

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D.
doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, Ph.D.

Ing. Renáta Bláhová, FCCA, LLM

Mgr. Zuzana Kolenová

Judikát

Judikát

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



Redakčná rada:**Mag. rer. soc. oec. et Mgr.****Branislav Kováč, PhD.**

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 56

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cvengrošová – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť dane z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664, sprava_databaz@skdp.sk

Ing. Lucia Mihoková – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní

0905 221 031, metodika@skdp.sk

Tlač:**Objednávky na odber****tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzávierka odbornej časti:

5. marca 2025

Dátum vydania: 15. marca 2025

Príhovor

JUDr. Pavol Nad'

Predseda Najvyššieho správneho súdu SR

**M**ilí čitatelia,

rok 2025 je už v plnom behu aj „vo svete daní“, do ktorého sa snaží efektívne prispievať už po šiesty rok aj Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. Jeho prvé tohtoročné číslo máte teraz pred sebou.

V príhovore predchádzajúceho čísla bulletinu pani prezidentka SKDP uviedla nové výzvy pre daňové subjekty, daňových poradcov ako aj pre ďalších z Vás, dotknutých zásadnými legislatívnymi zmenami daňových predpisov, teda ich priamymi aj nepriamymi dôsledkami. Nielen v oblasti daní tak významnej pre každodenný život občana a podnikateľské aktivity fyzických a právnických osôb, ale celoplošne vo fungovaní štátu by bolo už konečne na Slovensku žiadúce začať pristupovať k verejnoprávnym vzťahom veľmi zodpovedne. V spôsobe prístupu k právnej regulácii platobných povinností voči štátu je táto požiadavka nanajvyššou dôležitou. Iba v stabilnejšom právnom prostredí je totiž možné očakávať predvídateľné správanie sa daňových subjektov. Len tak je možné zároveň hodnotne budovať aj vedomostnú nadstavbu v rámci právneho priestoru, prameniáciu napríklad z odborných článkov, ktoré Vám aj v tomto čísle ponúkame.

Úprava ratingu od autorov Veroniky Solilovej a Karla Brychty je cenným príspevkom z Českej republiky približujúcim prístupy ratingových agentúr pri určovaní hodnoty dcérskej spoločnosti založenom na ocenení spoločnosti materskej.

Ďalším hodnotným príspevkom v aktuálnom čísle sú právne pohľady **Mateja Kačaljaka** na zásadné daňovoprávne otázky súvisiace s **bezodplatným plnením a jeho režimom DPH** zabraňujúcim nezdanenej konečnej spotrebe.

Zákon o dani z finančných transakcií a právo EÚ od autorky Renáty Bláhovej sa dotýka vysoko aktuálnej problematiky tejto formy dane ovplyvňujúcej od 1. 1. 2025 slovenské ekonomické a právne prostredie.

Pestré spektrum tém článkov napokon uzatvára autorka **Zuzana Kolenová** v článku **Diskvalifikácia štatutárnych orgánov z výkonu funkcie: právne a praktické aspekty**. Približuje v ňom možné dôsledky diskvalifikácie štatutárnych orgánov spoločností.

V judikatúrnej časti bulletinu môžete postrehnúť dve metódy prístupu dotýkajúce sa tematicky tentokrát dane z príjmov právnických osôb. Popri porovnávaní slovenskej právnej úpravy s českou, ktorá je už v bulletine bežnou praxou, sme po prýkrát siahli po možnosti vziať Vás do deja živého konania (pri zachovaní anonymizácie) prebiehajúceho vo veľkom senáte NSS SR o zásadnej právnej otázke, ktorej vyriešenie bude mať pre ďalšie rozhodovanie správnych súdov a daňových orgánov dôležitý právny dosah. Veľký význam majú aj poznatky plynúce z aktuálneho rozhodnutia NSS ČR opierajúce sa aj o ústavnoprávny základ úvah o miere konkrétnosti dôkaznej povinnosti daňového subjektu.

Vážení čitatelia,

veríme, že vybraná právna paleta tém Vás obohatí a bude prínosom pre Vašu prax. Pre nás bude zároveň stále cennou akákoľvek Vaša reakcia na uverejnené príspevky. Prajeme Vám príjemné čítanie. ■

Pavol Nad'

Hlavné témy

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	49
Zo života SKDP	50

Pokyny pre autorov:

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

ÚPRAVA RATINGU – NOTCHES UP/DOWN aneb proč to nejde jednoduše?



Veronika Solilová se zaměřuje ve své vědecko-výzkumné činnosti zejména na převodní ceny a na problematiku mezinárodního zdanění, dále na evropské daňové právo, na koordinační procesy proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování a na problematiku evropského rozpočtu. Byla členem či řešitelem několika významných vědeckých projektů řešících problematiku C(C)CTB, převodních cen z pohledu SMEs, férového zdanění H2020, férového korporátního zdanění či stanovení převodních cen u finančních transakcí. V roce 2021 byla jmenována znalcem pro převodní ceny. V současnosti působí na Fakultě financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze.

doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D.

Fakulta financí a účetnictví na vysoké škole ekonomické v Praze



Karel Brychta se zaměřuje na problematiku daňového práva (včetně práva mezinárodního a unijního), dále na komparaci daňového práva a reflexi vybraných institutů daňového práva v judikatuře správních soudů. Je členem European Association of Tax Law Professors a Sdružení účetních a daňových poradců. V současné době působí na Fakultě podnikatelské VUT v Brně.

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Fakulta podnikatelská, VUT v Brně

Klíčovým znakem pro stanovení převodní ceny u finančních transakcí je rating. Ten odráží dlužníkovu úvěruschopnost a je spojován s hodnocením toho, jak velké riziko na sebe převezme věřitel v případě selhání dlužníka. O jeho relevanci nejsou pochyby.

Cílem článku je přiblížit přístupy ratingových agentur při stanovování ratingu dceřiné společnosti založeném na ratingu společnosti mateřské, která bývá mnohdy jedinou společností, pro kterou je stanoven rating.

ÚPRAVA SKUPINOVÉHO RATINGU PRO ÚČELY STANOVENÍ RATINGU DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI

Klíčovým znakem pro stanovení převodní ceny u finančních transakcí je rating. Ten odráží dlužníkovu úvěruschopnost a je spojován s hodnocením toho, jak velké riziko na sebe převezme věřitel v případě selhání dlužníka. O jeho relevanci nejsou pochyby. Na druhou stranu se ve spojení s jeho určením vyskytuje řada problémů jako např. absentující datová základna a všeobecně uznávaná a plně veřejně dostupná metodika pro jeho určení¹. Svá specifika a problémy má i stanovení ratingu holdingu, resp. jeho jednotlivých členů. V praxi se totiž jen

velmi výjimečně² setkáváme s existujícím ratingem dceřiné společnosti v nadnárodní skupině³, neboť většinou je rating stanoven, pokud vůbec je, zejména pro mateřskou společnost podnikatelského uskupení (holdingu).

Tento rating vypovídá o schopnosti mateřské společnosti splatit své finanční závazky nikoliv však o úvěruschopnosti jednotlivých členů skupiny, resp. dceřiných společností. Nicméně, efekt členství, plynoucí finanční toky v rámci skupiny, hodnota vlastnictví v přidružených společnostech či případný prodej některých z nich, bezesporu ovlivňují úvěruschopnost samotné mateřské společnosti, resp. její rating. Oproti tomu, z pohledu dceřiných společností

ovlivňuje hodnotu ratingu na úrovni dceřiné společnosti jejich samotné členství ve skupině, neboť členství v silném holdingu přináší bezesporu určité benefity i pro jejich členy.

Shora uvedené tvrzení o absenci veřejně dostupných návodů je nutné do jisté míry moderovat. Určitá vodítka (byť obecná a ne zcela úplná⁴) lze nalézt v návodech (doporučeních) ratingových agentur. Ty obsahují vodítka pro stanovení ratingu u dceřiných společností, resp. jak případný rating mateřské společnosti využít pro stanovení ratingu dceřiné společnosti. Posledně uvedené je vhodné použít pro jednotlivou společnost pouze v případě, kdy jej lze s přihlédnutím ke všem skutečnostem považovat za nejspolehlivější.

1 To pochopitelně naráží i na vlastní limity plynoucí z pravidel pro převodní ceny, např. z podmínky srovnatelnosti, kdy jedním z klíčových faktorů je obor činnosti.

2 Tyto výjimečné situace jsou zejména v případě, kdy dceřiná společnost vydává cenné papíry (emituje cenné papíry) nebo nezávislá banka poskytující financování vyžaduje stanovení ratingu. I v rámci uskutečněného výzkumu z dat Orbisu od společnosti BvD, bylo potvrzeno, že převážná část ratingu je v dispozici u mateřských společností.

3 Z angl. *Multinational Enterprises*.

4 Což je pochopitelné s ohledem na to, že představují cenné a komerčně využitelné know-how.

Záměrem dále uvedeného textu je přiblížit přístupy vymezené třemi ratingovými agenturami: S & P, Fitch a Moody's⁵.

I. Přístup ratingové agentury S & P

Pro účely stanovení ratingu dceřině společnosti je možné dle ratingové agentury S & P použít metodiku pro kvantifikování implicitní podpory. Na základě šestikrokové analýzy je možné stanovit celkové úvěrové riziko dlužníka (známé taktéž jako úvěrový rating emitenta, uváděné pod zkratkou ICR⁶) zahrnující implicitní podporu ze strany skupiny. Konkrétně jde o následující kroky:

1) Identifikace členů skupiny včetně určení významu „kontroly“ nad jednotlivými členy.

2) Stanovení ratingového profilu skupiny (GCP⁷). Agentura S & P však zdůrazňuje, že v případě GCP nejde o určení ratingu, ale o zhodnocení úvěruschopnosti celé skupiny.

3) Posouzení statutu „důležitosti“ dlužníka v rámci skupiny. Tento krok identifikuje strategické důležitosti dlužníka a následně i pravděpodobnost poskytnutí podpory ze strany skupiny. U strategicky zaměřené entity s hlavní činností by měl být GCP roven potenciálnímu celkovému úvěrovému riziku dlužníka, resp. úvěrovému ratingu emitenta (ICR).

4) Stanovení ratingu dlužníka jako samostatného podniku (SACP⁸) při zohlednění faktorů zmíněných v Tab. 2.

5) Stanovení celkového úvěrového rizika dlužníka (ICR). Tento krok kombinuje SACP stanovený v předchozím kroku s účinky členství entity (dlužníka) ve skupině, a to prostřednictvím snížení či zvýšení ratingového stupně z SACP či GCP. Blíže viz Tab. 1 níže.

6) Zohlednit další případná existující omezení celkového úvěrového profilu potenciálního dlužníka jako např. příslušný rating státu a/nebo hodnocení rizika převodu a konvertibility.

Tabulka 1 níže prezentuje přístup S & P ratingové agentury, kdy je při posouzení relevantní důležitost dceřině společnosti pro skupinu.⁹

Význam dceřině společnosti	Popis	Způsob stanovení/odvození ratingu
Zaměřená na hlavní činnost	Integrální vůči současné skupinové identitě a její budoucí strategii; ve smyslu poskytování klíčových aktivit a naplňování tak strategie skupiny. Zbytek skupiny pravděpodobně podpoří tyto entity za jakýchkoliv předvídatelných okolností.	Rating matky resp. ratingový profil skupiny (GCP).
Vysoce strategicky důležitá	Téměř integrální vůči současné skupinové identitě a její budoucí strategii. Zbytek skupiny pravděpodobně podpoří tyto entity téměř za jakýchkoliv předvídatelných okolností.	Stupeň níže než rating GCP (pokud SACP < GCP). Pokud SACP > GCP, pak potenciální ICR je rovno GCP.
Strategicky důležitá	Méně integrální vůči skupině nežli předchozí klasifikace (tj. vysoce strategicky důležité pozice) členů skupiny. Zbytek skupiny pravděpodobně podpoří tyto entity ve většině předvídatelných okolností. Avšak některé faktory vyvolávají pochybnosti o velikosti podpory ze strany skupiny.	1-3 stupně výš než rating samostatného podniku (SACP) a zároveň 1 stupeň snížený od GCP. Pokud SACP ≥ GCP, pak potenciální ICR je rovno GCP.
Středně strategicky důležitá	Entita není natolik důležitá, aby mohla očekávat podporu ostatních členů skupiny v některých předvídatelných okolnostech. Nicméně, za jistých okolností může být podpora ze skupiny poskytnuta.	Rating samostatného podniku zvýšený o jeden stupeň a zároveň 1 stupeň snížený od GCP. Pokud SACP ≥ GCP, pak potenciální ICR je rovno GCP.
Není strategická	Nemá strategický význam pro skupinu. Navíc, tyto entity mohou být prodané v blízkém či středním horizontu.	Rating samostatného podniku, ale SACP ≤ GCP

Tabulka 1: Význam členství ve skupině na rating dle S & P metodiky pro skupinový rating.¹⁰

5 Hodným zřetel je v tomto ohledu fakt, že v některých zemích je stanovení ratingu odbornými agenturami, užití jimi zveřejněných metodik pro stanovení ratingu či užití metodiky od nich odvozených jako stanovení ratingu v souladu se standardy OECD pro stanovení převodní ceny u finančních transakcí. Stanovení ratingu je totiž klíčovou záležitostí (blíže k některým aspektům a odkazům na další relevantní zdroje viz např.:

· Ištók, M. Transferové oceňování úverů a půjček v České a Slovenské republice. Brno: VUTIUM, 2023. ISBN 978-80-214-6151-2.

· Kalová, D. Aspekty stanovení převodní ceny u finančních transakcí. ACTA STING, 2023, roč. 2023, č. 1, s. 6-22. ISSN 1805-6873.

· Kalová, D. Conceptual framework for determining the transfer price of loans. AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research, 2023, roč. 13, č. 1, s. 140-145. ISSN: 2464-6733.

Všechny uvedené zdroje jsou volně dostupné na webových stránkách projektu: <https://www.prevodni-ceny-ft.cz/vystupy-projektu>.

Aceptace uvedených metodik či jejich derivátů ukotvuje např. interní pokyn pro stanovení převodní ceny v Rakousku (viz Bundesministerium Finanzen. VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021. [online]. [cit. 2024-12-09]. Dostupné z: <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1 & dokumentId=ace379c9-6082-4d25-b31a-456515264bee>.

Ve volném překladu (užití překladate DeepL.com) bod 114 uvedeného pokynu pro stanovení převodní ceny uvádí: „Úvěruschopnost (rating) dlužníka je jedním z nejdůležitějších faktorů při určování úrokové sazby. Nižší úvěruschopnost dlužníka obvykle vede k vyšším úrokovým sazbám, protože to pro věřitele znamená také vyšší riziko nesplacení. V zásadě je třeba rozlišovat mezi obecným ratingem jednotlivé společnosti, tj. bez vazby na konkrétní finanční transakci, a ratingem konkrétního finančního nástroje, přičemž rating finančního nástroje je v případě existující srovnatelnosti spolehlivější hodnotou (Z 10.70rev OECD-VPL). Často však není k dispozici - veřejně přístupný - rating finančního nástroje ani individuální rating dlužníka, ale pouze rating celé skupiny. V tomto případě lze k odvození implicitního ratingu pro jednotlivé společnosti skupiny použít výpočetní nástroje nebo metody používané ratingovými agenturami (Z 10.71rev OECD-VPL). V tomto případě je třeba zkontrolovat vnější konzistenci údajů zadaných do nástroje a posoudit věrohodnost parametrů, na nichž je nástroj založen, a jejich soulad s metodami ratingových agentur (zejména zohlednění budoucích peněžních toků a příslušnosti k určitému odvětví).“

6 Z angl. Issuer Credit Rating.

7 Z angl. Global Credit Rating.

8 Z angl. Stand-alone Credit Profile.

9 Zdroje: Brennan, M., Luterane, P.: General Criteria: Group Rating Methodology, Standard & Poor's Financial Services LLC, str. 7 či S & P Global: General Criteria: Group Rating Methodology, červenec 2019, dostupné z: <https://www.maalot.co.il/Publications/GMT20190702155208.PDF>. [online]. [cit. 2023-11-09].

