny súdny poriadok (zákon č. 162/2015 Z.z. v znení neskorších predpisov) za obdobie od 1. júla 2016, kedy nadobudol účinnosť, sa v právnej praxi ujal ako životaschopná procesná právna norma správneho súdnictva. Je preto na čom právne stavať aj pri vytvorení najvyššieho správneho súdu. Základom je popri jeho nových úlohách zabezpečiť, aby boli dôsledne chránené subjektívne práva účastníkov konania aj v kasačnom konaní, a to dôslednou procesnoprávnou úpravou postupu najvyššieho správneho súdu v koordinácii s krajskými súdmi, v agende ktorých je potrebné ponechať procesné povinnosti týkajúce sa prípravy kasačného konania. Najvyšší správ-



Československé správne súdnictvo vyrástlo z koreňov predlitavského právneho poriadku platného do roku 1918 v rakúskej časti monarchie a po vzniku ČSR pokrývalo existenciou najvyššieho správneho súdu celý unitárny štát vrátane Zakarpatskej Rusi.

3 NSS ČSR si zachoval podľa historických zdrojov v období rokov 1945-1952 istú mieru nezávislosti, keď napríklad rozhodol o nezákonnosti znárodnenie Čokoládovne Orion v Prahe – Modřanech. Selské jízdy (Nechanice 1947) boli ako spolky prejavom emancipačných snáh na vidieku v Čechách a na Morave. Počas 2. svetovej vojny boli zakázané a ich obnovu nepovolil ani komunistický režim, NSS ČSR im však dal za pravdu a zrušil rozhodnutie o ich rozpustení, čo prispelo k jeho následnej likvidácii po februári 1948.

4 Napríklad už spomínaný Ústavný zákon č. 120/1940 Sl. z. o najvyššom správnom súde obsahoval v § 5 písm. d) výraznú negatívnu enumeráciu obmedzení súdneho prískumu týkajúcu sa rozhodnutí a opatrení, ak a pokiaľ v nich úrady postupujú podľa voľnej úvahy danej im zákonmi alebo vládnymi nariadeniami vydanými podľa § 4 zákona č. 1/1939 Sl. z. alebo nariadenia s mocou zákona vydanými podľa § 44 Ústavy, alebo ak to vyplýva zo samotnej povahy veci.

ny súd by tak mal byť oslobodený od administratívnoprávnych procesných postupov so zámerom zabezpečenia efektivity a rýchlosti konania v merite veci. Čo je však hlavným problémom, s ktorým sa borí aj terajšie Správne kolégium Najvyššieho súdu SR, je potreba nevyhnutného radikálneho riešenia oprávnených požiadaviek na personálne obsadenie a materiálne zabezpečenie odborného súdneho aparátu. Možnosť spolupôsobenia interných a externých poradcov pri príprave rozhodnutí je navyše ďalšie možné riešenie navodzujúce vyššiu úroveň rozhodovania správneho súdu. Takýto model sa osvedčil napr. v správnom súdnictve vo Švajčiarsku⁵.

III. Tri ústavnoprávne piliere zaručujúce inštitucionálnu stabilitu súdu

Tak ako justícia má byť v demokratickom štátoprávnom usporiadaní mocenských vzťahov treťou mocou, t. j. tretím mocenským pilierom v štáte, správne súdnictvo s najvyšším správnym súdom na jeho vrchole má byť popri všeobecných súdoch a ústavnom súde treťou súčasťou justície. A napokon aj samotný najvyšší správny súd má podľa návrhu ústavného zákona stáť na troch samostatných obsahových pilieroch, a to:

- ako najvyššia justičná inštitúcia chrániaca subjektívne práva vo sfére verejnej správy,
- ako inštitucionálny garant personálnej čistoty justičného prostredia,
- ako kvalitný operatívny prvok justície pri kontrole ústavnosti a zákonnosti výkonu volebného práva.

Z návrhu novely Ústavy SR a z jej dôvodovej správy pritom jasne vyplýva, že žiadna z hore uvedených nových kompetencií nemá byť len akousi pridanou či pridruženou formou právomocí a príslušností najvyššieho správneho súdu vo vzťahu k doterajšiemu základnému obsahovému rámcu rozhodovania správnych súdov, a to ochrane subjektívnych práv pri výkone verejnej správy. Naopak **navrhovaná formulácia nového čl. 142 ods. 2 písm. a), b), c) Ústavy SR v logickom právnom prepojení s čl. 142 ods. 1, veta za bodkočiarkou ústavy tvorí v spojení s čl. 46 ods. 2 ústavy dôležitý ústavnoprávny základ pre súdnu ochranu demokracie na Slovensku.**

A) Pilier ochrany subjektívnych práv

Dôvodne možno predpokladať, že proces zakomponovania najvyššieho správneho súdu do justičného systému u nás bude obsahovo širší a bude mať dve fázy. V rámci prvej z nich má ísť o prijatie ústavného zákona, súčasťou ktorého bude aj ústavnoprávne zakotvenie právomocí a príslušností najvyššieho správneho súdu. Druhá zákonodarná fáza právnych úprav dotýkajúcich sa správneho súdnictva by mala právne vychádzať z očakávaného ústavného zákona.

Právo na súdnu ochranu v správnom súdnictve definované v čl. 46 ods. 2 Ústavy SR tak má byť konkretizované do novej inštitucionálnej podoby. Možnosť obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy, je u nás limitovaná ústavnoprávnu formuláciou **ak zákon neustanoví inak**. Z právomoci súdu síce nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd, tak ako to vyplýva z obsahu čl. 46 ods. 2, druhá veta Ústavy SR, avšak množstvo administratívnych konaní podľa platného právneho stavu je mimo tento právny záber (veci daňové, colné, stavebné, atď.). Zámer zákonodarcu pri tvorbe Ústavy SR z roku 1992 podrobiť verejnú správu možnosti súdnej kontroly bol v doterajšom vývoji nášho štátu v rámci správneho súdnictva naplnený, pričom právna teória vykladá formuláciu „ak zákon neustanoví inak“ aj v právnom prepojení s vymedzením právomocí orgánov prokuratúry SR, ktorá je súčasťou kontrolného mechanizmu výkonu verejnej správy.⁶

Právny základ správneho súdnictva je teda daný priamo Ústavou Slovenskej republiky v čl. 46 ods. 1, 2 a čl. 142 ods. 1, pričom „prokuratúra je konštituovaná ako univerzálny orgán ochrany zákonnosti a možno ju považovať za „iný orgán“, na ktorom sa možno domáhať ochrany práv v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy.“⁷ Ide teda predovšetkým o funkčnú súvislosť správneho súdnictva a netrestného dozoru prokuratúry v súlade s ustanovením § 5 ods. 11 Správneho súdneho poriadku.

Ak však zohľadníme historické skúsenosti vo vývoji našej štátnosti po roku 1918, predovšetkým vstup do nedemokratickej fázy života štátu počnúc rokom 1939, môžu nám byť i mementom pre úvahy, ako by bolo potrebné čo najúčinnejšie zamedziť právnej možnosti obmedzenia rozhodovacej právomoci najvyššieho správneho súdu na ďalšie obdobie po roku 2020. Napríklad podrobná ústavnoprávna úprava postavenia a kompetencií Spolkového najvyššieho správneho súdu a krajinských najvyšších správnych súdov v Rakúsku (Spolkový ústavný zákon č. 1/1930 v znení zákona č. 194/1999) v článkoch 129 až 136 obsahuje rozsiahle pozitívne vymedzenie vecnej príslušnosti správnych súdov, ich kreovanie a obsadenie, ako aj zmocňujúce ustanovenia na zákonnú úpravu potrebnú pre ich fungovanie. Na strane druhej česká ústavnoprávna úprava ako zdroj informácií v danej právnej oblasti obsiahnutá v čl. 81 a nasl. Ústavného zákona č. 1/1993 Sb. v znení neskorších predpisov je pre vytvorenie ústavnoprávnych základov najvyššieho správneho súdu v súlade so zámerom vlády SR podľa môjho názoru nedostačujúca.⁸

Znenie ústavného zákona v oblasti justície, ktorého prijatie predpokladá Programové vyhlásenie vlády SR v časti o najvyššom správnom súde má obsahovať dostatočne konkrétne a jasné formulácie o rozsahu jeho pôsobnosti, ktorú by potom bolo možné zmeniť iba prípadným ústavným zákonom. To sa v predloženej návrhu zmeny ústavy aj udialo, avšak iba vo vzťahu k veciam disciplinárnym a vo-



Správne súdnictvo s najvyšším správnym súdom na jeho vrchole má byť popri všeobecných súdoch a ústavnom súde treťou súčasťou justície.

5 Organizačná schéma Oberverwaltungsgericht Sant Gallen, www.bvger.ch

6 Doc. JUDr. Ing. Branislav Cepek, PhD. – Právne vzťahy medzi dozorom prokuratúry a správnym súdnictvom, Acta Iuridica Olomucensia 2018.

7 JUDr. Marián Fečík – Správny súdny poriadok a oprávnenia prokurátora, UČPS 14.1 2014

8 Podľa obsahu čl. 91 ods. 1.2 Ústavy ČR ponechal ústavodarca aj pôsobnosť a organizáciu Najvyššieho správneho súdu ČR na zákonnú úpravu.

lebným. Vo „všeobecnom pilieri ochrany subjektívnych práv“ si zrejme budeme musieť vystačiť s doterajšou ústavnoprávnou úpravou, čo však podľa mňa nemožno považovať za nedostatočnú ústavnú garanciu rozsahu súdneho prieskumu v oblasti verejnej správy. Ústava Slovenskej republiky totiž v prvej hlave, druhom oddiele (Základné ľudské práva a slobody – čl. 14 a nasl.) obsahuje aj v právnom prepojení na medzinárodné záväzky Slovenskej republiky taký dostatočne konkretizovaný rozsah ochrany ľudských práv a slobôd, ktorý je garanciou nemožnosti vylúčenia súdneho prieskumu v nosných sférach verejnej správy dopadajúcich na subjektívne práva. Navyše aj judikatúra Ústavného súdu SR sa vyvíja v prospech ochrany základných práv a slobôd subjektov práva, a to aj v takých oblastiach verejnej správy, v ktorých by sa to v minulosti dalo považovať za neštandardné, napr. aj vo veciach daňových⁹.

Ak prejdeme od ústavodarnej k zákonodarnej fáze zriadenia najvyššieho správneho súdu, podstatnou sa javí byť najmä právna úprava kasačného konania. Z rozhodovacej praxe Krajského súdu v Košiciach v jeho správnom kolégiu za obdobie po nadobudnutí účinnosti Správneho súdneho poriadku teda od 1. 7. 2016 je zrejmé, že žalobcovia v rôznych typoch konaní v správnom súdnictve, predovšetkým však v konaní podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku o všeobecnej správnej žalobe, prístupujú takmer vždy k iniciovaniu kasačného konania, obsahovo vnímajúc daný procesnoprávny postup ako keby konanie odvolacie podľa predchádzajúcej právnej úpravy obsiahnutej v 5. časti Občianskeho súdneho poriadku. Častokrát je aj v kasačnom konaní namietaný nedôsledne zistený skutkový stav veci pred orgánmi verejnej správy a z toho vyplývajúca nesprávnosť právnych záverov krajského súdu. Pritom kasačné dôvody obsiahnuté v ustanoveniach § 440 ods. 1 písm. a) až j) Správneho súdneho poriadku sú k dôvodom kasačnej sťažnosti žalobcami priradované akosi umelo, bez obsahového súzvuku s textom kasačnej sťažnosti. Ide predovšetkým o dôvody kasačnej sťažnosti uvedené v ustanoveniach § 440 ods. 1 písm. g) a h) Správneho súdneho poriadku vytýkajúce krajskému súdu, že v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci alebo sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

Tomuto procesnému prístupu účastníkov konania zodpovedá aj obrovské množstvo nerozhodnutých vecí v Správnom kolégiu Najvyššieho súdu SR v konaniach o kasačných sťažnostiach.

Nie je to však ani zďaleka iba problém správneho súdnictva na Slovensku, pretože aj v agende Najvyššieho správneho súdu ČR za obdobie rokov 2003-2020 pri neustále stúpajúcom nápade počtu vecí sa daný problém dostal do takmer neriešiteľnej podoby.

V aktuálnom článku pod názvom „Karel Šimka: Rozšíření principu nepřijatelosti není revolucí, ale evolucí“ z 5. 2. 2020 sudca Najvyššieho správneho súdu ČR JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M. naznačuje procesnoprávnu nevyhnutnosť riešenia kasačných konaní novou právnou úpravou prípustnosti kasačnej sťažnosti pred najvyšším

správnym súdom. Ide o posúdenie právnych možností odmietnutia kasačnej sťažnosti pre jej neprijateľnosť.¹⁰

Zhrnúc uvedené poznatky v SR a ČR možno formulovať požiadavku na zákonodarný proces, aby v rámci procesnoprávnej úpravy kasačného konania pred najvyšším správny súdom bol nastolený taký procesnoprávny stav, ktorý by umožnil právnú selekciu podaných kasačných sťažností na tie, ktoré spĺňajú právne požiadavky pre meritórne vybavenie a tie, u ktorých zákonodarcu predpokladá jasne vymedzenými kritériami právnou povinnosť ich odmietnutia.

Akoby istým právnym „manuálom“ pre stanovenie procesných podmienok prijatia kasačných sťažností najvyšším správny súdom môžu byť nasledovné pohľady smerujúce k tomu, čo má vykonať posledná inštancia správneho súdnictva ako svoje nosné úlohy v kasačnom konaní:

- V prvom rade precedenčne rozhodovať, teda vyslovovať zásadné názory k doposiaľ nedoriešeným otázkam.
 - Dbať, aby judikatúra všetkých krajských súdov bola podobná, a aby sa nevytvárali vzájomne odlišné „krajské práva“.
 - Naprávať také pochybenia v individuálnych kauzách, ktoré by mali zásadný dopad na právne postavenie jednotlivca či správneho orgánu, skrátka napraviť nie bezvýznamné individuálne chyby krajských súdov.
- Ako ďalej uvádza sudca Karel Šimka: „**Není však třeba, abychom byli běžnou odvolávkou, která musí řešit vše. Je mnoho případů, a postupem času čím dál více, které nejsou precedenční a kde krajský soud zjevně odvedl svou práci dobře. Musíme proto najít vhodný mix precedenčního rozhodování a poskytování individuální spravedlnosti.**“¹¹

Podstatnou sa javí byť najmä právna úprava kasačného konania.

B) Disciplinárny pilier

Aj keby najvyšší správny súd nedostal do svojej kompetencie okrem doterajšej súdnej agendy Správneho kolégia Najvyššieho súdu SR navyše nič iné iba disciplinárne súdnictvo, aj tak by to malo vážne pozitívne dopady na stav v justícii, na prokuratúre a v ďalších významných právnických povolaniach. Princíp generálnej prevencie badateľný v kvalitných disciplinárnych rozhodnutiach majúcich trestnoprávnu povahu a postupné vytváranie prehľadnej judikatúry k etickým otázkam správania sa sudcov, prokurátorov, advokátov, notárov a exekútorov pri výkone ich povolania, a tiež rýchlosť konania a rozhodovania správneho súdu v takýchto veciach, to sú kľúčové hodnoty, o ktoré nesporne ide aj výkonnej moci.