10 Zdroje: Brennan, M., Luterane, P.: General Criteria: Group Rating Methodology, Standard & Poor's Financial Services LLC, str. 7 či S & P Global: General Criteria: Group Rating Methodology, červenec 2019, dostupné z: <https://www.maalot.co.il/Publications/GMT20190702155208.PDF>. [online]. [cit. 2023-11-09].

S & P ratingová agentura dále uvádí faktory, které pozitivně či negativně ovlivňují rating samostatného podniku (SACP), a to na základě interakcí člena skupiny se skupinou a jejich stanovených úvěrových profilů.

Pozitivní vliv na SCAP	Negativní vliv na SCAP
Časté provozní nebo kapitálové dotace	Cenové stropy
Možnost zvýhodněného financování	Rizikové projekty
Centralizované likvidní zdroje skupiny	Příkazy pro poskytování ztrátových služeb či zboží
Udělování monopolních pravomocí	Dvojitý pákový efekt, politika distribuce pro vysoce postavené akcionáře
Výhodné státní zakázky	Agresivní finanční cíle od vlastníků
„Přátelské“ regulace	„Nepřátelské“ regulační, daňový nebo právní rámec
Dividendová politika, flexibilita nebo omezení vydávání akcí	
Platný daňový režim (přijatelný)	
Stávající záruky úvěrových nástrojů	
Používání skupinové značky	
Poskytování vnitropodnikových služeb – investiční, mzdové, centrum sdílených služeb	
Vázaný kapitál nebo posílení likvidity	
Podpora finančního systému	

Tabulka 2: SACP a interakce/vlivy ovlivňující jeho stanovení.¹¹

II. Přístup ratingové agentury Fitch

Dle ratingové agentury Fitch¹² je při stanovení úvěrového ratingu dceřiné společnosti relevantní síla právních a provozních vazeb mezi mateřskou

a dceřinou společností, resp. existujícího vztahu. Tabulka 3 níže prezentuje dopady těchto vazeb na hodnotu ratingu. Bližší postup stanovení úvěrového ratingu uvádí schémata 1 a 2, kdy v poslední části je zřejmé, kdy dochází k posunu

„notching up“ nebo „notching down“ při dané pozici silnější mateřské (tj. cesta SP) či dceřiné společnosti (tj. cesta SS). Schéma 2 je nejaktuálnější a zaznamenalo několik změn oproti předchozím zveřejněným metodikám¹³.

Pozice	Intenzita vazeb mezi mateřskou a dceřinou společností	Aplikace ratingu – Zhodnocení
SS cesta	Silná vazba	Čím je vazba silnější, tím více úvěrový rating mateřské společnosti a dceřiné společnosti bude korespondovat.
	Slabá vazba	Rating dceřiné společnosti bude vyšší nežli rating mateřské společnosti.
SP cesta	Silná vazba	Čím je vazba silnější, tím více bude úvěrový rating mateřské společnosti a dceřiné společnosti vzájemně úzce korelovat, ale nemusí se nutně shodovat.
	Slabá vazba	Úvěrový rating mateřské společnosti a dceřiné společnosti bude korespondovat / odpovídat jejich příslušným samostatným profilům.

Tabulka 3: Význam vazeb mezi mateřskou a dceřinou společností na rating dle Fitch metodiky¹⁴.

11 Zdroj: S & P Global: *General Criteria: Stand-Alone Credit Profiles: One Component of a Rating, stav říjen 2010*. [online]. [cit. 2023-11-01]. Dostupné z: <https://disclosure.spglobal.com/ratings/en/regulatory/article/-/view/sourceId/5475111>.

12 Zdroje: Fitch: *Parent and Subsidiary Rating Linkage – Fitch’s Approach to Rating Entities Within a Corporate Group Structure*, str. 7-8. (aktualizace 06/2023). Zkrácená verze dostupná taktéž online z: <https://www.fitchratings.com/research/corporate-finance/parent-subsidiary-linkage-rating-criteria-16-06-2023>. [online]. [cit. 2023-11-01].

13 Není nikterak neobvyklé, že některé části metodik zůstávající při aktualizacích nezměněny, resp. jsou v nich provedeny pouze nepodstatné změny (*non-material changes*).

14 Viz poznámka č. 14.

Existuje vytah „matky“ a „dcery“?

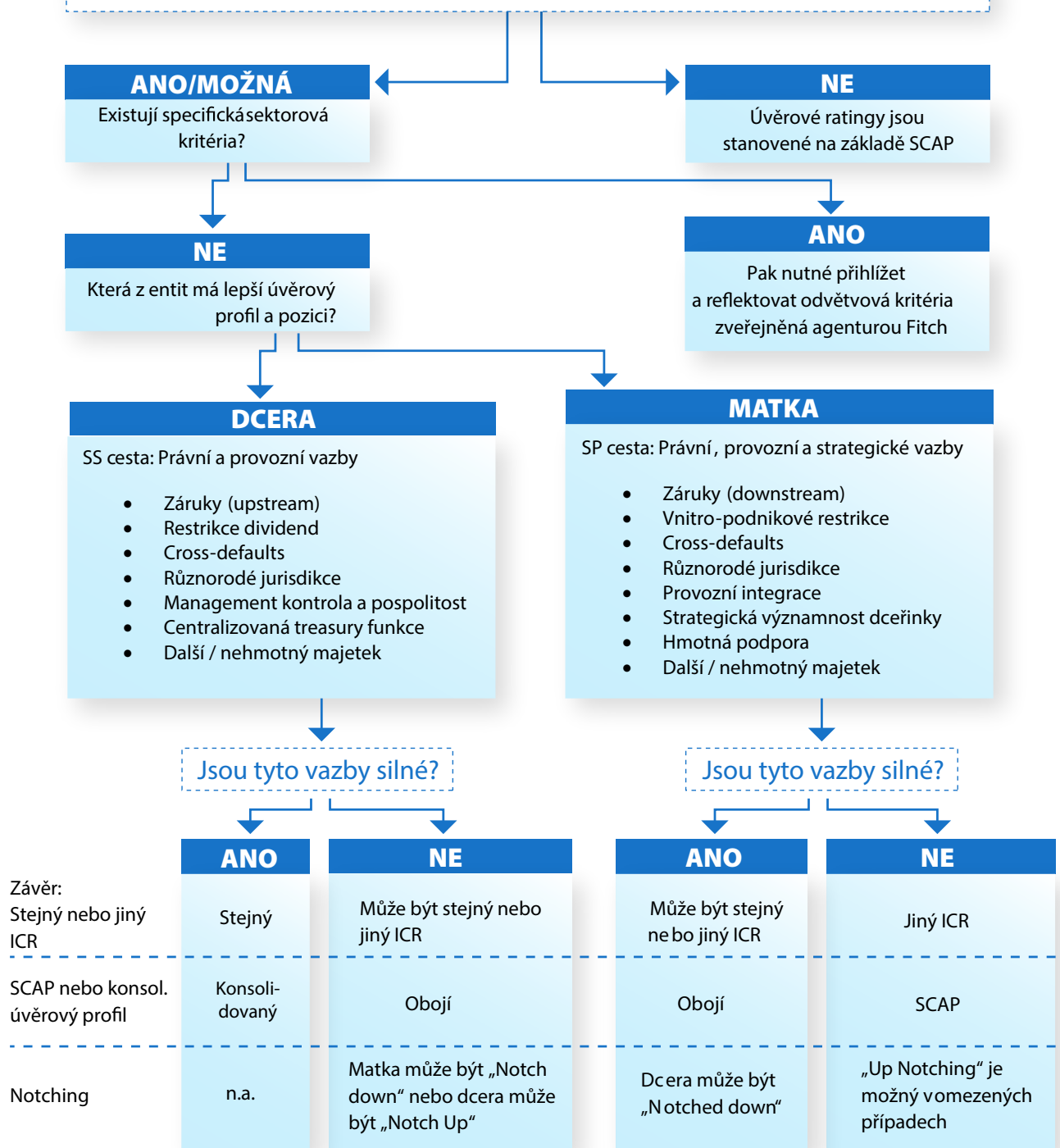


Schéma 1: Shrnutí 5 krokové metodiky Fitch při zohlednění významu vazeb mezi mateřskou a dceřinou společností (metodika 2012). Pozn.: *Cross defaults* označuje ustanovení ve smlouvě (typicky v případě dluhopisů, úvěrů a půjček), podle které je dlužník v prodlení, pokud nesplní jiný závazek.

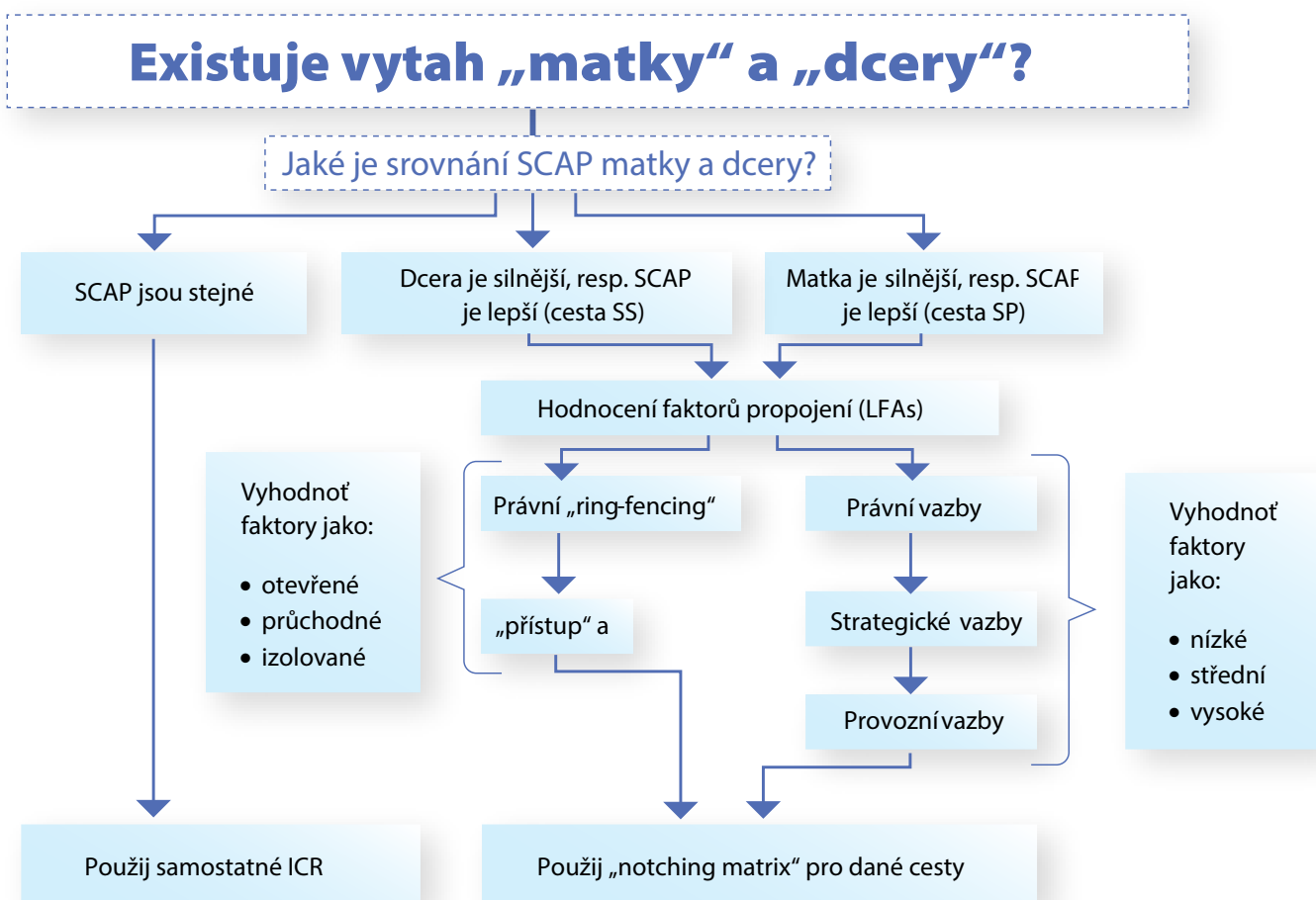


Schéma 2: Shrnutí 3 krokové metodiky Fitch při zohlednění významu vazeb mezi mateřskou a dceřinou společností (metodika 2023/06)¹⁵.

Níže jsou detailně rozebrány faktory propojení (LFA¹⁶), resp. vazeb mezi mateřskou a dceřinou společností na základě schématu 2.

Cesta SS

Při „cestě SS“, tj. silnější SCAP dceřiné společnosti nežli matky, jsou vyhodnocovány dva aspekty propojení, a to právní „ring-fencing“ a přístup s kontrolou, které mohou být identifikovány jako velmi otevřené, průchodné či zcela izolované.

Právní „ring-fencing“

Na základě metodiky ratingové agentury Fitch mají právní nebo smluvní omezení z dílčích složek hodnocení faktorů propojení (LFA) největší dopad, protože mohou představovat konkrétní a hmatatelné oddělení mateřské a dceřiné společnosti¹⁷.

V rámci „cesty SS“ je posuzováno, zdali u financování a regulačních omezeních existují mechanismy, které by omezovaly

nebo oslabovaly schopnost mateřské společnosti získat hodnotu z dceřiné společnosti s vyšší úvěrovou kvalitou, resp. s vyšším SCAP. Tyto mechanismy mohou být zahrnuty v dokumentech o financování, přičemž se uvádějí např., zákazy záruk směrem nahoru, stanovení limitů na vnitropodnikové půjčky, a další transakce jako prodej aktiv nebo výplata dividend či jiné. Metoda agentury Fitch posuzuje v rámci hodnocení jednotlivá omezení, jejich trvání a případnou možnost jejich úpravy.

U ratingů emisí, kde úprava smluvních omezení vyžaduje souhlas věřitelů, agentura považuje tato omezení za trvalá. V důsledku toho mohou např. omezení zakotvená v dlouhodobých dluhopisech na veřejném trhu nebo v dluhopisech projektového financování hodnocených podle ratingových kritérií pro infrastrukturu a projektové financování podpořit tzv. „izolované“ hodnocení, které by mohlo vést až k SCAP. Mírnější verze těch-

to omezení mohou vést k „**průchodnému/poréznímu**“ hodnocení. Nicméně, absence nebo faktická absence omezení by vedla k „**otevřenému**“ hodnocení faktoru „ring-fencingu“.

„Přístup a kontrola“

Kromě externího financování nebo regulačních omezení se zhodnocuje přístup k peněžním prostředkům nebo jiným aktivům a jejich kontroly prostřednictvím posouzení účinnosti kontroly mateřské společnosti nad dceřinou společností a taktéž úrovně izolace dceřiné společnosti v politice financování a řízení peněžních prostředků skupiny.

Formální vlastnictví, kdy mateřský podnik ovládá dceřiný podnik s omezeným nebo s žádným vlivem externích zúčastněných stran, by dle agentury Fitch vedlo k hodnocení účinné kontroly jako „**otevřené**“¹⁸. Naopak, pokud mají menšinoví akcionáři nebo jiné externí

¹⁵ Viz poznámka č. 14.

¹⁶ Z angl. *Linkage Factors Assessment*.

¹⁷ Velmi silná vazba na funkční a rizikovou analýzu. Zde je pak nutné, dle názoru příspěvků, ještě sledovat soulad mezi právním omezením a faktickým chováním subjektů (tj. zda formálně právní stav nezastírá skutečný).

¹⁸ V zásadě lze hovořit o plném či marginálně omezeném vlivu mateřské (ovládající) společnosti.

zúčastněné strany vysokou úroveň práv, byla by účinná kontrola hodnocena jako „izolovaná“.

Dceřiné podniky, u nichž veškeré externí financování bude pocházet od mateřského podniku, nebo u nichž lze hoto-
vost půjčovat „nahoru“, aby byla sdruže-
na s ostatními hotovostními prostředky skupiny, nebo u nichž neexistuje žádná formální politika týkající se oddělené-

ho financování, by vedlo k hodnocení „otevřené“. Naopak tento faktor by byl hodnocen jako „izolovaný“, pokud je financování zcela decentralizované, přičemž významné společnosti ve skupině získávají finanční prostředky (včetně likviditních nástrojů) a spravují své peněžní prostředky na vlastních účtech bez účasti mateřské společnosti, a taková opatření budou pokračovat i nadále.

Vyhodnocení faktoru LFA

Tabulka 4 níže sumarizuje vyhodnocení faktoru LFA pro „cestu (variantu) SS“. Agentura Fitch uvádí, že ve všechny úvahy budou relevantní pro každého emitenta (dlužníka). Nicméně, i když každou úvahu lze hodnotit samostatně, tak celkové LFA se zaměří na důležitost ve vztahu k danému jednotlivému emitentovi.

Cesta SS - Faktory otevřená		Kategorie kontroly		
		průchodná	izolovaná	
Právní „ring-fencing“	Vlastní stanovené podmínky	Žádná omezení nebo pouze neformální náznaky finanční politiky ze strany vedení, případně jiná kontraindikační ustanovení (např. již existující právně vymahatelné záruky na vyšší úrovni).	Účinná omezení dividend a jiných vnitropodnikových toků mají buď krátkodobou platnost či omezenou účinnost.	<ul style="list-style-type: none"> Zdokumentované a faktické vyčlenění činnosti v klíčových dlouhodobých aktivitách a finančních dokumentech, omezení dividend, záruk směrem nahoru a vnitropodnikových úvěrů. Výslovně navrženo a realizováno tak, aby podporovala profil dceřiné společnosti. V odvětví infrastruktury a projektového financování se to může týkat klíčových smluv a zakladatelské dokumentace.
	Regulační „ring-fencing“ (typicky veřejné služby)	Žádné až mírně účinné regulační omezení.	<ul style="list-style-type: none"> Omezení vyplácení dividend nebo získání půjčky nebo zavedení jiných finančních omezení. Mateřská společnost však může dceřinou společnost oslabit v dlouhodobějším horizontu. 	<ul style="list-style-type: none"> Omezení (ring fencing) je více izolované. To může být způsobeno například dodatečnými ustanoveními, která vykonávají kontrolu nad správou a řízením, nebo zpřísněnými finančními kontrolami při určitých prahových hodnotách ratingu – tj. opatření jsou realizována po dosažení určitých kritérií či nastoupení určitého stavu s cílem eliminovat potenciální negativní dopady.
„Přístup a kontrola“	Efektivní kontrola	<ul style="list-style-type: none"> Dominantní kontrola akcionářů nad všemi významnými transakcemi. Žádní menšinoví akcionáři nebo společníci JoinVenture nebo menšinoví akcionáři s podílem <20 % v podniku. Prostředí s nízkou regulací. 	<ul style="list-style-type: none"> Přítomnost menšinových akcionářů nebo partnerů JoinVenture, oddělené veřejné uvedení na burze. Určité oddělení složení představenstva/funkční kontroly. 	<ul style="list-style-type: none"> Menšinoví akcionáři nebo partneři JoinVenture s vysokou mírou regulace, oddělené veřejné uvedení na burze. Omezení významných transakcí bez souhlasu menšinových akcionářů.
	Politika financování a řízení hotovosti	<ul style="list-style-type: none"> Žádná formální politika týkající se odděleného financování. Dceřiná společnost může půjčovat hotovost „nahoru“, aby byla sloučena s ostatními hotovostními prostředky skupiny. Rozšířený status spoludlužníka nebo veškeré/ téměř veškeré externí financování prostřednictvím mateřské společnosti. 	Kombinace externího a vnitropodnikového financování a/nebo omezená viditelnost budoucí nezávislosti dceřiné společnosti při řízení vlastního externího financování a hotovosti.	<ul style="list-style-type: none"> Veškeré nekapitálové financování dceřiné společnosti je externí a je řízeno dceřinou společností s vysokou mírou autonomie. Politika řízení hotovosti a financování ztělesňuje dlouhodobý záměr dceřiné společnosti samostatně řídit své potřeby hotovosti a financování.

Tabulka 4: Cesta SS, vyhodnocení faktorů, dle Fitch metodiky.¹⁹

¹⁹ Viz poznámka č. 14.

Závěr – notching matrix

Na základě vyhodnocení jednotlivých faktorů propojení u „cesty SS“ se stanovuje rating dceřiné společnosti. Agentura Fitch ve zveřejněné metodice uvádí notching

matrix při zhodnocení přístupu a kontroly přístupu k peněžním prostředkům nebo jiným aktivům a jejich kontroly ve vztahu k „ring fencingu“ v právní a regulační oblasti. Z níže tabulky 5 vyplývá, že konso-

lidovaný úvěrový profil je aplikovatelný v šesti z devíti případů, kdy se tento profil zvyšuje případně o jeden či dva notchy. Samostatný ICR je aplikovatelný jen v případě izolovaného ring fencingu.

„Přístup a kontrola“	Otevřené	Průchodné	Izolované
S otevřeným „ring-fencing“	Konsolidovaný	Konsolidovaný + 1	Konsolidovaný +2
S průchodným „ring-fencing“	Konsolidovaný +1	Konsolidovaný +2	Konsolidovaný +2
S izolovaným „ring-fencing“	viz pozn.	Samostatný	Samostatný

Tabulka 5: Cesta SS, notching matrix, dle Fitch metodiky.



Poznámka:

Je nepravděpodobné, že by úvahy o „izolovaném“ právním nebo regulačním omezením existovaly současně s podmínkami uvedenými v části „otevřený“ pro přístup a kontrolu. Je spíše pravděpodobnější, že další faktory relevantní pro právní oddělení nebo přístup a kontrolu, které však nejsou uvedeny v této tabulce, by posunuly jednu nebo obě jednotlivé LFA na „otevřenou“ úroveň, která by vedla ke konsolidovanému +1, konsolidovanému +2 nebo samostatnému výsledku.

Cesta SP

Při „cestě SP“, tj. silnější SCAP mateřské společnosti nežli dceřiné, jsou vyhodnocovány tři faktory propojení, a to v právní, strategické a provozní oblasti, které mohou být klasifikovány jako nízké, střední nebo vysoké.

Právní vazby

Obdobně jako v případě „cesty SS“, mohou právní ujednání fakticky účinně převážit nad ostatními faktory, protože mohou představovat specifické a hmatatelné propojení mezi mateřskou a dceřinou společností. Dle ratingové agentury Fitch, silné právní vazby obvykle vedou k vyrovnání ratingů. Taktéž přítomnost právních vazeb může převážit nad nedostatkem provozních a strategických vazeb a vést k těsnému propojení ratingů. Naopak absence formálních dohod by nemusela nutně nahradit přítomnost silných provozních a strategických vazeb. Níže je uvedena analýza hlavních právních vazeb zkoumaných agenturou Fitch.

• Záruky

Úzká vazba mezi ICR je indikována, pokud silnější subjekt ručí za více než polovinu dluhových závazků svého slabšího spřízněného subjektu. V případě, že dceřiné společnosti mají zaručeno pouze 20-50 % svých dluhů, lze vazbu hodnotit jako „střední“. Dále agentura Fitch zohledňuje trajektorii, tj. pokud mateřská společnost postupně ručí za více či méně dluhů, ovlivní to „motivační klasifikaci“.

Veřejné nebo soukromé podpůrné dopisy, dopisy o podpoře a dohody „keep well²⁰“ nepředstavují dle agentury Fitch závazné právní záruky. Nicméně, některé dohody o kapitálovém příspěvku vytvářejí závazek k financování, a proto by se k nim dle agentury Fitch mělo přihlížet jako na „střední motivační stupeň“ podpory. Mezi podpůrné faktory patří taktéž plná versus částečná podpora a neomezený versus časově omezený závazek.

• Cross-defaults

Cross-defaults mohou představovat vysokou motivaci k uskutečnění podpory, a to jak právně, tak jako vědomý a trvalý projev vůle obou dlužných stran. Nicméně případné zdokumentování staršího křížového neplnění by mělo mít dle agentury Fitch minimální relevanci pro současnou úvěruschopnost. Dále je vhodné posoudit, jak je formulace o klauzuli křížového selhání široká a jaká je její délka (aspekt trvání), jak může klauzule podporovat věřitele je uplatnit oproti jiným nástrojům a případně stanovené výjimky, které nepovedou k plnění.

Křížová selhání mohou věřitelům, kteří mají podíly v obou entitách, je případně propojit v době „stresu“. Například věřitelé mateřské společnosti mohou vyvinout tlak na vedení mateřské společnosti, aby buď podpořili, nebo nepodpořili dceřinou společnost s peněžními toky vůči mateřské společnosti, v závislosti na tom, zda tyto věřitelé také půjčují na úrovni dceřiné společnosti, s cílem se vyhnout negativním dopadům. Vyhodnocení pravděpodobnosti podpory se tak může v průběhu času měnit s tím, jak se mění úvěrová pozice a věřitelská základna u těchto entit.

Strategické vazby

Na strategické vazby se agentura Fitch dívá trojím pohledem a to přes:

- finanční přínos,
- konkurenční výhody a
- růstový potenciál.

Dceřiná společnost může poskytovat finanční přínos buď prostřednictvím generovaných peněžních toků, nebo (rostoucí) hodnoty konkrétních aktiv, a to i v případě, že tato aktiva bezprostředně nengenerují peněžní toky. Vzhledem k tomu, že obchodní modely se liší, bude velikost finančního přínosu odlišná u jednotlivých emitentů (dlužníků).

V případě, kdy emitent, resp. dceřiná společnost, má strategický význam ve skupině, bude toto zahrnovat i nějakou konkurenční výhodu.

Samostatně může být dceřiná společnost s větší pravděpodobností hodnocena jako „málo perspektivní (rozvojová)“, pokud je v dlouhodobém úpadku a má

20 Typicky dohody uzavřené mezi emitentem a ručitelem, resp. dceřinou a mateřskou společností, kdy se mateřská společnost zavazuje poskytnout finanční prostředky nebo jinou formu podpory, aby zajistila stabilitu dceřiné společnosti. Tento typ dohody často slouží jako nástroj pro zvýšení důvěry u věřitelů, kteří mohou být ochotni půjčit peníze dceřiné společnosti, když ví, že mateřská společnost stojí za jejími závazky. Nicméně „Keep well“ dohody nejsou právně závazné v tom smyslu, že nejedná se o „právní záruku“, ale mohou být považovány za důležitý signál o ochotě mateřské společnosti podpořit finanční stabilitu své dceřiné společnosti.

negativní vyhlídky na růst, a jako „**vysoce perspektivní (rozvojová)**“, pokud má dobré vyhlídky na růst a významně přispívá ke konsolidovanému podnikání ve skupině.

Strategie je však široké téma, které se dotýká mnoha oblastí činnosti podniku. Agentura Fitch v tomto kontextu zdůrazňuje, že je vhodné vzít v úvahu i další faktory relevantní pro dané odvětví nebo emitenta, včetně důsledků selhání dceřiné společnosti na pověst skupiny. Předchozí hmotná podpora prostřednictvím peněžních injekcí ze strany mateřské společnosti, podřízených mezipodnikových úvěrů, provozní podpory nebo jiných prostředků zvyšuje motivační hodnocení agentury Fitch pouze do té míry, do jaké ve spojení s dalšími hledisky zvyšuje vyhlídky na další budoucí podporu.

Provozní synergie

„**Vysoce motivační/podnětné/přínosné**“ propojení by dle agentury Fitch odráželo činnosti dceřiných společností, které jsou nedílnou součástí hlavní činnosti mateřské společnosti, například v případě výrobní skupiny, která vlastní výrobce surovin nebo distribuční řetězec, by neexistence alternativních distribučních řetězců nebo dodavatelů surovin svědčila o silné vzájemné provázanosti, resp. závislosti.

„**Nízce podnětná/motivační**“ vyplývá například v případě, kdy vzniklé náklady na vyhnutí se provozním synergii ze strany dceřiné společnosti jsou pro mateřskou společnost nevýznamné a mateřská společnost tak může rozhodnout o nahrazení dceřiné společnosti. Nicméně, pokud by tyto náklady byly přiměřené a významnější rok po rozhodnutí o nahrazení dceřiné společnosti, tak by hodnocení provozních synergií a vazeb bylo pravděpodobně na úrovni „**středně podnětná/motivační**“.

Plně integrovaná značka nebo propojení výrobků dceřiné společnosti s mateřskou skupinou představuje „**vysoce motivační**“ provozní propojení, které závisí na úrovni důležitosti, kterou daná značka má pro skupinu, a na hodnotě franšizy v zeměpisné oblasti, kterou dceřiná společnost obsluhuje.

Společná struktura managementu může taktéž představovat motivaci k podpoře. Pokud mateřská i dceřiná společnost působí se společnými vedoucími pracovníky na klíčových pozicích, může být toto propojení hodnoceno jako „**středně motivační**“ nebo „**vysoce motivační**“ v závislosti na minulém, aktuálním a předpokládaném budoucím rozsahu a délce jejich působení. Nicméně, rizika spojená s konsolidací mateřské společnosti v pří-

padě úpadku nebo „prolomení korporátního závoje“²¹ jsou ve většině jurisdikcí relativně nízká, ale dle agentury Fitch mohou být dostatečná pro zařazení do stupně „**středně motivační/podnětné**“.

Tabulka 6 níže sumarizuje vyhodnocení faktorů LFA v oblasti právních, strategických a provozních vazeb s důrazem na poskytování garance, s aspektem strategické důležitosti ve skupině včetně existence konkurenční výhody a růstového potenciálu a provozních synergií. Agentura Fitch uvádí, že v případě zaručení více než 50 % dluhu dceřiné společnosti, existence klauzule o křížovém selhání, generování významného finančního příspěvku dceřinou společností, poskytování významné konkurenční výhody mateřské společnosti či plně integrovaný management ve skupině znamená vysoce podnětnou integraci. Dále zmiňuje, že pokud dceřiná společnost nabízí „vysoce“ pobídku související s potenciálem růstu, tak tato pobídka může převážit nad „nízkým“ pobídkovým finančním příspěvkem, pokud dceřiná společnost představuje nový vstup na klíčový trh nebo službu. Kromě toho „vysoké“ motivační ohodnocení některého z právních motivačních faktorů může vést k „vysokému“ motivačnímu výsledku pro hodnocení tohoto faktoru.