Podľa navrhovaného nového znenia čl. 142 ods. 2 písm. c) Ústavy SR „Najvyšší správny súd rozhoduje aj o disciplinárnej zodpovednosti sudcov, prokurátorov a ak tak ustanoví zákon aj iných osôb.“ Ústavodarcu tak dáva prioritu pozíciám sudcu a prokurátora, u ktorých skúmanie disciplinárnej zodpovednosti považuje aj za veľmi dôležitú agendu najvyššieho správneho súdu v snahe o obnovu „dôvery v právny štát a spravodlivosť, ako spustenie procesu očisty justície.“¹¹

9 Nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 290/2015zo 7. októbra 2015 - tzv. kauza biele kone

10 Advokátní deník 5. 2. 2020, Česká republika

11 Důvodová správa k návrhu ústavného zákona, A. Všeobecná část, str. 5

V súlade s obsahovým zámerom tohto môjho článku zvyrazňujúceho potrebu ústavných garancií právomoci najvyššieho správneho súdu je predovšetkým ďalšie konštatovanie v osobitnej časti správy, podľa ktorého „Pre odstránenie akýchkoľvek možných budúcich pochybností o tom, či v prípade sudcov postačuje, alebo nepostačuje zákonné ukotvenie disciplinárneho súdu sa navrhuje priamo v texte ústavy založiť disciplinárnu pôsobnosť najvyššieho správneho súdu voči sudcom. Súčasne a z rovnakých dôvodov sa navrhuje takto upraviť aj disciplinárnu právomoc najvyššieho správneho súdu voči prokurátorom, a to vrátane generálneho prokurátora. Na zákon sa ponecháva vykonávanie disciplinárnej právomoci aj v prípade iných osôb (napríklad notárov, exekútorov, advokátov a pod.).“¹²

V našom justičnom prostredí som zachytil aj kritické postoje k tejto vládou preferovanej agende najvyššieho správneho súdu. Je z nich cítiť náznaky akýchsi obáv z možnosti masovejších aktivít v podávaní disciplinárnych žalôb, ktorým by vraj mohol byť najvyšší správny súd naklonený vyhovujúc tak požiadavkám rezortu spravodlivosti. K tomuto sa žiadajú uviesť dve zásadné konštatovania:

- 1) Majú sudcovia a prokurátori právo považovať za neadekvátne predstavy vlády smerujúce k vytvoreniu efektívneho procesného modelu posudzovania rôznorodých disciplinárnych previnení v justícii? Podľa mňa nie, a to najmä vzhľadom na ťažké podozrenia valiace sa v posledných mesiacoch na sudcov a prokurátorov, ale aj vo všeobecnosti – stále musí existovať účinný procesný spôsob v týchto veciach, vzbudzujúci dôveru verejnosti vo fungovanie štátu.
- 2) Najvyšší správny súd nemá byť v disciplinárnych veciach žiadnym „likvidačným“ súdom. Práve naopak, vlastnou judikatúrou má garantovať existenciu ustálených pravidiel – právnych a morálnych kritérií posudzovania personálnej akceptovateľnosti sudcov, prokurátorov a prípadne ďalších právnických profesií. Jeho rozhodnutia majú jasne pôsobiť aj preventívne do budúcnosti v už preskúmaných skutkových a právnych otázkach. Absolútna nestrannosť a nezávislosť aj v disciplinárnych veciach je daná práve ústavnoprávnou ochranou tak postavenia tohto súdu ako aj pred ním stojacieho sudcu, prokurátora. Môže ísť aj o sudcu najvyššieho správneho súdu. Problémom nemôže byť ani jednoinštančnosť konania v daných veciach s možnou následnou ústavnou kontrolou disciplinárneho rozhodnutia Ústavným súdom SR.

Podľa čl. 143 ods. 2 Ústavy SR „Podrobnejšiu úpravu sústavy súdov, ich pôsobnosť, organizáciu a konanie pred nimi ustanoví zákon.“

Očakáva sa s účinnosťou od 1. 7. 2021 prijatie zákona o konaní v disciplinárnych veciach sudcov, prokurátorov, prípadne ďalších právnických profesií, čím má byť zákonným spôsobom rozvinutý a na „drobné premenený“ zámer jasne zakotviť tento druh konania pred správnym súdom. Nesporne bude zákonodarca čerpať zo skúseností v slovenskom právnom prostredí v týchto veciach, ale aj napríklad z obsahu a záverov z aplikácie českého zákona č. 7/2002 sb. o Řízení ve věcech soudců, státních zástupců a soudních exe-

kutorů v znení neskorších predpisov, prípadne z iných európskych procesných úprav disciplinárneho súdnictva.

V čom teda spočíva zásadná zmena, ktorou sa má docieľiť úplne iný priebeh a obsah disciplinárnych konaní, ktoré boli doposiaľ v rukách disciplinárnych senátov Najvyššieho súdu SR? Ako bývalý člen disciplinárneho senátu môžem potvrdiť oprávnenosť záverov Súdnej rady SR a Ministerstva spravodlivosti SR o neefektívnom výkone disciplinárneho súdnictva v doterajšom procesnoprávnom usporiadaní. Častokrát budto prekážkami na strane disciplinárne stíhaných sudcov alebo na strane disciplinárneho senátu vznikali prieťahy neúmernej dĺžky potierajúce obsahový význam disciplinárneho súdnictva. Išlo napríklad aj o neúplnosť disciplinárnych senátov alebo dokonca o neochotu člena disciplinárneho senátu podieľať sa na rozhodnutí v konkrétnej veci po tom, keď mu uplynulo funkčné obdobie disciplinárneho sudcu, hoci podľa platného právneho stavu disciplinárny senát má rozhodnúť vo veci, ktorá mu bola pridelená v pôvodnom zložení. V množstve

disciplinárnych konaní tak nenastal účinok očakávaný legitímne spoločnosťou, ktorého obsahom je prijatie spravodlivého meritórneho rozhodnutia v každej disciplinárnej veci v zákonom predpokladanej primeranej lehote.

Ak sa disciplinárna vec ocitne na stole disciplinárneho senátu najvyššieho správneho súdu, ktorý bude danú právnu agendu prejednávať a rozhodovať o nej na základe ústavného zmocnenia a s jasne vymedzenými procesnými postupmi, ide o absolútne

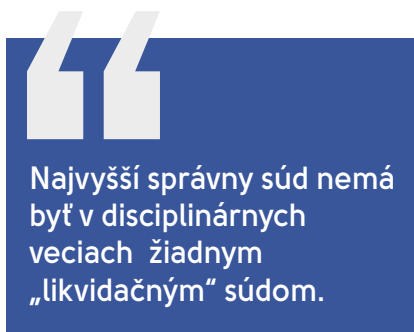
zásadný rozdiel oproti doterajšiemu stavu v týchto konaniach.

C) Volebný pilier

- a) Podľa čl. 129. ods. 2 Ústavy SR v platnom znení Ústavný súd SR rozhoduje o ústavnosti a zákonnosti
 - volieb prezidenta Slovenskej republiky,
 - volieb no Národnej rady Slovenskej republiky,
 - volieb do orgánov územnej samospráv,
 - volieb do Európskeho parlamentu.

Podrobnosti konania vo volebných veciach boli doposiaľ upravené v ustanoveniach § 59 až 63d zákona č. 38/1993 Zb. o Organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov a s účinnosťou od 1. 3. 2019 v desiatej hlave - § 156-§ 163 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z.