Cesta SP - Faktory		Hodnocení (úroveň)		
Nízce podnětná		Středně podnětná	Vysoce podnětná	
Právní vazby	Záruky	Absence opatření uvedených v položkách „středně podnětná“ a „vysoce podnětná“ nebo pouze měkké (právně nezávazné) podpurné faktory (např. „dopis o podpoře“).	Záruky jsou zavedeny, ale pokrytí a trvalost jsou méně jisté než u „vysoce podnětných“ (např. záruka jen pro 20-50 % dluhu).	Mateřská společnost ručí za podstatnou část dlouhodobého dluhu dceřiné společnosti (> 50 %) s důvěrou ve stabilitu finanční politiky skupiny.
	Ostatní právní vazby (křížová selhání)		Křížové selhání s mírnou trvalostí nebo s omezením rozsahu; a/nebo další podpurné formule - dohody o podílu na zisku a ztrátě, závazky týkající se likvidity dceřiných společností atd.	Existence ustanovení o křížovém selhání/akceleraci v dlouhodobých veřejných dluhových dokumentech mateřské společnosti s přiměřenou jistotou o trvalosti ustanovení (trvalosti jeho aplikovatelnosti).
Strategické vazby	Finanční příspěvky	Nízký finanční přínos nebo přínos hodnoty aktiv k budoucímu profilu skupiny.	Přiměřeně významný finanční příspěvek nebo příspěvek k hodnotě aktiv k budoucímu profilu skupiny.	Významný finanční příspěvek nebo příspěvek k hodnotě aktiv k budoucímu profilu skupiny.
	Konkurenční výhoda	Dceřiná společnost neposkytuje mateřské společnosti žádnou podstatnou konkurenční výhodu.	Dceřiná společnost poskytuje významnou konkurenční výhodu.	Dceřiná společnost poskytuje mateřské společnosti rozhodující konkurenční výhodu.
	Růstový potenciál	Dlouhodobý pokles, negativní vyhlídky růstu.	Mírný růstový potenciál v oblasti s přiměřenou významností pro profil skupiny.	Očekávaný rychlý růst, velmi příznivé dlouhodobé vyhlídky, které jsou podstatné pro profil skupiny.

21 Neboli prolomení majetkové samostatnosti kapitálových společností a přenesení odpovědnosti za její závazky přímo na společníka(y).

Cesta SP - Faktory		Hodnocení (úroveň)		
		Níže podnětná	Středně podnětná	Vysoce podnětná
Provozní vazby	Provozní synergie	Náklady na vyhnutí se provozním synergii ze strany dceřiné společnosti jsou pro mateřskou společnost nevýznamné/zanedbatelné, tj. dceřiná společnost je nahraditelná.	Náklady na vyhnutí se provozním synergii jsou pro mateřskou společnost významné a přiměřené.	Náklady na vyhnutí se provozním synergii ze strany dceřiné společnosti jsou pro mateřskou společnost značné.
	Management a překryvání značek	Žádný společný management a/nebo sdílení značky/projektu/služby nebo sdružování produktů/služeb.	Společný management/sdílení značek nebo sdružování hlavních produktů/služeb.	Plně integrovaná manažerská rozhodnutí a značka produktu/služby a/nebo plně integrované sdružování kritických produktů/služeb.

Tabulka 6: Cesta SP, vyhodnocení faktorů, dle Fitch metodiky.²²

Závěr – notching matrix

Při „cestě SP“ jsou zhodnocovány tři LFA faktory propojení, jejichž hodnota a důležitost se bude lišit vzhledem k danému jednotlivému emitentovi. Agentura Fitch ve zveřejněné metodice uvádí notching matrix pro „cestu SP“ při zhodnocení strategických a provozních vazeb ve vztahu k právní propojenosti, která může být nízká, střední nebo vyso-

ká. Na základě vyhodnocení těchto jednotlivých faktorů se pak stanovuje rating dceřiné společnosti.

Jak je zřejmé z Tabulky 7 dále, tak z 15 možných scénářů stanovení ratingu dceřiné společnosti je osm z nich „vyrovnaných“: to znamená vyrovnaní ICR ratingu dceřiné společnosti s ICR ratingem mateřské společnosti. Dle agentury Fitch toto vyrovnaní ICR ratingů by mohl před-

stavovat konsolidovaný úvěrový profil. Nicméně tento závěr dle agentury nelze aplikovat v případě jakýchkoli de-konsolidací uplatňovaných podle hlavních kritérií, jako jsou dceřiné společnosti poskytující finanční služby, za situace, kdy jsou ukončovány podnikatelské aktivity a v případě, kdy vztah mezi mateřskou společností a dceřinou společností je založen jen na dividendových transakcích.

Strategické a provozní vazby	Obě nízké	Jedna středně a jedna nízké	Obě středně nebo jedna vysoce, jedna nízké	Jedna vysoce, jedna středně	Obě vysoce
S nízkou právní vazbou	Samostatný	BU+1 ^{a)}	BU+2 ^{a)}	TD-1 ^{b)}	Vyrovnaný
Se střední právní vazbou	BU+1 ^{a)}	BU+2 ^{a)}	TD-1 ^{b)}	Vyrovnaný	Vyrovnaný
S vysoce právní vazbou	Vyrovnaný	Vyrovnaný	Vyrovnaný	Vyrovnaný	Vyrovnaný

Tabulka 7: Cesta SP, notching matrix, dle Fitch metodiky.²³

Poznámka:

BU - zdola nahoru, notching směrem od nižšího SCAP;

TD - shora dolů, notching od konsolidovaného profilu.

a) Výsledky ratingu BU jsou limitovány na úroveň TD-1, pokud SCAP dceřiné společnosti je o více než jeden stupeň od konsolidovaného profilu. Pokud je SCAP dceřiné společnosti o jeden stupeň nižší než konsolidovaný profil, rating dceřiné společnosti bude vyrovnaný.

b) Výsledky ratingu TD-1 budou vyrovnané, pokud je SCAP dceřiné společnosti o jeden stupeň nižší než konsolidovaný profil.

III. Přístup ratingové agentury Moody's

Ratingová agentura Moody's uvádí, že k úpravě „notchování“ svého ICR ratingu pro účely stanovení ratingu dceřiné společnosti přistupuje, pokud se jedná o lépe etablované dceřiné společnosti s nižším rizikem, jejichž podnikatelská činnost je klíčová pro činnost mateřské společnosti,

pro které by dodatečné investice splnily cíle návratnosti, a které byly detailně samostatně vyhodnocené včetně finanční historie společnosti a vztahu podpory mezi mateřskou a dceřinou společností.

Ratingová agentura Moody's dále také uvádí, že je podstatné, zdali je skupina schopná a taktéž ochotná podpořit dluž-

níka (spojenou osobu). Do posouzení **ochoty podpořit** finančně člena ve skupině vstupuje několik faktorů:

- citlivost na změnu v reputaci a pověsti,
- uplatněná strategie skupiny,
- provozní integrace,
- mezní návratnost požadované investice, a
- role finančních regulátorů.²⁴

²² Viz poznámka č. 14.

²³ Viz poznámka č. 14.

²⁴ Zdroje: Moody's Investor Services: Rating non-guaranteed subsidiaries: credit considerations in assigning subsidiary ratings in the absence of legally binding parent support. Stav, prosince 2003. Novější verze nebyl během zpracování zpřístupněna.

Nicméně, v praxi byly zaznamenány případy, kdy mateřská společnost ponechala dceřinou společnost v úpadku, bez ohledu na jejich strategickou pozici ve skupině a případného příslibu podpory. Do ochoty podpořit dceřinou společnost vstupuje totiž i další faktor, a to *udržení maximalizace hodnoty pro akcionáře*.

Mezi faktory ovlivňující **schopnost poskytnout podporu** a nenechat tak dceřinou společnost v úpadku spadají:

- *úvěrový rating mateřské společnosti (tj. entity poskytující podporu),*
- *korelace obchodních rizik²⁵ a*
- *relativní velikost a načasování všech očekávaných investic.²⁶*

Moody's s ohledem na schopnost poskytnout podporu zdůrazňuje významnost zejména druhého faktoru v podobě korelace obchodních rizik.

ÚVĚROVÝ RATING EMITENTA (ISSUER CREDIT RATING, ICR) VERSUS ÚVĚROVÝ RATING SPECIFICKÝ PRO DANOU EMISI (ISSUE-SPECIFIC RATING, ISR)

V návaznosti na předchozí kapitulu je nutné zmínit i další problematiku, která s úpravou ratingu souvisí, a to úprava ICR ratingu s ohledem na senioritu daného úvěru/půjčky, která je zohledněna v rámci ISR. ICR oproti ISR představuje rating, který zohledňuje jen dlužníkovu celkovou úvěruschop-

nost bez zohlednění jakýchkoliv specifických finančních závazků konkrétní emise. Oproti tomu ISR představuje rating, jenž zohledňuje specifické finanční závazky, specifické klasifikace finančních závazků dané emise, resp. senioritu dluhu, ale také úvěruschopnost ručitele, měnu atd.

Následující tabulka 8 prezentuje doporučení agentury Moody's pro „notching“ ratingu na základě seniority dluhu. Obecně Moody's doporučuje v případě podřízeného dluhu snížit ICR rating o 1 až 2 stupně ke stanovení ISR ratingu.

Seniorita	Notches - úprava	Popis
Seniorní zajištěný dluh	+1 / +2	<ul style="list-style-type: none"> • Plus 1 stupeň pro emitenta s Baa3 (BBB-) ratingem nebo vyšším (emitent se pohybuje v investičním pásmu). • Plus 1 stupeň či 2 stupně pro emitenta s Ba1 nebo nižším a současně přijatelný konkurzní režim (emitent se pohybuje mimo investiční pásmo).
Seniorní nezajištěný dluh	0	
Podřízený seniorní dluh	-1 / -2	<ul style="list-style-type: none"> • Pro emitenta s Ba1 nebo nižším, snížení o 2 stupně a současně s hluboce podřízeným a přijatelným konkurzním režimem. • V opačném případě, jen snížení o 1 stupeň.
Junior podřízený dluh	-1 / -2	<ul style="list-style-type: none"> • Pro emitenta s Ba1 nebo nižším, snížení o 2 stupně a současně s hluboce podřízeným a přijatelným konkurzním režimem. • V opačném případě, jen snížení o 1 stupeň.
Preferenční akcie	-2	<ul style="list-style-type: none"> • Snížení o 2 stupně se taktéž aplikuje pro juniorní zpravidla hybridní cenné papíry, které mohou zahrnovat jak dluh, tak kapitál. • Nicméně, pokud juniorní zpravidla hybridní cenný papír umožňuje přeskočit kupón, tak snížení o 3 stupně.

Tabulka 8: Úpravy ratingu dle seniority dluhu dle Moody's přístupu.²⁷

Obdobný přístup uvádí i Morningstar Credit Research, i když zdůrazňuje, že níže uvedená tabulka 9 by měla sloužit jako vodítko a nikoliv jako rigidní soubor pravidel. Vždy je zapotřebí zvážit výsledky detailní právní a ekonomické analýzy každého specifického přístupu, neboť konečné vymáhání v případě selhání a následného bankrotu je silně ovlivněno specifickými fakty daného případu. Z tabulky vyplý-

vá, že seniorní nezajištěný dluh by nebyl automaticky upravován, obdobně jako v případě ostatních emisí v případě ICR ratingu na úrovni AA a AAA. Nicméně emise v závislosti na jejich specifické finanční závazky, jejich zajištěnosti a podřízenosti jsou upraveny nahoru či dolů dle úrovně ICR ratingu, resp. dané úvěruschopnosti emitenta.

²⁵ Kdy výsledný efekt může být aditivní, protichůdný či multiplikační.

²⁶ Viz výše.

²⁷ Zdroj: Moody's Investor Services: *Notching Corporate Instrument Ratings Based on Differences in Security and Priority of Claim*, Moody's, říjen 2017.

ICR rating	Seniorní zajištěný	Seniorní nezajištěný	Nezajištění	Podřízený
AAA	Bez úpravy	Bez úpravy	Bez úpravy	Bez úpravy
AA	Bez úpravy	Bez úpravy	Bez úpravy	Bez úpravy
A	0 až +1	Bez úpravy	0 až -1	0 až -2
BBB	0 až +2	Bez úpravy	0 až -1	0 až -2
BB	0 až +2	Bez úpravy	0 až -2	0 až -2
B	0 až +3	Bez úpravy	0 až -2	0 až -3
CCC-C	0 až +3	Bez úpravy	0 až -2	0 až -3

Tabulka 9: Úpravy ratingu dle typu emise dluhu dle Morningstar přístupu.²⁸

IV. Závěr a zhodnocení přístupů

Prezentovaný článek měl zejména za cíl v základní rovině přiblížit přístupy ratingových agentur při stanovování ratingu dceřiné společnosti založeném na ratingu společnosti mateřské, která bývá mnohdy jedinou společností, pro kterou je stanoven rating. Mimo jiné však v závěru zmínil i úpravy ratingu dlužníka při zohlednění seniority dluhu, které jsou v praxi často uskutečňovány.

Z uvedených metodik jednoznačně vyplývá závěr o tom, že úprava ratingu vyžaduje nejen detailní analýzu a zvážení řady faktorů, ale taktéž stojí na subjektivním profesním úsudku samotného analytika (či týmů). V případech metodik agentury S & P, Fitch či Moody's je zřejmé, že vztah mezi mateřskou a dceřinou společností a obdobně i ochota podpořit dceřinou společností finančně ze strany skupiny je rozhodujícím faktorem při stanovení (úpravě) úvěrového ratingu.

Přístup Fitch agentury je podstatně detailnější, rozlišuje dvě odlišné cesty, resp., která z entit má silnější úvěrový profil a následně se posuzuje síla existujících vztahů. Převažující situací je zpravidla silnější úvěrový profil mateřské společnosti, kdy u této cesty „Cesta SP“ vyplývá, že z 15 možných variant, které mohou nastat, bude rating dceřiné společnosti korespondovat s ratingem skupiny (úvěrovým profilem skupiny)

v 8 případech. Obdobně také u „cesty SS“ vyplývá, že konsolidovaný úvěrový profil bude aplikovatelný v šesti z devíti případů, kdy se tento profil zvyšuje případně o jeden či dva notchy.

Stanovení ratingu není jednoduchou záležitostí, na druhou stranu jde o jeden z klíčových aspektů pro koretní stanovení převodní ceny u finančních transakcí.

S & P přístup zohledňuje zejména strategičnost dceřiného podniku a dle tohoto aspektu upravuje ratingový profil skupiny na rating samostatného dceřiného podniku. Oproti tomu Moody's přístup se nespokojí jen s jedním faktorem a zohledňuje jich celou řadu; ochotu podpořit dceřinou společností bude mimo jiné ovlivňovat faktor udržení maximální hodnoty pro samotné akcionáře.

Z důvodu různorodých přístupů ratingových agentur a rizika subjektivity, se mohou jednotlivé výsledky úprav ratingu významně lišit. Snaha o zobecnění přístupu úprav se jeví jako velmi problematická,

a mohla by být předmětem samostatného výzkumu, ačkoliv by výsledky byly v praxi velmi žádané. Mimo jiné je však otázkou, jak vstupní informace o ratingu ovlivní výsledné stanovení ceny obvyklé (převodní) u finančních transakcí, pokud se přístupy úprav mezi ratingovými agenturami tak liší a jsou zastíněny subjektivitou. Z tohoto důvodu se jeví vhodné stanovení bezpečného přístavu ze strany daňové správy, a to buď v oblasti samotných obvyklých úroků pro předem definovaný soubor transakcí či subjektů a s tím souvisejících podmínek nebo případně schválení metodik, jak zjednodušeně stanovit rating pro účely převodních cen. Obecně tak můžeme potvrdit již známý fakt, že převodní ceny nejsou exaktní vědou a je vždy nutné být řádně a pečlivě připraven pro adekvátní argumentaci a nenechat nic náhodě. Stanovení ratingu není jednoduchou záležitostí, na druhou stranu jde o jeden z klíčových aspektů pro koretní stanovení převodní ceny u finančních transakcí.

Článek vznikl za podpory Technologické agentury ČR (www.tacr.cz) v rámci řešení projektu č. TL05000328 „Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu“. Výsledky z řešení projektu jsou dostupné na webových stránkách projektu (www.prevodni-ceny-ft.cz), část [Publikační výstupy](#).

Závěr

Z provedeného porovnání metodik jednoznačně vyplývá závěr o tom, že úprava ratingu vyžaduje nejen detailní analýzu a zvážení řady faktorů, ale taktéž stojí na subjektivním profesním úsudku samotného analytika (či týmů). V případech metodik agentury S & P, Fitch či Moody's je zřejmé, že vztah mezi mateřskou a dceřinou společností a obdobně i ochota podpořit dceřinou společností finančně ze strany skupiny je rozhodujícím faktorem při stanovení (úpravě) úvěrového ratingu.

²⁸ Zdroj: Morningstar. 2016. Morningstar Credit Research, August 2016. Methodology for Rating Parents, Subsidiaries, and Issues, Version 2. Dostupné z: <https://rating-agency.morningstar.com/PublicDocDisplay.aspx?i=FvNAD6m9Mcw%3d&m=i0Pyc%2bx7qZZ4%2bsXnymazBA%3d%3d&s=LviRtUKXqs8kmI5dHt7FTE2SZmY0Fq-d4iX49Mk%2f9UapyiFTE06TA%3d%3d>.

Bezodplatné plnenie a jeho DPH režim



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

Matej pôsobí vyše 10 rokov v advokátskej praxi so špecializáciou na poradenstvo v daňovom práve, v práve obchodných spoločností, bankovníctve a financiách a v súdnych sporoch. Popri advokátskej praxi je aktívny aj v akademickí oblasti ako docent v odbore obchodné a finančné právo. Je autorom alebo spoluautorom niekoľkých monografií a komentárov k právnym predpisom a niekoľkých desiatok vedeckých a odborných článkov.

Článok rozpracováva otázku bezodplatného plnenia, ktoré je v spoločnom systéme DPH predmetom osobitnej úpravy zabrahujúcej nezdanenej konečnej spotrebe. Článok nadväzuje na už publikované práce rozoberajúce čiastkové otázky a ponúka ucelený koncepčný prístup v súlade so základnými princípmi spoločného systému DPH a aktuálnou judikatúrou Súdneho dvora.

I. ÚVOD

Otázka daňového režimu bezodplatného dodania je v hospodárskej praxi pomerne rozšírená a uplatniteľná právna úprava vyvoláva určité neistoty.¹ Do istej miery boli otázky režimu bezodplatného dodania venované aj nedávne články v tomto bulletinu.² Vo všeobecnosti je možné z publikovaných názorov vyabstrahovať, že pravidlá týkajúce sa bezodplatných dodaní nie je možné aplikovať rydzo mechanicky, ale je nutné postupovať prípad od prípadu s prihliadnutím na celkovú systematiku právnej úpravy spoločného systému DPH a jeho základné princípy. Ambíciou tohto článku je poskytnúť „návod“, ako by sa malo v týchto otázkach koncepčne postupovať. Článok uplatňuje primárne metódu

abstrakcie pri využití dostupnej zahraničnej a domácej literatúry a rozhodnutí Súdneho dvora. Hoci pre ilustráciu sa v článku budú nachádzať aj zjednodušené situácie, nie je ambíciou tohto článku poskytnúť individuálne poradenstvo.

II. UPLATNITEĽNÉ PRÁVNE NORMY A VYMEDZENIE PROBLÉMU

Normy dotýkajúce sa bezodplatných plnení sa nachádzajú primárne v § 8 ods. 3³ a § 9 ods. 2 a 3⁴ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov („ZoDPH“). Predmetné ustanovenia sú prakticky doslovnou transpozíciou článkov 16 a 26 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006

o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v jej aktuálnom znení („DPH Smernica“). Predmetné normy nie sú z hľadiska ich konštrukcie úplne identické. Hoci ich spoločnou podstatou je v zmysle Súdneho dvora⁵ „dosiahnuť rovnaké zaobchádzanie medzi zdaniteľnými osobami a konečnými spotrebiteľmi“, norma dotýkajúca sa bezodplatného dodania tovaru obsahuje aj vetu, že bezodplatné dodanie predmetov s nízkou hodnotou (17 eur bez dane) a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek pod túto úpravu nespadá. To už dávnejšie viedlo Súdny dvor (v súlade s návrhmi generálneho advokáta) k záveru, že pod túto úpravu spadajú aj bezodplatné dodávky uskutočnené pre obchodné účely, ak nie sú nízkou hodnotou.⁶

1 Vid' napr. podnety adresované Finančnej správe [Online] <https://podpora.fincnaspava.sk/325458-Základ-dane-pri-dodani-tovaru-na-iny-ucel-ako-podnikanie>

2 Konkrétne Hlinka, T. - Nagy, D. Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty. Bulletin SKDP 4/2023, pp. 14-18 a Bellanová, L. - Patiová, M. Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ. Bulletin SKDP 2/2024, pp. 14-20

3 „Ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe tohto tovaru alebo jeho súčasti alebo vytvorení tohto tovaru alebo jeho súčasti vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez dane za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.“

4 „(2) Užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu okrem užívania majetku, pri ktorom bola daň odpočítaná podľa § 49 ods. 5 alebo § 49a v rozsahu použitia majetku na podnikanie alebo bola vykonaná úprava odpočítanej dane podľa § 54a. (3) Bezodplatné dodanie služby iné ako v odseku 2 na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu okrem služby bezodplatne dodanej vysielajúcej organizácii alebo prijímateľovi dobrovoľníckej činnosti podľa osobitného predpisu.“

5 Porovnaj Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-258/95 Julius Fillibeck Söhne v Finanzamt Neustadt. ECLI:EU:C:1997:491, ods. 25 a tam citovanú judikatúru vo vzťahu k dodaniu služieb a Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-48/97 Kuwait Petroleum, ECLI:EU:C:1999:203, ods. 21 a tam citovanú judikatúru vo vzťahu k dodaniu tovaru.

6 Pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-48/97 Kuwait Petroleum, ECLI:EU:C:1999:203, ods. 23 a tiež Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-528/19. Mitteldeutsche

Obidve tieto normy konštruujú špeciálny režim dodania, neuplatní koncept tzv. subjektívnej hodnoty (*subjective value*)⁷ zakotvený v článku 73 DPH Smernice, ale za základ dane sa v súlade s článkami 74 a 75 DPH Smernice transponovanými do § 22 ods. 5 a 6 stanoví ako nadobúdaacia cena bezodplatne dodaných tovarov, resp. celkové náklady na dodanie bezodplatne poskytnutých služieb. V kontexte cieľa zabezpečenia rovnakého zaobchádzania však aj takto stanovená cena musí zodpovedať tej, ktorú by mal zaplatiť konečný spotrebiteľ, t.j. mala by reflektovať aj zníženie, resp. vývoj ceny bezodplatne dodaného tovaru alebo nákladov na bezodplatne dodanú službu.

Zdanlivo jednoduchý mechanizmus uvedených noriem je však v praxi častým zdrojom interpretačných nejasností týkajúcich sa okruhu transakcií, na ktoré by mali dopadať. Na jednej strane totiž stojí otázka, pri akej výške protiplnenia prestá-

va byť transakcia „bezodplatnou“, na strane druhej naopak stoja transakcie, ktoré zdanlivo (pri formálnom prístupe) pôsobia bezodplatne, pri hlbšom preskúmaní ich materiálneho obsahu však majú svoju logiku a jasný podnikateľský cieľ.

Domnievam sa však, že vhodným zovšeobecnením záverov z judikatúry Súdneho dvora a uplatnením nosných princípov spoločného systému DPH je možné priestor pre uplatnenie uvedených noriem spoľahlivo delimitovať.

III. JUDIKATÚRA SÚDNEHO DVORA A HLAVNÉ PRINCÍPY

Súdny dvor vo svojej judikatúre síce konštatoval, že ustanovenia týkajúce sa bezodplatného dodania tovaru a bezodplatného dodania služieb „vykazujú značné rozdiely“⁸, na fundamentálnej úrovni je možné identifikovať príbuznosť oboch noriem z hľadiska účelu ako aj ich účinku.

Ako Súdny dvor uviedol vo vzťahu k obidvom normám, ich účel je „zabrániť prípadom nezdanenej konečnej spotreby“⁹, pričom Súdny dvor (resp. generálni advokáti) v uvedenom kontexte odkazujú na princíp fiškálnej neutrality DPH.¹⁰

Rovnako v obidvoch prípadoch je možné identifikovať, že dôsledkom aplikácie obidvoch noriem je stanovenie takého základu dane, aby prípad konečnej spotreby tovaru alebo služby bol neutralizovaný. Tj. dané normy primárne nemajú za účel trestať a ani nie je ich účelom konštruovať ďalší dodatočný stupeň zaťaženia. Inak povedané, ak samotný daňovník bezodplatne poskytujúci tovar alebo službu dodávku nenavýši o žiadnu ďalšiu pridanú hodnotu oproti predchádzajúcemu

Ako Súdny dvor uviedol vo vzťahu k obidvom normám, ich účel je „zabrániť prípadom nezdanenej konečnej spotreby“, pričom Súdny dvor (resp. generálni advokáti) v uvedenom kontexte odkazujú na princíp fiškálnej neutrality DPH.

stupňu, danej právnej úprave to „nevadí“; podstatné je, aby nedošlo k odpočítaniu dane na dodávky, ktoré budú skonzumované konečnými spotrebiteľmi. Konkrétne, § 22 ods. 5 ZoDPH v súčasnosti uvádza, že základom dane je (i) pri dodaní tovaru „kúpna cena príslušného tovaru v čase jeho dodania alebo ak takúto kúpnu cenu nie je možné zistiť, kúpna cena podobného tovaru v čase jeho dodania; ak kúpna cena neexistuje, sú základom dane náklady na vytvorenie tohto tovaru v čase jeho dodania“, a (ii) pri dodaní služby „náklady na službu“. Zákon súčasne ustanovuje, že ak „platiteľ odpočítal daň pomerne alebo vykonal opravu odpočítanej dane alebo úpravu odpočítanej dane, zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane.“¹¹ Táto úprava reflektuje konštantnú judikatúru Súdneho dvora, ktorá priznava, že medzi predmetnými spôsobmi stanovenia základu dane existuje hierarchia¹² s prednosťou (reziduálnej) nákupnej ceny¹³, po ktorej nasleduje kúpna cena podobného tovaru v čase dodania¹⁴ a až následne sa uplatní „režijná cena“¹⁵. V každom prípade je však potrebné brať ohľad

Na jednej strane totiž stojí otázka, pri akej výške protiplnenia prestáva byť transakcia „bezodplatnou“, na strane druhej naopak stoja transakcie, ktoré zdanlivo (pri formálnom prístupe) pôsobia bezodplatne, pri hlbšom preskúmaní ich materiálneho obsahu však majú svoju logiku a jasný podnikateľský cieľ.

Hartstein-Industrie AG proti Finanzamt Y. ECLI:EU:C:2020:712., ods. 64. Pozri tiež Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-207/23 Finanzamt X. ECLI:EU:C:2024:352, ods. 40 a nasl.

7 Pozri bližšie ZHANG, Wei. A Critical Perspective of "Subjective Value" According to the CJEU to Determine the VAT Taxable Amount in Barter Transaction-A New Solution. *Journal of Tax Administration*, 2022, 7.2: 153-183.

8 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-528/19. *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG proti Finanzamt Y.* ECLI:EU:C:2020:712., ods. 58

9 Porovnaj C-528/19. *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG proti Finanzamt Y.* ECLI:EU:C:2020:712., ods. 59 a Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne v Finanzamt Neustadt.* ECLI:EU:C:1997:491., ods. 25. K obojm pozri bližšie tiež BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M. 2024. *Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár.* 1. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2024. 884 s. ISBN 978-80-571-0688-3, s. 82 a nasl. (Vargan) a 109 a nasl. (Orda Oravcová)

10 Pozri NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA PAOLO MINGOZZI prednesené 22. decembra 2008 1(1) *Vec C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie proti Staatssecretaris van Financiën.* ECLI:EU:C:2008:769, ods. 21. K princípu fiškálnej neutrality pozri bližšie DE LA FERIA, Rita. *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox.* *Recent VAT Case Law of the CJEU* (Linde, 2016), 2015.

11 Predmetná úprava je účinná od 1. 1. 2025, pričom dôvodová správa k súčasnej úprave výslovne uvádza, že predchádzajúca úprava vychádzajúca z daňovej zostatkovej ceny pre účely dane z príjmov "nemala oporu v smernici 2006/112/ES v platnom znení".

12 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-16/14 *Property Development Company NV.* ECLI:EU:C:2012:698, ods. 34 až 38.

13 Pozri Rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C322/99 a C323/99 *Fischer a Brandenstein.* ECLI:EU:C:2001:280, ods. 80.

14 Pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-299/11 *Gemntee Vlaardingen.* ECLI:EU:C:2012:698, ods. 30.

15 Pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-207/23 *Finanzamt X.* ECLI:EU:C:2024:352, ods. 56 a nasl.

na to, že určovanie základu dane podľa týchto pravidiel by nemalo viesť k tomu, aby daňovník na výstupe odvedol vyššiu daň, než si sám pôvodne odpočítal¹⁶ (samozrejme za predpokladu, že nedôjde k zhodnoteniu majetku pri ktorom opäť bola odpočítaná daň na vstupe¹⁷).

Druhý princíp, ktorý považujem za užitočné uplatniť, je princíp hospodárskej a obchodnej reality¹⁸, keďže „*zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH.*“ Tento princíp nás núti skúmať obchodné dôvody, pre ktoré zdaniteľná osoba vstupuje do určitého vzťahu (ak také samozrejme existujú).

IV. BEZODPLATNOSŤ AKO NOSNÉ KRITÉRIUM?

V prvom rade považujem za nutné testovať hranicu bezodplatnosti, kde treba poukázať na to, že aj Súdny dvor pracuje s konceptom „čisto symbolickéj“ (*purely symbolic*) ceny.¹⁹ Pri uplatnení tohto konceptu by potom za bezodplatné dodanie mohlo, resp. malo byť považované aj dodanie za symbolické euro. V prípade významných dodávok (napr. nehnuteľný majetok značnej hodnoty) dokonca aj vyššia hodnota protiplnenia by vo výsledku mohla byť klasifikovaná ako symbolická.

Ako medzizáver si teda dovoľím tvrdiť, že samotné formálne uvedenie protihodnoty v zmluve automaticky nevytlúči aplikáciu § 8 ods. 4 a § 9 ods. 3 a 4 ZoDPH. Podstatné bude vždy, ako sa bude stanovená protihodnota javiť v kontexte dôsledného posúdenia hospodárskej a obchodnej reality.

Na strane druhej, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že aj situácie, kde nie je protihodnota jasne stanovená (resp. je aj výsledne stanovená ako nulová) môžu

byť mimo rámec aplikácie uvedených noriem.²⁰ Argumentáciu Súdneho dvora je možné zovšeobecniť tak, že ak (hoci aj) bezodplatné dodanie

- (I) nemôže viesť k nezdanenej konečnej spotrebe ani k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania,
- (II) z vynaložených nákladov má prospech zdaniteľná osoba (dodávateľ) a tieto aktivity majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej celkovou hospodárskou činnosťou, v rámci ktorej dochádza k zdaniteľným plneniam, a
- (III) náklady na plnenia získané na vstupe sú súčasťou nákladov na plnenia uskutočnené na výstupe, potom nie je dôvod na aplikáciu daného pravidla.²¹

Vo vyššie uvedenom kontexte je tiež vhodné pripomenúť aj záver Súdneho dvora, že „*okolnosť, že z nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi v prípade, že tieto náklady nepatria medzi prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, ale predstavujú náklady pripísateľné konkrétnym plneniam na výstupe, pokiaľ majú uvedené náklady priamu a bezprostrednú súvislosť so zdaniteľnými plneniami zdaniteľnej osoby.*“²² Zaujímavé sú tieto závery aj v konfrontácii s konštatovaniami Súdneho dvora v predchádzajúcej judikatúre. Vo veci *Posnania Investment*²³ sa Súdny dvor zaoberal zdanlivo podobnou situáciou, kde daňovník odovzdal nehnuteľnosť mestu v rámci úhrady daňového nedoplatku. Súdny dvor v zhode s názorom generálneho advokáta vnímal riziko nezdanenej konečnej spotreby, ak by daňovník vo

vzťahu k odovzdanej nehnuteľnosti pri jej nadobudnutí odpočítal daň na vstupe a konštatovali, že „*toto riziko je však pokryté ustanoveniami článku 16 smernice o DPH.*“²⁴ V skutočnosti však tieto závery nie sú vo vzájomnom napätí, keďže vo veci *Posnania Investments* sa daňovník prevodom na obec zbavil majetku, ktorý pre neho mohol byť zdrojom podnikateľských výnosov (a teda aj príjmov z DPH) a to bez toho, aby akékoľvek výnosy zrealizoval. Naopak vo veci *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* zostal príjmový potenciál majetku (cesty) zachovaný aj po jeho odovzdaní obci.