V súvislosti s pripravovanou novelou Ústavy SR č.460/19992 Zb. v znení neskorších predpisov a prijatím na ňu nadväzujúceho zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č.185/2002 Z.z. o Súdnej rade Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňujú niektoré zákony, ako aj ďalších zákonov nevyhnutne potrebných na obsahové sfunkčnenie ústavnoprávnej zmeny **treba zdôrazniť zásadný význam súdnej kontroly výsledkov a záverov volieb pre riadne fungovanie demokracie v štáte**. Preto možno konštatovať, že presun volebnej agendy pôvodne obsiahnutej v článku 129 ods. 2 Ústavy SR na najvyšší správny súd so súčasným umožnením následného preskúmania ústavnosti a zákonnosti volieb do Národnej rady SR



12 Dôvodová správa k návrhu ústavného zákona, B. Osobitná časť, str. 26, 27

a volieb prezidenta SR aj Ústavným súdom SR vytvára efektívnejší mechanizmus súdnej ochrany pri aplikácii volebného práva.

Je tomu tak najmä preto, že Ústavný súd SR má byť prioritne výkonom svojich právomocí obsahovo zameraný najmä na vlastné kompetencie vymedzené v čl.125 Ústavy SR (posudzovanie súladu právnych predpisov s Ústavou SR) a v čl. 127 Ústavy SR (rozhodovanie o sťažnostiach fyzických a právnických osôb namietajúcich porušenie svojich základných práv alebo slobôd...). Predovšetkým tou druhou z uvedených agend je Ústavný súd SR dlhodobo preťažený.

Z obsahu štatistických údajov o rozhodovacej činnosti ÚS SR vo veciach volebných sťažností podľa čl.129 ods.2 Ústavy SR za roky 1993-2019 pritom vyplýva vysoká zataženosť Ústavného súdu SR aj vo volebných veciach, najmä vo vzťahu k voľbám do orgánov územnej samosprávy.

Zavedenie nového článku 142 ods. 2 Ústavy SR presúvajúceho túto volebnú agendu „do rúk“ najvyššieho správneho súdu (popri rozhodovaní o rozpustení alebo pozastavení činnosti politickej strany alebo politického hnutia a disciplinárnej zodpovednosti sudcov, prokurátorov, prípadne ďalších právnických profesií) tak naozaj vytvára reálne predpoklady pre operatívnejšie zvládanie súdnej kontroly volieb. Bude tomu tak však iba za predpokladu, že personálne vybavenie a materiálne zabezpečenie najvyššieho správneho súdu bude počítat s náročnosťou volebnej agendy, a to tak odbornou, ale aj časovou. Prípadné vypäté situácie v spoločnosti, ktoré nemožno vylúčiť ako prirodzené reakcie na výsledky všetkých druhov volieb kontrolovaných následne súdnou mocou, je totiž nevyhnutné upokojiť včasným, presvedčivým a verejne odkomunikovaným rozhodnutím súdu. Najvyšší správny súd posúdi podľa nového článku 142 ods.2 Ústavy SR ústavnosť a zákonnosť volieb. Sekundárna kontrola jeho rozhodnutia týkajúceho sa volieb prezidenta a do Národnej rady SR Ústavným súdom SR¹³ tak má byť takým kvalifikovaným ústavnoprávnym zavŕšením a aktom kontroly zákonnosti a ústavnosti volieb, ktoré by v praxi mali byť využívané iba ojedinele.

V procese schvaľovania návrhu zmeny Ústavy SR v tejto časti by však zároveň malo byť predmetom podrobného zvažovania, či aj vo veciach volieb prezidenta SR a volieb do Národnej rady SR je vôbec potrebné ponechanie možnosti konania pred Ústavným súdom SR vo vzťahu k rozhodnutiam najvyššieho správneho súdu. V prospech takejto dvojinštancnej kontroly ústavnosti u týchto typov volieb vyznieva iba to, že ide o voľby, výsledky ktorých majú zásadný význam pre život celej krajiny a že podľa návrhu vykonávacieho zákona v jeho čl. XXVII v konaní o preskúmanie rozhodnutia vo volebných veciach¹⁴ Ústavný

súd SR rozhodne o návrhu na začatie konania podľa čl.129 ods. 2 ústavy do 30 dní od doručenia návrhu. Doba prípadnej spoločensko-politickej a právnej neistoty by tak nemala byť neúmerne dlhá.

b) Do volebných vecí, hoci iba v širšom slova zmysle, treba podľa mňa zaradiť aj rozhodovanie najvyššieho správneho súdu podľa novelizovaného čl. 142 ods. 2 písm. b) Ústavy SR o rozpustení alebo pozastavení činnosti politickej strany alebo politického hnutia. Kontrola ústavnosti a zákonnosti takéhoto rozhodnutia Ústavným súdom SR pritom bez obsahovej zmeny čl. 129 ods. 4 Ústavy SR garantuje možný opakovaný proces súdneho prieskumu pred ústavným súdom v tak zásadnej otázke dotýkajúcej sa potenciálne nielen dotknutej politickej strany alebo hnutia, ale aj veľkého množstva voličov.

Okamžitý spoločensko-politický a právny dopad rozhodnutí najvyššieho správneho súdu vo volebných veciach by v budúcnosti mal byť jedným z najbadateľnejších prejavov dôležitosti

súdnej kontroly moci. Výstižnou k volebnej agende je najmä nasledovná charakteristika prieniku justície do politického života spoločnosti z úst JUDr. Michala Mazanca, predsedu NSS ČR: „*Takých prípadov, kedy správny súd ovplyvní praktickú politiku, sú desiatky, postačí napr. uviesť už len volebné súdnictvo, kde takýto efekt nastáva priamo. Považujem za normálne, že sa sudca pohybuje na pomedzí práva, verejného záujmu či praktickej*

*politiky. Je to podstatný a neoddeliteľný znak správnej justície. Je to napokon jeden z dôvodov, prečo je správne súdnictvo pri nástupe totalitných či absolutistických režimov vždy „prvé na rane“.*¹⁵

IV. Záverom

Súčasťou preambuly Ústavy Slovenskej republiky je popri iných východiskových pilieroch jej právnej stavby aj zvýraznenie úsilia „o uplatňovanie demokratickej formy vlády, záruk slobodného života...“¹⁶ Pri úvahách o možnej novelizácii Ústavy SR z roku 1992 v tomto dôležitom období by nám mal preto byť na pamäti aj výrok prvého československého prezidenta T.G. Masaryka, podľa ktorého „štáty sa udržujú tými ideálmi, z ktorých sa zrodili.“¹⁷

Prajme si, aby aj správne súdnictvo u nás bolo prirodzenou stabilnou súčasťou demokratického usporiadania kontroly štátnej moci v podobe, ktorá posilní aj dôveru ľudí v justíciu. Vzhľadom na pozitívne ústavnoprávne vymedzenie pôsobnosti najvyššieho správneho súdu možno konštatovať, že vôľou ústavodarcu má vzniknúť podľa návrhu ústavného zákona v oblasti justície súd so silným ústavnoprávnym ukotvením. ■

Zverejňovaná judikatúra veľkého senátu najvyššieho správneho súdu aj v tak dôležitej agende ako sú dane bude mať výraznejší punc vážnosti a zásadným spôsobom sa môže pričiniť o zjednocovanie rozhodovacej praxe daňových úradov a Finančného riaditeľstva SR. Ide v prvom rade o tak potrebnú predvídateľnosť práva aj v tejto sfére verejnej správy.

13 čl. 129 ods. 2 návrhu ústavného zákona

14 § 156-§ 163 navrhovaného nového znenia zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z.