Vyššie uvedené je tak možné pomerne elegantne zovšeobecniť práve s použitím odkazu na princíp neutrality a charakter DPH ako všeobecnej spotrebnej dane. Tou kľúčovou otázkou totiž v skutočnosti je, či náklady vynaložené zdaniteľnou osobou pri ktorých bola odpočítaná daň na vstupe v konečnom dôsledku zaplatí nejaký konečný spotrebiteľ. Ak nie, je vhodné a nevyhnutné aplikovať diskutované pravidlá, ktoré konečného spotrebiteľa „urobia“ zo zdaniteľnej osoby, ktorá si uplatnila odpočítanie dane na vstupe. Znak bezodplatnosti však v takom prípade nemôže slúžiť ako samostatná (postačujúca) podmienka uplatnenia diskutovanej osobitnej úpravy, ale skôr ide o prvé priblíženie pri testovaní, či nie je narušená neutralita dane a teda, či nie je nutné uplatniť osobitné „neutralizačné“ pravidlá.

Je tiež nutné poukázať na to, že tradične sa v ekonomickej vede pracuje s konceptom pridanej hodnoty ako výsledkom ekonomickej aktivity podniku, ktorý sa následne delí medzi vlastníkov (v podobe podielov na zisku) a zamestnancov (v podobe miezd).²⁵ V systéme DPH by potom podstatnou okolnosťou malo byť, že táto

16 Porovnaj tiež dôvodovú správu k ostatnej novele českej úprave ustanovenia upravujúceho základ dane pri bezodplatne dodaných plneniach – bod 126 – k § 36 ods. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. (novela bola publikovaná pod č. 461/2024 a predmetný novelizačný bod má v nej č. 125).

17 Porovnaj Rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C322/99 a C323/99 Fischer a Brandenstein. ECLI:EU:C:2001:280, ods. 80.

18 Červenová, E. - Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. Bulletin SKDP. 1/2023, s. 8 a odkaz v poznámke pod čiarou č. 7

19 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-267/15 Gemeente Woerden, ECLI:EU:C:2016:466, ods. 41; m.m. tiež stanovisko Generálneho advokáta vo veci C-276/18 KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:81, ods. 106

20 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-528/19. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG proti Finanzamt Y. ECLI:EU:C:2020:712

21 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie C-528/19. ECLI:EU:C:2020:712, ods. 66 až 68; bližšie k téme viď. Bellanová, L. - Patiová, M. Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ. Bulletin SKDP 2/2024, pp. 14-20 a tiež Hlinka, T. - Nagy, D. Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty. Bulletin SKDP 4/2023, pp. 14-18

22 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-405/19. ECLI:EU:C:2020:785. Vos Aannemingen BVBA

23 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-36/16. ECLI:EU:C:2017:361. Posnania Investment

24 Ibid, ods. 39

25 Túto logiku je možné badať aj na súčasnej podobe účtovných závierok pre podnikateľov účtujúcych v sústave podvojného účtovníctva a na tam uvedenom vzorci pridanej hodnoty.



Príliš extenzívna aplikácia diskutovaných pravidiel by opäť mohla viesť k narušeniu princípu neutrality. Totiž, ak by zdaniteľná osoba náklady na zdanlivo bezodplatné plnenia v skutočnosti riadne preniesla na svojich odberateľov, v dôsledku uplatnenia pravidiel vzťahujúcich sa na bezodplatné plnenia by bola tá istá dodávka zdanená dvakrát.

pridaná hodnota už bola zdanená a zodpovedajúca daň bola odvedená štátu.

Diskutované pravidlá teda v ich podstate slúžia na to, aby pridaná hodnota nebola distribuovaná už pred jej zdanením. Najlepšou ilustráciou je práve prípad *Julius Fillibeck Söhne v Finanzamt Neustadt*²⁶ týkajúci sa zabezpečenia dopravy pre zamestnancov, kde Súdny dvor dôsledne rozlišoval medzi situáciou, kde poskytnutie zabezpečenie dopravy zamestnancom je skôr „benefit“ (a teda plnenie slúžiace na súkromnú spotrebu zamestnanca) a situáciou, kde „s ohľadom na určité okolnosti, akými sú ťažkosti pri nájdení iných vhodných foriem dopravy a pri zmenách miesta pracoviska, požiadavky na podnikanie vyžadujú od zamestnávateľa poskytnúť zamestnancom dopravu“²⁷ (a ide teda o náklady nevyhnutné pre podnikanie zdaniteľnej osoby).

Rozdiel medzi uvedenými situáciami spočíva práve v tom, že pri prvej situácii išlo o ekvivalent peňažného príspevku na dochádzanie do práce, pri ktorom by zamestnávateľ priamym poskytnutím dopravy poberal oproti iným zamestnávateľom konkurenčnú výhodu v podobe

odpočítanej dane (čím bol porušený princíp neutrality). V druhej situácii naopak išlo o nevyhnutnú podmienku získania zamestnanca a teda výkonu samotného podnikania zamestnávateľa. V takej situácii je navyše možné rozumne predpokladať, že vynaložené náklady zamestnávateľ preniesie na svojich odberateľov a teda nedôjde k prípadu nezdanenej konečnej spotreby.

Z vyššie uvedeného však tiež vyplýva, že práve príliš extenzívna aplikácia diskutovaných pravidiel by opäť mohla viesť k narušeniu princípu neutrality. Totiž, ak by zdaniteľná osoba náklady na zdanlivo bezodplatné plnenia v skutočnosti riadne preniesla na svojich odberateľov, v dôsledku uplatnenia pravidiel vzťahujúcich sa na bezodplatné plnenia by bola tá istá dodávka zdanená dvakrát. Namiesto neutralizačného účinku by tak nastúpil ten účinok, že zdaniteľná osoba by musela daň dotovať na úkor svojich podielov na zisku (prípadne na úkor miezd zamestnancov). Ako však nedávno konštatovala generálna advokátka vo svojom stanovisku „výsledok vedúci k dvojitému zdaneniu je v rozpore so zásadou daňovej neutrality[a] aj so základnými zásadami spravodlivosti.“²⁸

Je navyše pozoruhodné, že vyššie uvedené generálna advokátka konštatovala, keď veľmi detailne a opatrne analyzovala podmienky pre uplatnenie neutralizačných ustanovení článku 26 DPH Smernice pri schéme odmeňovania zavedenej zamestnávateľom spočívajúcej v poskytovaní poukazov na nadobudnutie vybraného tovaru.²⁹ Ešte zaujímavejší je však samotný rozsudok Súdneho dvora v predmetnej veci, z ktorého vyplýva že Súdny dvor takúto schému vyhodnotil tak, že „smeruje k zvýšeniu výkonu jej zamestnancov, a tým k riadnemu fungovaniu a ziskovosti podniku, takže je potrebné konštatovať, že toto poskytovanie služieb sa neuskutočňuje na iné účely ako na účely jej podnikania“.³⁰ Súčasne v danom kontexte Súdny dvor

odkázal aj na starší rozsudok³¹ a v podstate potvrdil tézu Bellanovej a Patiovej, že „aj v rozsudku C-48/97 Kuwait Petroleum, kde SDEÚ potvrdil povinnosť odvodu DPH z tovarov dodaných zákazníkom zadarmo v marketingovej akcii, bol hlavný argument, že zdaniteľná osoba nepreukázala, že náklady na tieto tovary boli zahrnuté v cene zdaňovaných produktov.“³²

Súdny dvor tým dal uplatňovanému pravidlu pomerne jasné kontúry, kde uložil akcent na to, či daňovník sám svojou podnikateľskou aktivitou zneutralizuje dôsledky dodávky, ktorá je uskutočnená pre neho samotného, jeho zamestnancov, prípadne je uskutočnená bezodplatne. Tj. je možné potvrdiť, že podstatným aspektom je, či náklady vynaložené zdaniteľnou osobou pri ktorých bola odpočítaná daň na vstupe v konečnom dôsledku zaplatí nejaký konečný spotrebiteľ. Až keď sa takáto neutralizácia nepreukáže, nastupujú účinky osobitnej právnej úpravy.

Toto uvažovanie je napokon možné vystopovať aj vo veci *Finazamt X*, kde daňovník uskutočňoval dve samostatné dodávky (elektrina a teplo) a zaujímavé je, že s ohľadom na uplatňovanú reguláciu na danom trhu nebolo možné tieto dodávky krížovo dotovať. Súdny dvor tak mal prakticky za ustálené, že daňovník dodávala



Podstatným aspektom je, či náklady vynaložené zdaniteľnou osobou pri ktorých bola odpočítaná daň na vstupe v konečnom dôsledku zaplatí nejaký konečný spotrebiteľ. Až keď sa takáto neutralizácia nepreukáže, nastupujú účinky osobitnej právnej úpravy.

26 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-258/95 Julius Fillibeck Söhne v Finanzamt Neustadt. ECLI:EU:C:1997:491

27 BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M. 2024. Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2024. 884 s. ISBN 978-80-571-0688-3, s. 109

28 Pozri stanovisko Generálnej advokátky vo veci C-607/20 GE Aircraft Engine Services Ltd, ECLI:EU:C:2022:63, ods. 53

29 Ibid.

30 Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-607/20 GE Aircraft Engine Services Ltd, ECLI:EU:C:2022:884, ods. 33

31 Ibid, ods. 34

32 Bellanová, L. - Patiová, M. Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ. Bulletin SKDP 2/2024, s. 20

teplo bezodplatne.

V. NIEKOĽKO PRÍKLADOV PRE ILUSTRÁCIU

Vyššie uvedené je možné ilustrovať na niekoľkých príkladoch.

Prvým je poskytnutie *pro bono* poradenských služieb. Ak uvažujeme nad advokátskou kanceláriou, ktorá v rámci svojej platenej agendy vyhradí nevýznamnú časť svojich kapacít na poskytovanie *pro bono* poradenstva, je možné predpokladať, že tento čas daná kancelária „nechá zaplatiť“ svojim riadnym klientom. Inak povedané, *pro bono* aktivity sú u takej kancelárie už vopred premietnuté do jej cenotvorby. Tu by som sa priklonil k záveru, že nehrozí prípad nezdanenej konečnej spotreby a nie je teda dôvod na aplikáciu pravidiel pre bezodplatné plnenia.

Súčasne, ak uvažujeme nad advokátskou kanceláriou, ktorá poskytuje *pro bono* poradenstvo nadácii založenej jej hlavným partnerom, takéto poradenstvo už nemusí mať jasný podnikateľský dôvod. Naopak, bolo by možné argumentovať, že advokátska kancelária nadácii poskytuje *pro bono* služby namiesto toho, aby si ich nadácia objednala komerčne (s uplatnením dane)

a prostriedky by získala od zakladateľa.

Druhým príkladom je už diskutovaný problém spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia.³³ Tak, ako v citovanom článku kolegovia vymedzili skutkovú situáciu, zdá sa zjavné, že developeri by bez zmeny územného plánu zo strany mesta nezrealizovali dodatočné zisky (resp. terminológiou DPH, neuskutočnili by dodatočné zdaniteľné plnenia). Kľúčovým dôvodom vynaloženia nákladov na investície požadované zo strany mesta (či už v podobe infraštruktúry, ale aj samotných bytov³⁴) je teda fakt, že projekt sa bez vynaloženia týchto nákladov realizovať nebude. Developer teda pri vynakladaní predmetných nákladov sleduje výlučne svoje komerčné záujmy. Je tiež možné rozumne predpokladať, že tieto náklady v plnej miere preniesie aj na svojich odberateľov (tj. nadobúdateľov bytov a nájomcov nebytových priestorov).³⁵

Naopak, ak by developer v rámci pripravovaného projektu vyhradil časť bytov pre členov svojho manažmentu a vybraných zamestnancov, komerčný záujem sa zdá byť oslabený. Prevádzaný byt tu pôsobí ako ekvivalent peňažnej odmeny, ktorá však mala byť distribuovaná až z pridanej

hodnoty po zdanení. Uplatnenie pravidiel vzťahujúcich sa na bezodplatné dodania sa tak zdá byť plne na mieste.

VI. ZÁVER

Z vyššie uvedeného vyplýva, že kľúčová otázka, ktorú je nutné si klásť pri aplikácii pravidiel pre bezodplatné dodávky je či „smeruje daná transakcia k nezdanenej spotrebe“. Ak totiž v skutočnosti zdaniteľná osoba náklady na zdanlivo bezodplatnú dodávku v plnej miere premietne na svojho odberateľa, aplikácia pravidiel pre bezodplatné dodávky by viedla k dvojitému zdaneniu toho istého plnenia a teda k narušeniu princípu neutrality. Preto je pri aplikácii pravidiel pre bezodplatné dodávky nutné pristupovať v zásade reštriktívne a vždy s ohľadom na princíp zohľadnenia hospodárskej a obchodnej reality.

Článok je výstupom z grantu AP-VV-22-0482 *Financovanie územnej samosprávy - potenciál funkčných mikroregiónov*. Autor pôsobí v praxi ako advokát. ■

Použitá literatúra:

- Bellanová, L. - Patiová, M. Vyvolané investície z pohľadu DPH judikatúry Súdneho dvora EÚ. Bulletin SKDP 2/2024
- BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M. 2024. Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2024. 884 s. ISBN 978-80-571-0688-3, s. 109
- Červenová, E. - Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. Bulletin SKDP. 1/2023
- de la Feria, R. EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox. *Recent VAT Case Law of the CJEU (Linde, 2016)*, 2015.
- Hlinka, T. - Nagy, D. Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty. Bulletin SKDP 4/2023, pp. 14-18
- Kačaljak, M. – Mazúr, J. Vplyv dane z pridanej hodnoty na nájomné bývanie na Slovensku. Ročenka regionálneho rozvoja 2024. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, 2024. ISBN 978-80-223-5976-4, pp. 67-72. [Online] https://stella.uniba.sk/texty/FSEV_MC_rocenka_regionálneho_rozvoja_2024.pdf
- Zhang, W. A Critical Perspective of "Subjective Value" According to the CJEU to Determine the VAT Taxable Amount in Barter Transaction-A New Solution. *Journal of Tax Administration*, 2022, 7.2: 153-183.

Záver

Kľúčová otázka, ktorú je nutné si klásť pri aplikácii pravidiel pre bezodplatné dodávky je či „smeruje daná transakcia k nezdanenej spotrebe“. Ak totiž v skutočnosti zdaniteľná osoba náklady na zdanlivo bezodplatnú dodávku v plnej miere premietne na svojho odberateľa, aplikácia pravidiel pre bezodplatné dodávky by viedla k dvojitému zdaneniu toho istého plnenia a teda k narušeniu princípu neutrality. Preto je pri aplikácii pravidiel pre bezodplatné dodávky nutné pristupovať v zásade reštriktívne a vždy s ohľadom na princíp zohľadnenia hospodárskej a obchodnej reality.