15 Česká justice, 13. 4. 2019, Michal Mazanec: Dobrý soudce nevstupuje do prostoru vyhrazeného správě

16 Preambula Ústavy Slovenskej republiky č.460/1992 Zb.

17 Výrok z abdikáčného prehlásenia prezidenta ČSR T.G.Masaryka na zámku v Českých Lánoch 14. 12. 1935

Zneužitie práva

V prípade, že hlavným účelom prepravy oceľových zvitkov z prevádzky na území SR (pôvodne dovezených z Ukrajiny) do Maďarska a ich okamžitej spätnej prepravy bez vyloženia tovaru v Maďarsku do tej istej prevádzky na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 (dovoz tovaru s oslobodením od DPH), za účelom čoho bol maďarský odberateľ umelo vsunutým medzičlánkom, ide o zneužitie práva v zmysle rozsudku C – 266/02 Halifax.

Zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu (kedy nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti), zatiaľ čo pri zneužití práva dochádza k uskutočneniu zdaniteľných plnení, pri daňovom podvode nedochádza k ich reálnemu uskutočneniu na všetkých stupňoch dodávateľsko – odberateľského reťazca (najčastejšie vo vzťahu subdodávateľ – dodávateľ).



Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. Zn. 3 Sžfk/9/2019 z 10. 12. 2019



§ 3 ods. 6, veta druhá zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku, rozsudok Súdneho dvora EÚ C – 255/02 Halifax, § 43 ods. 1, § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382268/2017 zo dňa 02. 03. 2017, ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 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 Košice číslo 104167148/2016 zo dňa 24. 10. 2016, ktorým správca dane podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 101 090,97€ na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012, nepriznal nadmerný odpočet 13 818,57€ a vyrubil daň 87 272,40€ žalobcovi ako daňovému subjektu.
2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo, že daňový subjekt v zdaňovacom období máj 2012 porušil ustanovenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov („zákon o DPH“), keď neoprávnene oslobodil od dane dodanie tovaru maďarskej odberateľskej spoločnosti DIGÉP Hungary Diósgyőri Gépgyár Ipari, Szállítási, Kereskedelmi és Szolgáltatós Koriátolt Felelősségű Társaság, Kerpely Antal ut. 35, Miskolc, IČ DPH: HU11387932 (ďalej len „maďarský odberateľ“, „DIGÉP Hungary Kft.“) deklarovane 53 vystavenými faktúrami, predmet: ploché valcované výrobky vo zvitkoch, dátumy dodania: od 03. 05. 2012 do 18. 05. 2012, v celkovej sume 592 265,52 eura. Správca dane zistil, že daňový subjekt INVITA, s.r.o., ktorý deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu a následne vykazoval nadobudnutie toho istého tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, nesplnil podmienku oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. K oslobodeniu dodávky tovaru od dane v rámci Európskej únie dôjde vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie štátu odoslania. V priebehu dokazovania vyšlo najavo, že tovar, ktorého dodanie do iného členského štátu daňový subjekt INVITA, s.r.o. deklaroval, nebol v tomto členskom štáte vyložený, ale bol tým istým prepravcom a dopravným prostriedkom bez jeho vyloženia, prepravený späť do tuzemska. Tento tovar teda v podstate neopustil členský štát odoslania, keďže nebol z dopravných prostriedkov vyložený v inom členskom štáte a v rámci jedného pohybu tovaru bol tento späť prepravený do tuzemska - daňovému subjektu INVITA, s.r.o. už ako nadobúdateľovi tovaru od spoločností Miskolc Steel Mills a DIGÉP Hungary Kft. Motorové vozidlá uskutočňujúce prepravu sa v mieste vykládky iba otočili (aj keď dovezenie tovaru do miesta vykládky správca dane taktiež spochybnil) a bez vyloženia tovaru sa vrátili späť na územie SR. Preprava dotknutého tovaru neskončila v inom členskom štáte, ale začala a skončila na území SR, teda členským štátom konečnej spotreby, ako aj miestom dodania bola Slovenská republika.
3. Krajský súd z obsahu spisu zistil, že žalobca podal daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet DPH v sume 13.818,53 eur a v riadku 16 vykázal dovoz tovaru oslobodený od dane z DPH v zmysle § 48 ods. 3 zákona o DPH. Na žiadosť žalovaného, oddelenia boja proti podvodom, príslušný správca

dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie apríl - júl 2012. Na správu daní je vecne príslušný daňový úrad, ak osobitné predpisy neustanovujú inak. Predmetom DPH sú dodanie tovaru, dodanie služby, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a dovoz tovaru z územia tretích štátov. Colný úrad by bol výlučne príslušný iba v prípade dovozu tovaru na územie Slovenskej republiky. Krajský súd považoval za správny právny názor žalovaného, že dovoz tovaru z tretieho štátu a jeho následný predaj nie je možné považovať za jedno plnenie, keďže pri týchto obchodných transakciách postavenie žalobcu nie je rovnaké. Pri dovoze tovaru z tretieho štátu bol žalobca v postavení odberateľa a pri intrakomunitárnom dodaní do štátu Európskej únie bol žalobca dodávateľom. Aj podľa názoru krajského súdu ide o dva rozdielne druhy zdaniateľných obchodov, pričom na preverenie reálnosti obchodov žalobcu s jeho odberateľom v Maďarsku bol vecne príslušný daňový úrad.

4. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd prijal v zhode so žalovaným nesprávny záver, dovoz tovaru z tretieho štátu a jeho následný predaj nie je možné považovať za jedno plnenie, keďže pri týchto obchodných transakciách postavenie žalobcu nie je rovnaké. Pri dovoze tovaru z tretieho štátu bol žalobca v postavení odberateľa a pri intrakomunitárnom dodaní do štátu Európskej únie bol žalobca dodávateľom. V tejto situácii sa prejavila nesprávnosť záverov týkajúcich sa dvoch rozdielných zdaniateľných plnení (1) dovozu a (2) intrakomunitárneho dodania a vecná príslušnosť na rozhodovanie colného úradu vo veci dovozu a daňového úradu vo veci intrakomunitárneho dodania. Ak by v danej veci rozhodoval colný úrad, tak by v prípade intrakomunitárneho (ne)dodania automaticky zahŕňal do základu pre výpočet DPH aj clo. Keďže tak rozhodoval daňový úrad, do základu DPH nepojal clo, pričom túto skutočnosť žalovaný nijako neodôvodnil a neodôvodnil to ani správny súd aj napriek tomu, že clo do základu DPH nepochybne patrí.
5. Rozhodovať o tom, či boli/ neboli splnené podmienky intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu patrí výlučne colným úradom. V danej veci bolo vydané rozhodnutie v colnom konaní, ktorým bol prepustený tovar do voľný obeh s oslobodením od DPH. Daňový úrad nemá kompetenciu meniť právoplatné rozhodnutie colného úradu vo veci oslobodenia od DPH, pretože v danej veci už bolo právoplatne rozhodnuté a rozhodovať dva krát v tej istej veci nemožno práve pre prekážku rei iudicatae. Z hľadiska vecného pri existencii rozhodnutia colného úradu, ktorým oslobodil tovar od DPH z titulu jeho dodania do členského štátu je namieste zo strany žalovaného rešpektovať právoplatné rozhodnutie úradu s tým, že je možné aplikovať ust. § 11, 17 a 20 a vec posúdiť ako nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Namietal, že celá vec bola nesprávne právne posúdená.

Na vyrubenie rozdielu dane z titulu intrakomunitárneho (ne) dodania tovaru z dôvodov uvedených vyššie nebol vecne príslušný daňový úrad, ale jednoznačne vecne príslušným bol Colný úrad Košice. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

6. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 11. 01. 2019 navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že v roku 2012 zástupca spoločnosti DIGÉP Hungary Kft navštívil závod spoločnosti INVITA, s.r.o. v Košiciach, kde zistil, že spoločnosť INVITA má veľké množstvo zvyšných zásob a spoločnosť DIGÉP Hungary Kft. by ich mohla odkúpiť a potom by boli späť vykúpené spoločnosťou INVITA, s.r.o., s maržou 1 USD za tonu. Maďarský odberateľ s obchodnou transakciou súhlasil s výhradou, aby bol tovar reálne dodaný do miesta podnikania spoločnosti, kúpený tovar bol prepravený späť z Maďarska **bez vykládky, rovnakým motorovým vozidlom. Maďarský odberateľ dostal maržu transakcia bola ukončená ako jednoduchá a promptná. Aj z tohto vyjadrenia odberateľskej spoločnosti je zrejmé, že spoločnosť DIGÉP Hungary Kft. bola v obchodnom vzťahu so sťažovateľom, pričom bolo vopred dohodnuté, že tento tovar odkúpi sťažovateľ INVITA, s.r.o. ihneď naspäť. Tovar - oceľové zvitky, ktorého dodanie do Maďarska v zdaňovacom období máj 2012 sťažovateľ deklaroval vystavenými faktúrami, dodacími listami a CMR dokladmi spätne odkúpil od maďarskej spoločnosti DIGÉP Hungary, Kft. Maďarská spoločnosť ešte v deň deklarovaného nadobudnutia tovaru vystavila faktúru, ktorou deklarovala dodanie toho istého tovaru sťažovateľovi - v rovnakom množstve, bez akéhokoľvek zhodnotenia. Prepravu tohto tovaru z Maďarska sťažovateľovi na adresu jeho sídla - Jazerná 3 v Košiciach mal podľa predložených CMR dokladov vykonať ten istý prepravca (spoločnosť SP-TRANS s.r.o.) tými istými vozidlami, akými bola vykonaná preprava tovaru do Maďarska.**
7. Správca dane po vykonaní rozsiahleho dokazovania dospel k záveru, že daňový subjekt v zdaňovacom období máj 2012 nespĺnil podmienky oslobodenia dodania tovaru od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže bolo zistené, že tovar predaný spoločnosti DIGÉP Hungary Kft. bol ihneď spätne odkúpený a bez vyloženia v inom členskom štáte (Maďarsku) bol rovnakými vozidlami dopravený späť na územie SR sťažovateľovi, kde bol v jeho priestoroch na Jazernej 3 v Košiciach vyložený. Správca dane konštatoval, že deklarovaný obchod bol účelový, z dôvodu preukázania splnenia podmienok Colnému úradu Košice pre prepustenie tovaru do režimu voľný obeh s oslobodením od dane pridanej hodnoty (režim 42:00), miestom zdaniateľného plnenia a skutočnej spotreby je územie SR, preto mal žalobca toto dodanie zdaňovať v tuzemsku 20% sadzbou DPH. Žalovaný navrhoval, aby Najvyšší súd SR kasačnú

sťažnosť podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zn. 6S/41/2017 zo dňa 11. 10. 2018 zamietol ako nedôvodnú.

8. 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 prejednal 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 www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

9. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že podstatu daňovej transakcie vysvetlil splnomocnený zástupca daňového subjektu INVITA, s.r.o. JUDr. Adrián Holománi na ústnom pojednávaní vo svojej výpovedi do zápisnice pred Daňovým úradom Košice č. 9801401/5/3827101/2014/Stlv zo dňa 12. 08. 2014, kde odpovedal na otázku pracovníkov správcu dane pod bodom 8 (časť A, príloha 15 predloženého administratívneho spisu).

10. „Spoločnosť INVITA, s.r.o., predávala v kontrolovanom zdaňovacom období tovar, zvitky, spoločnostiam Miskolc Steel Mills, Kft., Kerpely Antal ut. 35, 3533 a Digép Hungary Diósgyori Gépgyár Ipar, Kerpely Antal ut. 35, 3533 Miskolc. Z akého dôvodu spoločnosť INVITA, s.r.o., nakúpila a zároveň predala oceľové zvitky do rovnakých spoločností?

Vyjadrenie daňového subjektu:

Išlo o režim 4200, ktorý umožňuje doviesť tovar z tretích krajín na územie Slovenska, oslobodením od DPH, za podmienky, že bude dodaný do iného členského štátu. Pri prepustení do režimu voľný obeh s oslobodením od DPH, nám Colný úrad Košice, uložil povinnosť, predložiť v lehote 30 dní prepravné doklady, ktoré potvrdzovali, že tovar bol dodaný do členského štátu EÚ, túto povinnosť sme si za každým splnili. Následne

sme takto dodaný tovar dodaný do členského štátu EU odkúpili, za účelom jeho ďalšieho spracovania a predaja“.

“
Hlavným účelom vývozu oceľových zvitkov do Maďarska a ich následného okamžitého spätného dovozu na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 pre tovar z Ukrajiny. Tejto daňovej transakcii absentuje hospodársky dôvod.

11. Z uvedeného je zrejmé, že hlavným účelom vývozu oceľových zvitkov do Maďarska a ich následného okamžitého spätného dovozu na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH) pre tovar z Ukrajiny. Tejto daňovej transakcii absentuje hospodársky dôvod (angl. commercial reason.). Získanie daňovej výhody v podobe oslobodenia od DPH pri dovoze z Ukrajiny je výsledkom umelo vytvoreného vývozu a spätného dovozu do Maďarska (i keď reálne uskutočneného). Umelosť transakcie vyplýva zo skutočností, zistených správcou dane a opísaných v závere protokolu z daňovej kontroly č. 21152947/2015 zo dňa 03. 11. 2015 nasledovne: „Podľa výpisu z elektronického mýtného systému, motorové vozidlá, ktoré mali prepravovať tovar kontrolovaného daňového subjektu INVITA, s.r.o., pre jeho odberateľov mali uskutočniť tieto prepravy v časových intervaloch, ktoré nezodpovedali ani približným časovým intervalom obojsmernej cesty z miesta vykládky na Jazernej 3, Košice do miesta vykládky či už v Miškolci alebo v Encsi, nepočítajúc prípadný čas vyloženia tovaru odberateľom. Podľa výpisu z Elektronického mýtného systému dokonca motorové vozidlá v deň deklarovaný na CMR dokladoch ako prílohách k faktúram, neprešli Slovensko - maďarskú hranicu. Tovar teda nemohol vo väčšine uskutočnených dodaní do Maďarskej republiky, odberateľom daňového subjektu INVITA, s.r.o., reálne prísť do miesta deklarovaného ako miesto vykládky na CMR a byť tam vyložený a tým pádom nemohlo dôjsť k možnosti nadobudateľa tovaru, nakladať s týmto tovarom a tým pádom k nemu ani nezískal vlastnicke právo“.

12. Kasačný súd sa nestotožnil so správcou dane, že v danom prípade nedošlo k nadobudnutiu tovaru – oceľových zvitkov maďarským odberateľom, „DIGÉP Hungary Kft.“ v Maďarsku z dôvodu, že kamióny s tovarom neboli vyložené a tovar bol ihneď späť prepravený na územie SR. V danom prípade nedošlo k fyzickému prevzatíu tovaru (vykládke) avšak i z vyjadrenia sťažovateľa ku kasačnej sťažnosti bod 7 vyplýva, že išlo o vôľové odovzdanie tovaru na území Maďarskej republiky s tým, že tovar sa ihneď späť vyvezie. V danom prípade však absentuje pridaná hodnota vykonaná maďarským odberateľom. Týmto spôsobom sa maďarský odberateľ stal umelo vsunutým medzičlánkom, ktorý síce reálne existoval, ale jeho hlavným účelom bolo získanie colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH) pre sťažovateľa pri dovoze tovaru z Ukrajiny, ktorý by bez tejto následnej transakcie pre tovar dovezený z Ukrajiny nezískal. Rovnako sa nestotožnil so záverom správcu dane, keď vyhodnotil, že tovar neopustil územie SR. Z obsahu spisu vyplýva, že preprava tovaru bola reálne uskutočnená.