33 Hlinka, T. - Nagy, D. Potenciálne aplikačné problémy spolupráce developerov a mesta pri rozvoji územia s akcentom na daň z pridanej hodnoty. Bulletin SKDP 4/2023, pp. 14-18

34 Tu sa však stotožňujem s názorom autorov Hlinka a Nagy, že otázka daňového režimu bytov na prenájom si zaslúži komplexnejšie spracovanie. Spolu s J. Mazúrom sme sa mu venovali v článku Vplyv dane z pridanej hodnoty na nájomné bývanie na Slovensku, In. Ročenka regionálneho rozvoja 2024, pp. 67-72.

35 Hodnou pozornosťou v kontexte developerských projektov je aj skutočnosť, že tieto veľmi často bývajú realizované prostredníctvom jednocelových entít (SPV), tj. je možné veľmi jednoducho na konci životného cyklu SPV skontrolovať, či jeho daň na výstupe dosiahla (a ideálne výrazne prekročila) odpočítanú daň na vstupe.

Nový Zákon o dani z finančných transakcií z pohľadu práva EÚ



Ing. Renáta Bláhová,
FCCA, LLM
daňová poradkyňa

Daňová poradkyňa BMB Partners Taxand a prezidentka The International Fiscal Association na Slovensku

Ako upozornila SKDP vo svojej tlačovej správe vo februári, zákon o dani z finančných transakcií má exteritoriálne účinky, nakoľko sa môže vzťahovať aj na operácie zahraničných subjektov, ktoré so Slovenskom vôbec nesúvisia. V tomto článku vysvetľujem, že požiadavka, aby slovenské podniky sami počítali a mesačne odvádzali daň z transakcií aj na zahraničných účtoch je v rozpore s princípmi práva EÚ vrátane voľného pohybu kapitálu a niektoré z opatrení majú aj diskriminačný charakter.

I keď chápem snahu MF SR zamedziť presunu bankových účtov do zahraničia, táto musí spĺňať test proporcionality, avšak súlad s právom EÚ sa počas rekordne krátkeho legislatívneho procesu nestihol zabezpečiť.

Slovenská verzia dane je dokonca kontroverzejšia ako maďarská predloha z roku 2012, ktorá sa zamerala iba na domáce bankové účty. V prípade Slovenska zaujala k zákonu nelichotivé stanovisko aj ECB.

Začiatkom minulého leta sa vláda začala venovať konsolidácii verejných financií. Mala stretnutie s viacerými krajinami, okrem iného aj s Maďarskom. Vtedy vznikol nápad, že by zrejme bolo dobré zaviesť transakčnú daň aj u nás. Predlohou bol maďarský zákon o dani z finančných transakcií. Experti z Maďarska však upozornili, že zatiaľ čo forintové účty zostali, eurové účty zahraničných firiem odišli, aby sa dani vyhli. Neodišli firmy ako také, ale euro kapitál. Slovensko preto cieľne, nad rámec maďarskej predlohy, zaviedlo takzvané protiúnikové opatrenia. Zrejme si však nikto neuvedomil, čo to spôsobí z hľadiska európskeho práva. V procese prijatia zákona, ktorý sa polutovaniahodne vyhol riadnemu legislatívnemu procesu, pričom tento od zverejnenia slovenskej verzie zákona (19. 9.) do schválenia v parlamente (3. 10.) trval len 9 pracovných dní, sa to podchytiť ani nedalo.

Odborní garanti z MF SR vzhľadom na časový tlak nemali priestor poriadne preveriť súlad návrhu zákona s právom EÚ pred jeho odoslaním do parlamentu, i keď sme sa cez slovenskú pobočku The International Fiscal Association¹ a cez rôzne ďalšie fóra² vrátane obchodných komôr či SKDP snažili rozpor s právom EÚ vysvetľovať. Článok nižšie sa venuje primárne prvej verzii zákona, tak ako bola schválená v parlamente 3. 10. 2024, v jeho poslednej časti ale uvádzam, že novela z 28. 11. 2024 po predchádzajúcej odbornej analýze, ktorej argumenty sú zhrnuté aj v tomto článku, opravila jeden z najzásadnejších rozporov s právom EÚ, za čo sme odbornému garantovi tejto dane JUDr. Bernovi Toškovi v mene všetkých vďační. Avšak ostatné rozpory s právom EÚ zostali.

A. ZHRNUTIE

Nová daň z finančných transakcií sa má vzťa-

hovať aj na bankové transakcie slovenských podnikov vykonávané na zahraničných bankových účtoch, a to podľa pôvodného návrhu bez jej zastropovania, čo malo znamenať vyššie zdanenie cezhraničných platieb v porovnaní s priamymi bankovými prevodmi medzi účtami v slovenských bankách. Oslobodené majú byť transakcie v rámci „cash pooling“³, avšak znenie zákona indikuje, že sa bude uplatňovať len v prípade, ak tieto transakcie prebehnú cez slovenskú banku. V oboch prípadoch ide o diskrimináciu v zmysle práva EÚ.

Požiadavka, aby si slovenské podniky počítali a mesačne odvádzali daň z transakcií na zahraničných bankových účtoch, by podľa Zmluvy o fungovaní EÚ mohla byť tiež klasifikovaná ako neprimeraná a diskriminačná administratívna záťaž. Okrem toho pôvodné plánované vyššie efektívne zdanenie cezhraničných transakcií v porov-

1 https://ifa-sr.sk/TS_FTT_2024_sk.pdf

2 <https://index.sme.sk/c/23401878/transakcna-dan-podnikatel-seda-ekonomika-slovensko-unikat-eurovska-unia-trest.html>

3 Zákon o DFT, § 4 (2) písm. t): „platobná operácia u jedného poskytovateľa súvisiaca s kompenzáciou zostatkov účtov daňovníkov, ktorí sú členmi konsolidovaného celku, za ktorý sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka“ (ďalej len cash pooling)

naní s domácimi transakciami alebo nejednoznačnosť oslobodenia „cash poolingov“⁴ sú priamo diskriminačné opatrenia (časť C). Slovenská verzia dane je preto kontrovernejšia ako maďarská predloha z roku 2012, ktorá sa zamerala iba na domáce bankové účty. Navyše je maďarská ako aj slovenská daň z finančných transakcií potenciálne v rozpore so zásadami konkurencieschopnosti európskeho trhu, dokonca by mohla ovplyvniť jeho celkovú fiškálnu stabilitu, ak by sa viaceré krajiny rozhodli ísť v oblasti dane z finančných transakcií podobnou cestou ako Maďarsko a Slovensko. V prípade Slovenska je mimoriadne znepokojujúca aj fragmentácia menovej únie, ktorej bolo Slovensko doposiaľ rešpektovaným členom (časť D).

V neposlednom rade je celkový dopad novej slovenskej dane z finančných transakcií v rozpore s voľným pohybom kapitálu zaručeným v Zmluve o fungovaní EÚ. Bolo by preto v prospech celého slovenského hospodárstva vedieť, či a kedy MF SR plánuje zosúladiť nový zákon s týmito princípmi práva EÚ.

V ďalšom texte nájdete OBSAH a po ňom nasleduje podrobnejšia analýza problematiky.

OBSAH

- A.** Zhrnutie (hore)
- B.** Základné informácie o slovenskom zákone o dani z finančných transakcií a kontext EÚ
- C.** Potenciálne porušenia Zmluvy o fungovaní EÚ
 1. Obmedzenia týkajúce sa zahraničných účtov a voľného pohybu kapitálu
 2. Vyššie daňové zaťaženie zahraničných platieb
 3. Potenciálna diskriminácia a nerovnaké zaobchádzanie
 4. Test primeranosti
- D.** Negatívny dopad na konkurencieschopnosť európskeho trhu a menovej únie
 1. Riziko pre finančnú stabilitu EÚ
 2. Pohľad ECB

B. ZÁKLADNÉ INFORMÁCIE O SLOVENSKOM ZÁKONE O DFT A KONTEXT EÚ

Slovenská vláda oznámila základné informácie o konsolidačnom balíčku 17. 9. 2024. Opatrenia boli pripravené počas leta bez štandardného legislatívneho procesu v utajenom režime, na príprave sa teda nemohli zúčastniť zainteresované strany, ani odborníci na daňové právo nemohli nepredložiť svoje stanoviská. Okrem zmeny sadzieb DPH a dane z príjmov právnických osôb bolo v ten istý deň oznámené, že je pripravený nový zákon o dani z finančných transakcií (ďalej len „zákon o DFT“⁵) podľa maďarského vzoru, ktorý bude ukladať daň vo výške 0,35 % na všetky debetné bankové transakcie vykonávané podnikateľskými subjektmi v zmysle zákona - právnickými ako aj fyzickými osobami. Text zákona nebol v tomto čase známy. Spomínaná základná sadzba dane z finančných transakcií vo výške 0,35 % bola zvýšená vládou v priebehu 24 hodín na 0,40 %, obratom bolo úplné znenie nového slovenského zákona o DFT zaslané do NR SR, kde bol text 19. 9. 2024 zverejnený a zákon následne v zrýchlenom legislatívnom konaní schválený. Všetky návrhy na zmeny vznesené v rámci krátkej parlamentnej diskusie, ktorá začala 1. 10. 2024⁶ boli odignorované a zákon o DFT bol schválený v NR SR 3. 10. 2024, t. j. do 9 pracovných dní od prvého zverejnenia kompletného textu zákona. Zákon nadobudol účinnosť 1. 1. 2025, pričom prvé zdaňovacie obdobie má byť mesiac apríl 2025.

Celkový dopad novej slovenskej dane z finančných transakcií v rozpore s voľným pohybom kapitálu zaručeným v Zmluve o fungovaní EÚ.

Podľa komunikácie slovenskej pobočky The International Fiscal Association s MF SR sa slovenský zákon o DFT inšpiroval podobným maďarským zákonom o dani z finančných transakcií z roku 2012, MF SR nám ochotne poskytlo aj anglickú verziu zákona. V súlade s článkom 127 ods. 4 Zmluvy o fungovaní EÚ MF SR zároveň informovalo Európsku centrálnu banku (ďalej len „ECB“) listom z 26. septembra 2024, ktorý obsahoval text navrhovaného slovenského zákona o DFT. To vyústilo do oficiálneho stanoviska ECB, ktoré bolo vydané 8. 11. 2024. Pred schválením v parlamente 3. 10. 2024 zo strany slovenskej vlády neprebehla žiadna iná komunikácia s Európskou komisiou alebo inými predstaviteľmi EÚ ohľadom súladu návrhu zákona s právom EÚ (časť D).

Stručne zhrnuté, nová slovenská DFT sa bude aplikovať na nasledujúce transakcie:

- I.** debetné bankové transakcie, sadzba 0,4 %, max. však 40 eur za prevod⁷
- II.** cezhraničné zúčtovanie nákladov, sadzba 0,4 % (pôvodne bez max. obmedzenia)⁸
- III.** výber hotovosti v banke alebo z bankomatu, sadzba 0,8 %
- IV.** platby platobnou kartou, výška dane 2 eur/rok
- V.** nákup cenných papierov, splátky úrokov z úverov, provízie a poplatky.

Nová daň sa nevzťahuje na platby daní a odvodov, predmetom dane nie je ani „cash pooling“⁹.

Počítať a odvádzať štátu ju budú v prípade účtov v Slovenskej republike banky, slovenské podniky nebudú mať zvýšené žiadne iné náklady ani nebudú zaťažené administratívou spojenou s výpočtom dane. Výpočet bude vykonávať automaticky ich slovenská banka, ktorá bude taktiež mesačne strhávať daň z účtu a poukazovať ju správcovi dane.

V prípade transakcií na bankových účtoch v iných krajinách EÚ musia daň vypočítať a zaplatiť podnikatelia sami, pričom znášajú všetky s tým súvisiace náklady, od

4 Znenie zákona aj po jeho novele z 28. 11. 2024 indikuje, že sa bude uplatňovať len v prípade, ak tieto transakcie prebehnú cez „poskytovateľa so sídlom v tuzemsku“, t. j. cez slovenskú banku.

5 Zákon č. 279/2024 v prvej verzii, tak ako bola schválená 3. 10. 2024 v NR SR

6 <https://tv.nrsr.sk/archiv/schodza/9/19?id=329535> Snahu ministra financií o ozdravenie verejných financií treba podporiť a súhlasím aj s jeho zhrnutím v NR SR 1. 10. 2024 „Že treba konsolidovať verejné financie, že verejné financie sú v zlom stave. Sú v stave jednej z najhorších v Európskej únii a treba ich proste zlepšovať.“ Ak sú však v parlamente na rozpravu na celý konsolidačný balík vyhradené iba 3 pracovné dni vrátane úplne nového zákona, je to bohužiaľ na úkor kvality a potenciálne aj celého podnikateľského prostredia.

7 § 5 ods. 1 zákona o DFT

8 § 5 ods. 2 a § 9 ods. 3 zákona o DFT, v znení pred jeho novelou 354/2024 zo dňa 28. 11. 2024

9 § 4 (2) písm. t) Predmetom dane nie je „platobná operácia u jedného poskytovateľa súvisiaca s kompenzáciou zostatkov účtov daňovníkov, ktorí sú členmi konsolidovaného celku, za ktorý sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka“

úprav softvéru až po osoby zodpovedné za prípravu osobitného daňového priznania na mesačnej báze. Takéto reštriktívne opatrenia neboli zavedené maďarským zákonom o DFT z roku 2012 a na slovenské podniky sa vzťahujú len vtedy, ak používajú zahraničné bankové účty.

Navyše bolo v prípade cezhraničného zúčtovania nákladov daňové zaťaženie vyššie, keďže sa neuplatňovala maximálna suma 40 eur na transakciu. Cieľom tohto diskriminačného daňového zaťaženia je prinútiť slovenské dcérske spoločnosti zahraničných spoločností, aby držali hotovosť na slovenských bankových účtoch resp. obmedziť cezhraničné združovanie prostriedkov (cash pooling) a centralizované nákupy mimo SR. Oslobodené síce majú byť transakcie v rámci „cash pooling“¹⁰, avšak znenie zákona aj po jeho novele z 28. 11. 2024¹¹ indikuje, že sa bude uplatňovať len v prípade, ak tieto transakcie prebehnú cez „poskytovateľa so sídlom v tuzemsku“¹² t.j. cez slovenskú banku.

V neposlednom rade, keďže bankové transakcie nemožno stotožňovať so skutočnou tvorbou hodnôt, je táto daň aj v rozpore s pôvodnými princípmi dane ako ich navrhovala EÚ v roku 2011¹³, zameranej na odradenie od „finančných transakcií, ktoré neprispievajú k efektívnosti finančných trhov alebo reálnej ekonomiky“, napr. obchodovanie s derivátmi. V polovici roka 2012 ministri financií EÚ na zasadnutí Rady ECOFIN skonštatovali, že sa im nepodarilo dosiahnuť jednomyselnú dohodu o návrhu celoeurópskej dane z finančných transakcií, napriek tomu však viaceré členské štáty vyjadrili silný záujem o zavedenie tejto dane.

Dvere boli preto otvorené pre podskupinu členských štátov, aby sa zapojila do „posilnenej spolupráce“ na spoločnej dani z finančných transakcií harmonizovanej medzi sebou, pričom do tejto skupiny patrilo aj Slovensko. Predpokladom pravdaže bolo, že sa krajiny od pôvodných princípov ako ich navrhovala EÚ v roku 2011 neodchýlia.

C. POTENCIÁLNE PORUŠENIA ZMLUVY O FUNGOVANÍ EÚ

Nový slovenský zákon o DFT vzbudzuje obavy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu podľa článku 63 Zmluvy o fungovaní EÚ, ktorý zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi EÚ ako aj medzi členskými štátmi EÚ a tretími krajinami, ale aj iných pravidiel zakazujúcich diskrimináciu. Konkrétne by podľa nášho názoru mali byť preverené 4 oblasti.