13. Podľa § 3 ods. 6 druhá veta zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok v znení zákona č. 435/2013 Z. z. v znení účinnom

v čase vykonania daňovej kontroly 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.

14. Kasačný súd dospel k záveru, že v danom prípade je formálne existujúca daňová transakcia v rozpore s ust. § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C-255/02 Halifax.

15. Podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-255/02 zo dňa 21. 02. 2006 Halifax

a. Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

b. Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

c. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia,

ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.

16. Kasačný súd konštatuje, že Súdny dvor EU v rozsudku C-255/02 Halifax vyslovil záver, že hospodárska činnosť v zmysle šiestej smernice má objektívny charakter bez ohľadu na existenciu podnikateľského účelu. Tým sa stotožnil so stanoviskom spoločnosti Halifax (bod 45) aj so stanoviskom Európskej komisie (bod 47), že podnikateľský účel nie je pojmovým znakom hospodárskej činnosti ako takej podľa šiestej smernice. Absencia podnikateľského (hospodárskeho) dôvodu na strane daňového subjektu však vedie k záveru o zneužití práva, ak hlavným cieľom predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

17. Kasačný súd na základe uvedeného zovšeobecňuje, že ak hlavným účelom vývozu ocelových zvitkov z prevádzky na území SR (pôvodne dovezených z Ukrajiny) do Maďarska a ich okamžitého spätného dovozu bez vyloženia tovaru do tej istej prevádzky na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH), ide o zneužitie práva v zmysle rozsudku C-266/02 Halifax. Zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu, kde nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

18. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0. ■



Formálne existujúca daňová transakcia je v rozpore s ust. § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C-255/02 Halifax.



POZNÁMKA. Kasačný súd sa stotožnil s právnym záverom správcu dane, že daňový subjekt v zdaňovacom období máj 2012 nesplnil podmienky oslobodenia dodania tovaru od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže bolo zistené, že tovar predaný spoločnosti DIGÉP Hungary

Kft. bol ihneď späť odkúpený a bez vyloženia v inom členskom štáte (Maďarsku) bol rovnakými vozidlami dopravený späť na územie SR sťažovateľovi, kde bol v jeho priestoroch na Jazernej 3 v Košiciach vyložený. Správca dane konštatoval, že deklarovaný obchod bol účelový, z dôvodu preukázania splnenia podmienok

Colnému úradu Košice pre prepustenie tovaru do režimu voľný obeh s oslobodením od dane pridanej hodnoty (režim 42:00), miestom zdaniteľného plnenia a skutočnej spotreby je územie SR, preto mal žalobca toto dodanie zdaní v tuzemsku 20% sadzbu DPH.

JUDr. Petra Pribelská, PhD.

Z činnosti metodicko- -legislatívnych komisií SKDP

Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

Májové a júnové zasadnutia metodicko-legislatívnych komisií SKDP sa uskutočnili v „online“ režime.

MLK pre DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Diskusie v rámci komisie sa týkali najmä **pandemických opatrení v oblasti DPH**. Komisia adresovala Finančnej správe SR podnety z praxe najmä k otázkam **odôvodnenia žiadostí o odpustenie zmeškanej lehoty na zaplatenie DPH a fikcie pri doručení poštovej zásielky**. Diskutovali sa niektoré **nejasnosti reťazových transakcií**. Ministerstvu financií SR bol prezentovaný názor a príklady z praxe k judikátu Súdneho dvora EÚ C-401/18 Herst s.r.o. k téme prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka počas prepravy ako **okolnosti na určenie pohyblivej dodávky**. Komisia sa vyjadrovala k zverejnenému vládnemu návrhu novely zákona o DPH, ku ktorému v rámci medzirezortného pripomienkového konania uplatnila niekoľko zásadných a legislatívno-tech-

nických pripomienok a návrhov na rozšírenie okruhu pohľadávok, pri ktorých by si platitelia dane mohli opraviť daňový základ, na zosúladenie posudzovania **nevymožiteľných pohľadávok** so zákonom o dani z príjmov, na skrátenie lehoty pre účely posúdenia nevymožiteľnosti pohľadávok, na predĺženie lehoty, v rámci ktorej by si platiteľ dane uplatnil právo na opravu daňového základu a ďalšie. Návrhy na samozdanenie pri dovoze tovaru z tretích štátov, na zrušenie povinnosti vrátenia odpočítanej dane pri krádeži tovaru a niekoľko ďalších návrhov neboli akceptované. Dňa 21. júla 2020 sa zástupcovia komisie zúčastnili na rozporovom konaní na Ministerstve financií SR.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK pre DAŇ Z PRÍJMOV PO

Činnosť komisie sa rovnako zamerala najmä na nové situácie, ktoré priniesla pandémia. Nejasné boli najmä dve oblasti, ktoré zmenil zákon č. 67/2020 Z. z. o mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nakažlivej ľudskej choroby COVID-19 a to **uplatňovanie daňových strát a platenie preddavkov** na daň z príjmov právnických osôb. Členovia komisie v tejto súvislosti pripravovali návrhy a riešenie problémov, ktoré spôsoboval výklad tohto zákona a s ním súvisiace metodické pokyny, usmernenia a informácie, ktoré sa v rýchlom časovom slede často menili. Komisia diskutovala taktiež **o daňovej uznateľnosti výdavkov vyvolaných pandémiou koronavírusu**. Ďalšou diskutovanou oblasťou boli **štátne príspevky na udržanie pracovných miest** v súvislosti

s COVID-19. V rámci medzirezortného pripomienkového konania komisia predložila pripomienky k návrhu novely zákona o dani z príjmov. Členovia komisie sa aktívne zapojili do iniciatívy Daňový manifest 2020.

Daňový manifest 2020 je súbor odporúčaní vypracovaný niektorými zamestnávateľskými združeniami, obchodnými komorami a profesijnými asociáciami, na ktorom sa podieľala aj Slovenská komora daňových poradcov. Navrhované opatrenia predstavujú čiastkové pro-reformné riešenia, ktoré nenahradzujú komplexnú daňovú reformu, môžu však priniesť výrazné a rýchle zlepšenie kvality slovenského podnikateľského prostredia z pohľadu daní.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK pre DAŇ Z PRÍJMOV FO

Komisia sa na posledných zasadnutiach venovala najmä témam, ktoré priniesla mimoriadna situácia súvisiaca so šírením nebezpečnej nakažlivej ľudskej choroby COVID-19. Podnety z praxe o ktorých sa diskutovalo sa týkali najmä **daňovej uznateľnosti výdavkov na nákup ochranných pomôcok** ako sú rúška, ochranné rukavice, dezinfekcie a pod., **testova-**

nie zamestnancov na COVID-19 a o tom, či sa dá v súvislosti s testovaním hovoriť aj o nepeňažných príjmoch zamestnancov. Mimoriadna situácia priniesla aj ďalšiu praktickú otázku vhodnú na prediskutovanie - **cezhraničný home-office** zamestnancov a to najmä v súvislosti s nedávno prijatou legislatívou v Rakúsku.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

MLK pre SPRÁVU DANÍ

Komisia smerovala svoju činnosť najmä príprave pripomienok **ku pandemickým opatreniam v oblasti správy daní**, ktoré boli prezentované Ministerstvu financií SR. V rámci medzirezortného pripomienkového konania k návrhu nového zákona **o výkone rozhodnutia o zaistení majetku** a správe zaisteného majetku komisia predložila návrhy na legislatívnu úpravu Trestného zákona týkajúcu sa **inštitútu účinnej ľútosti** pri trestnom čine skrátenia dane a poistného. Pracovné stretnutie k tomuto návrhu sa uskutočnilo 29. júla 2020 na Ministerstve spravodlivosti SR. Komisia vzniesla podnet v rámci pripomienkovania Predbežnej informácie zverejnenej Ministerstvom financií SR k pripravovanému návrhu novely zákona **o finanč-**

nej správe a predložila návrhy na legislatívnu úpravu aj v rámci medzirezortného pripomienkovania k pripravovanému návrhu novely zákona **o správe daní**. Dňa 14. júla 2020 zástupcovia komisie tieto návrhy konzultovali na pracovnom stretnutí so zástupcami Ministerstva financií SR. Komisia podporila návrh Ministerstva financií SR týkajúci sa **odkladu lehôt o 6 mesiacov na podávanie a výmenu informácií** v oblasti daní podľa smernice o administratívnej spolupráci v dôsledku pandémie v rámci medzirezortného pripomienkovania návrhu riadneho predbežného stanoviska k návrhu Smernice Rady, ktorou sa mení Smernica 2011/16/EÚ.

Vedúci: JUDr. Juraj Vališ

MLK pre ÚČTOVNÍCTVO

Komisia na posledných zasadnutiach diskutovala Opatrenia MF SR v súvislosti s **COVID-19** v oblasti účtovníctva. Dlhšie diskutovanou témou tejto komisie je podnet z praxe týkajúci

sa **vedenia účtovníctva v situácií pokračovania v živnosti po smrti daňovníka** do dedičského konania.

Vedúci: Mag. Bratnislav Kováč



Výborný projekt je ten bulletin.

M. K., vysokoškolský pedagóg



Vyzerá to veľmi dobre. Verím, že časopis si nájde svoj okruh pravidelných čitateľov a bude reprezentovať kompetentnosť členov SKDP v odbornej verejnosti.

D. D, Auditor and Tax adviser



Super. Je to profesionálne spracované. Gratulujem všetkým, ktorí sa na Bulletine podieľali k vydarenému projektu.

B. K., daňová poradkyňa



Gratulujem všetkým, ktorí majú svoj podiel na Bulletine. Obrovský kus práce, ktorý je za tým, je viditeľný. Je to veľmi profesionálne, prínosné a príjemné čítanie. Držím palce a prajem veľa síl, energie a námetov do všetkých ďalších vydání. Verím, že nastavené ambície budú viac než naplnené a tento časopis si nájde svoje miesto nielen v radoch daňových poradcov.

M. J., daňová poradkyňa



Super práca. Nie len že to vyzerá dobre, je to dobré. Dobré sa to číta. Autori odvedli dobrú prácu.

M. S, audítor, daňový poradca



Povedali o bulletine SKDP



Dostal sa ku mne nový bulletin SKDP. Som nadšená. Fantastická myšlienka, výborné pilotné číslo. Proste super! :-)

M. B., daňový poradca



Dobrý deň prajem, veľmi pekne ďakujem za zaslanie bulletinu SKDP, výborné témy...

M. D. Finančné riaditeľstvo SR



Chcem len pochváliť ten bulletin a jeho obsah. Ja síce nie som členom SKDP, ale naozaj kvitujem. Plus ten Váš príspevok k ZDP bol veľmi trefný.

P. V., advokát

DAŇOVÝ MANIFEST 2020

DAŇOVÝ MANIFEST 2020 podporilo 15 organizácií a združení – vrátane SKDP. Pre odbornú verejnosť, ale najmä zákonodarcov, prináša návrhy v piatich hlavných oblastiach, ktoré predstavujú čiastkové pro-reformné riešenia. Nenahradzujú komplexnú reformu slovenského daňového systému, môžu však priniesť **výrazné a rýchle zlepšenie kvality slovenského podnikateľského prostredia z pohľadu daní**:

1. Radikálna daňová podpora inovácií a investícií

Superodpočet: Rozšírenie možnosti super odpočtu nákladov na výskum a vývoj na (externé) služby, pokiaľ sú preukázateľne vynaložené na výskum a vývoj.

Patent Box: Rozšírenie patent box oslobodenia výnosov aj na právne vzťahy typu in-app purchases a Softvér as a Service.

Superodpisy: Podpora všetkých investícií vedúcich k zvyšovaniu produktivity práce (aj na prechodnú dobu), ďalej investícií do zvyšovania kvality produkcie a investícií s vysokou pridanou hodnotou (automatizácia, robotizácia).

Úprava podmienok štátnej pomoci: Zväzovanie úpravy na prechodnú dobu tak, aby boli zjednodušené podmienky na jej získanie v oblasti inovácií a technologických zlepšení pre čo najväčšie množstvo podnikov v súlade s európskou legislatívou.

2. Daňová podpora rekapitalizácie firiem

Daňová podpora reinvestovania kapitálových výnosov fyzických osôb – akcionárov a spoločníkov späť do firiem.

Posunutie zdanenia príjmu zo zamestnaneckých akcií a opcií na skutočnú realizáciu príjmu (predaj, inkasovanie dividend, atď.)

Zjednotenie daňového režimu vkladov do základného imania a príspevky do kapitálových fondov.

3. Zreálnenie daňovej amortizácie majetku

Hmotný majetok: Úprava súčasných tabuliek daňových odpisov majetku tak, aby sa zreálnila ekonomická životnosť (napr. počítače, administratívne budovy).

Pohľadávky: Rozšírenie režimu zdaňovania opravnej položky k nepremičanej pohľadávke do základu dane v súlade s účtovníctvom (nielen pre mikrodaňovníkov).

4. Efektívnejší režim zápočtu ziskov a strát v čase a priestore

Odstránenie daňových prekážok reorganizácie podnikania

Loss carry back: Prenos daňovej straty do minulosti.

Loss carry forward: Zlepšenie režimu prenosu daňovej straty do budúcnosti, v porovnaní s EU (predĺženie maximálnej lehoty prenosu, zvýšenie maximálneho ročného odpočtu v pomere k základu dane).

Skupinové zdaňovanie: Vyskytuje sa v dvoch hlavných modeloch – zápočet ziskov a strát medzi podnikmi v skupine alebo úplná eliminácia transakcií medzi podnikmi v skupine.

Daňovo neutrálne podnikové kombinácie (zlúčenia, splynutia, rozdelenia).

5. Odstránenie komparatívnych nevýhod Slovenska v oblasti DPH

Zavedenie samozdanenia na dovoznú DPH pri importe tovarov z mimo EÚ: Opatrenie sa odkladá od roku 2013. Malo by viesť k vyššiemu výberu cla a dovoznej dane na úkor iných európskych jurisdikcií (hlavne Slovinsko, Česko, Maďarsko, Nemecko).

Bad debt relief: Rozšírenie aktuálnej novely zákona o DPH o možnosť platiteľov opraviť základ dane v prípadoch pohľadávok malej hodnoty a to aj ak nenadobudne status nevymožiteľnej pohľadávky vo vybraných prípadoch podvodného konania.

Daňový manifest podporujú (v abecednom poradí):

- Americká obchodná komora v SR (AmCham)
- Asociácia priemyselných zväzov (APZ)
- Britská obchodná komora v SR (Britcham)
- Francúzsko-slovenská obchodná komora
- Holandská obchodná komora v SR
- Industry Innovation Cluster
- Klub 500
- Republiková únia zamestnávateľov (RÚZ)
- Slovak Venture Capital and Private Equity Association (SLOVCA)
- Slovenská asociácia finančníkov (SAF)
- Slovenská asociácia malých a stredných podnikov a živnostníkov (SAMP)
- Slovenská aliancia pre inovačnú ekonomiku (SAPIE)
- Slovenská komora daňových poradcov (SKDP)
- Slovensko-nemecká obchodná a priemyselná komora
- Slovensko-rakúska obchodná komora

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