Požiadavka, aby si podnikatelia pri transakciách zo zahraničných účtov sami počítali a odvádzali dane, by sa mohla interpretovať ako administratívna prekážka, ktorá sťažuje alebo predražuje cezhraničný pohyb kapitálu.

C.1. Obmedzenia týkajúce sa zahraničných účtov a voľného pohybu kapitálu

Jedným z možných problematických bodov je požiadavka, aby podniky na mesačnej báze samy počítali a odvádzali daň z transakcií vykonávaných na zahraničných účtoch. To by sa mohlo považovať za diskriminačné a viac zaťažujúce v porovnaní s domácimi transakciami, pri ktorých sa o výpočet a zaplatenie dane postarajú banky. To, že daň ukladá podnikom so zahraničnými účtami neprimerane vyššiu administratívnu záťaž a náklady, čím odrádza od ich využívania a zvyhodňuje využívanie slovenských bankových účtov, by malo byť považované za obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

Dodatkové povinnosti týkajúce sa dodržiavania predpisov, ktoré sa ukladajú podnikom vykonávajúcim transakcie prostredníctvom zahraničných účtov, môžu predsta-

vovať prekážku pre cezhraničné finančné operácie. Požiadavka, aby si podnikatelia pri transakciách zo zahraničných účtov sami počítali a odvádzali dane, by sa mohla interpretovať ako administratívna prekážka, ktorá sťažuje alebo predražuje cezhraničný pohyb kapitálu.

C.2. Vyššie daňové zaťaženie zahraničných platieb

V prípade cezhraničného zúčtovania nákladov bolo v pôvodnom návrhu daňové zaťaženie vyššie, pretože maximálny limit dane 40 eur na transakciu (ii. vyššie) sa neaplikoval. Toto diskriminačné daňové zaťaženie malo za cieľ prinútiť slovenské dcérske spoločnosti zahraničných spoločností, aby držali hotovosť na slovenských bankových účtoch a vyhýbali sa cash pooling alebo centralizovaným nákupom mimo Slovenska¹⁴.

Príklad: nákup tovaru slovenským podnikom za 10 mil. eur:

- ak sa platba uskutoční bankovým prevodom priamo z bankového účtu v SR, daň je 40 eur
- ak sa platba uskutoční cez centrálny nákup v Rakúsku, daň je: 40 000 eur, t.j. 1000× vyššia.

ESD už vo viacerých prípadoch rozhodol, že rozdielne podmienky pre cezhraničné transakcie v porovnaní s domácimi môžu byť porušením voľného pohybu kapitálu. Napríklad v prípade Verkooijen (C-35/98) ESD skonštatoval, že opatrenia znevýhodňujúce iné ako domáce činnosti sú porušením pravidiel EÚ.

I keď uvedený konkrétny rozpor bol novelou z 28. 11. 2024 odstránený, obdobná diskriminácia nastane aj vtedy, ak je oslobodenie transakcií v rámci „cash pooling“¹⁵ umožnené len pre transakcie cez slovenské banky. Znenie zákona aj po novele z 28. 11. 2024¹⁶ indikuje, že sa bude uplatňovať v prípade, ak tieto transakcie prebehnú cez „poskytovateľa so sídlom v tuzemsku“¹⁷ t.j. cez slovenskú banku.

10 „platobná operácia u jedného poskytovateľa súvisiaca s kompenzáciou zostatkov účtov daňovníkov, ktorí sú členmi konsolidovaného celku, za ktorý sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka“ (ďalej len cash pooling“)

11 Zákon č. 354/2024

12 § 3 (2) 1.

13 https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-04/history-proposal-financial-transaction-tax_en.pdf

14 Vysvetlivky k slovenskému zákonu o DFT, podľa konzultácií s MF SR

15 „platobná operácia u jedného poskytovateľa súvisiaca s kompenzáciou zostatkov účtov daňovníkov, ktorí sú členmi konsolidovaného celku, za ktorý sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka“ (ďalej len cash pooling“)

16 Zákon č. 354/2024

17 § 3 (2) 1.

C.3. Potenciálna diskriminácia a nerovnaké zaobchádzanie

Keďže slovenský daňový režim ukladá dodatočné zaťaženie a de facto vyššie efektívne zdanenie cezhraničných transakcií v porovnaní s domácimi transakciami, mal by byť považovaný za diskriminačný.

ESD pri svojom rozhodovaní dôsledne ruší vnútroštátne opatrenia, ktoré neprimerane obmedzujú pohyb kapitálu v rámci EÚ. Podobne by mala byť preverená aj nová slovenská daň, keďže ukladá pre ten istý podnikateľský subjekt prísnejšie povinnosti pri transakciách na zahraničných účtoch ako pri čisto domácich transakciách, čo podnikateľom združuje alebo sťažuje voľný pohyb kapitálu.

C.4. Test primeranosti

Aj keby Slovensko argumentovalo tým, že daň je potrebná na dosiahnutie cieľov verejného záujmu, ako je zvýšenie príjmov alebo zníženie finančnej závislosti, relevantný test primeranosti nie je splnený. Na rozdiel od návrhu dane z finančných transakcií z dielne EÚ, ktorý sa zameriaval na „finančné transakcie, ktoré neprispievajú k efektívnosti finančných trhov alebo reálnej ekonomiky“, sa slovenská verzia dane vzťahuje na väčšinu debetných bankových prevodov súvisiacich s opakujúcimi sa prevádzkovými výdavkami bez ohľadu na to, či prispievajú alebo neprispievajú k reálnej ekonomike. Okrem toho bude zavedenie tejto dane motivovať podniky, aby vybrali peniaze zo svojich bankových účtov a držali ich v hotovosti.

Zdá sa byť zrejmé, že Slovensko uplatnilo neprimerané prekážky pre cezhraničný pohyb kapitálu.

Napokon, namiesto toho, aby boli podniky motivované k obmedzeniu používania hotovosti, slovenská DFT jej používanie zvýši.

Zhrnutie časti C:

Požiadavka, aby si slovenské firmy samy počítali a mesačne odvádzali daň z transakcií na zahraničných bankových účtoch,

by podľa Zmluvy o fungovaní EÚ mala byť klasifikovaná ako neprimeraná a diskriminačná administratívna záťaž. Okrem toho je vyššie efektívne zdanenie cezhraničných transakcií v porovnaní s domácimi transakciami alebo oslobodenie cash poolingu iba ak ho zabezpečuje slovenská banka taktiež jednoznačne diskriminačné. V neposlednom rade je celkový dopad novej slovenskej DFT v rozpore s voľným pohybom kapitálu zarúčeným v Zmluve o fungovaní EÚ.



Zavedenie trvalej dane spôsobom, ktorý nie je harmonizovaný s inými členskými štátmi, môže aj podľa ECB „spôsobiť deformácie na finančných trhoch a viesť k fragmentácii európskeho finančného systému“.

D. NEGATÍVNY DOPAD NA KONKURENCIESCHOPNOSŤ EURÓPSKEHO TRHU A MENOVEJ ÚNIE

Daň z finančných transakcií zavedená zákonom o dani z finančných transakcií v Maďarsku v roku 2012 a na Slovensku v roku 2024 by potenciálne mohla byť vnímaná ako problematická aj z pohľadu Zmluvy o fungovaní EÚ v širšom zmysle slova. Z pohľadu Slovenska, ktoré je členom menovej únie, ide o vážny zásah do jej pravidiel, na čo upozornila aj ECB.

D.1. Konkurencieschopnosť EÚ

Slovenská aj maďarská daň z finančných transakcií sa uplatňuje na základe kúpnej ceny každej transakcie, v prípade dlhšieho dodávateľského reťazca to môže byť aj viackrát, pričom sa neberie do úvahy, či v tomto procese bola vytvorená skutočná pridaná

hodnota. V prípade firiem, ktoré uskutočňujú časté finančné transakcie (napr. nákupy, mzdy alebo prevádzkové náklady, dividendy), môže táto daň kumulovať a zvyšovať prevádzkové náklady, pričom neexistuje obdobný mechanizmus ako odpočet pri DPH.

To je v rozpore s princípom neutrality a proporcionality podľa práva EÚ, ktorý vyžaduje, aby opatrenia prijaté členskými štátmi neprimerane nezaťažovali podniky, a ohrozuje aj konkurencieschopnosť európskeho trhu.

D. 2. Pohľad ECB

Európska centrálna banka (ECB) zverejnila svoje stanovisko k slovenskej dani z finančných transakcií dňa 8. 11. 2024¹⁸. Hneď v jeho úvode vytýka neštandardný legislatívny proces a Slovensku dôrazne pripomína povinnosti podľa článku 127 ods. 4 a článku 282 ods. 5 Zmluvy o fungovaní EÚ uskutočniť s ECB konzultácie vo „vhodnom štádiu vnútroštátneho legislatívneho procesu tak, aby mala ECB dostatok času na preskúmanie navrhovaných legislatívnych ustanovení a príslušné vnútroštátne orgány na zohľadnenie stanoviska ECB pred prijatím týchto ustanovení“. Slovensko poskytlo návrh zákona na posúdenie až 25. 9. 2024, teda iba 5 pracovných dní pred jeho schválením v parlamente.

Hlavné obavy ECB sa týkajú potenciálneho zasahovania do menovej politiky ECB ako aj narušenia fungovania finančných trhov a likvidity.

Zavedenie trvalej dane spôsobom, ktorý nie je harmonizovaný s inými členskými štátmi, môže aj podľa ECB „spôsobiť deformácie na finančných trhoch a viesť k fragmentácii európskeho finančného systému“.

Zo zverejneného stanoviska však nie je zrejmé, či ECB postrehla, že na rozdiel od Maďarska sa slovenská daň z finančných transakcií vzťahuje aj na bankové účty v zahraničí. V takom prípade malo byť stanovisko ešte ostrejšie. ■

Záver

Slovenská daň z finančných transakcií má negatívny dopad na konkurencieschopnosť európskeho trhu. Ak sa maďarskou a slovenskou daňou z finančných transakcií nechajú inšpirovať ďalšie členské krajiny EÚ, môže to tiež narušiť európsky rozpočet a jeho celkovú fiškálnu stabilitu. V prípade Slovenska, ktoré je členom menovej únie, bude mať táto daň negatívny vplyv aj na menovú politiku ECB, stabilitu finančných trhov a môže viesť k fragmentácii európskeho finančného systému.

Zosúladenie DFT s princípmi práva a hospodárenia EÚ sa javí ako nevyhnutné.

18 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52024AB0036>

Diskvalifikácia štatutárnych orgánov z výkonu funkcie: právne a praktické aspekty



Mgr. Zuzana
Kolenová
advokátka

Autorka je advokátkou a spolupracujúcou právničkou Slovenskej komory daňových poradcov, kde pravidelne lektoruje niektoré témy týkajúce právnych otázok spojených s poskytovaním daňového poradenstva. Vo svojej praxi sa zameriava najmä na obchodné právo, compliance a niektoré otázky daňového procesu.

Diskvalifikácia štatutárnych orgánov je zásah do podnikateľského prostredia s ďalekosiahlymi dôsledkami. Hoci jej cieľom je chrániť trh a veriteľov, v praxi prináša množstvo právnych nejasností a môže viesť k ochromeniu firiem. Tento článok analyzuje právnu úpravu diskvalifikácie na Slovensku, jej reálne dopady a diskutabilné aspekty, ktoré vyvolávajú pochybnosti o proporcionalite a efektívnosti tohto opatrenia.

1. ÚVOD

Diskvalifikácia je právny mechanizmus, ktorý má za cieľ zabezpečiť transparentnosť a integritu podnikateľského prostredia. Zavádza osobitnú zodpovednosť fyzických osôb za podnikanie právnických osôb. Výkon riadiacej funkcie prináša nielen právomoci, ale aj povinnosti a s tým spojenú zodpovednosť. Právna úprava diskvalifikácie má chrániť predovšetkým veriteľov, spoločníkov, obchodných partnerov a širšie hospodárske prostredie¹. Diskvalifikáciu a vylúčenie používame v tomto texte ako synonymá s rovnakým významom.

Diskvalifikácia má minimálne dve funkcie: preventívnu a sankčnú. Na jednej strane chráni podnikateľské prostredie, na druhej strane osobne a majetkovo postihuje štatutárov, ktorí zastávajú funkciu štatutárneho orgánu v obchodnej spoločnosti, ktorej bola udelená sankcia. V slovenskom

práve ide o formálnu aplikáciu vylúčenia². Nezáleží pritom na tom, či konateľ porušil svoju povinnosť, napríklad konať s odbornou starostlivosťou.³ „Obchodný zákonník priamo neustanovuje konkrétne diskvalifikačné dôvody, avšak obsahuje ustanovenie, ktoré odkazuje na osobitné zákony, v rámci ktorých je ustanovené za akých podmienok je možné diskvalifikovať fyzickú osobu z výkonu zákonom vymedzených funkcií.“⁴ Práve tento koncept neumožňujúci štatutárnemu orgánu sa brániť, alebo zohľadniť mieru, ako prispel k (škodlivému) dôsledku pre spoločnosť, vyvoláva pochybnosť o proporcionalite právnej úpravy.

Niektorí autori považujú diskvalifikáciu aj za ochranný mechanizmus. Tvrdia, že chráni veriteľov a pomáha im uspokojiť pohľadávky, ktoré vznikli pri obchodných vzťahoch so spoločnosťou.⁵ Tento názor je však diskutabilný. Diskvalifikovaní štatutári môžu niesť osobnú zodpovednosť alebo

ručiť za záväzky spoločnosti, no v praxi sa to často neprejaví. Naopak, diskvalifikácia môže spôsobiť právny problém – ak spoločnosť stratí štatutárny orgán, môže to skomplikovať vymáhanie pohľadávok, uplatnenie iných práv voči spoločnosti, ale aj schopnosť spoločnosti plniť si svoje povinnosti a vystupovať pred tretími osobami a orgánmi verejnej moci.

V ďalšej časti je zhrnutá právna úprava diskvalifikácie v Slovenskej republike. Stručne ju porovnávame s právnou úpravou v Českej republike a britskou legislatívou, ktorá bola inšpiráciou pre zavedenie tohto právneho konceptu.

2. PRÁVNA ÚPRAVA

Diskvalifikácia je upravená v § 13a Obchodného zákonníka, ktorý zavádza vylúčenie fyzickej osoby z funkcie člena štatutárneho orgánu, dozorného orgánu, vedúceho organizačnej zložky alebo pro-

1 OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, s. 188

Účelu právnej úpravy sa venuje aj ŠKROPIL, M. Vyloučení z funkce člena voleného orgánu obchodní korporace (de lege lata i ferenda). Diplomová práca. UNIVERZITA KARLOVA Právnická fakulta, 2024, s. 10 a nasl.

2 OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, s. 189

3 Napr. ustanovenie § 135a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

4 UŠIAKOVÁ, L.: Proporcionalita diskvalifikácie z výkonu funkcie podľa Obchodného zákonníka z pohľadu právnej úpravy diskvalifikačných dôvodov v Zákone o konkurze a reštrukturalizácii. In: Neštandardné legislatívne zásahy štátu v neštandardných situáciách : pocta profesorovi Milanovi Ďuricovi. Banská Bystrica : Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela - Belianum, 2023, s. 365-378. ISBN 978-80-557-2059-3.

5 UŠIAKOVÁ, L.: Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 51

kuristu rozhodnutím súdu alebo iného oprávneného orgánu, ak je preskúmateľné súdom. Právnu úpravu vylúčenia zaviedla novela Obchodného zákonníka zákonom č. 87/2015 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2016.

Slovenská právna úprava diskvalifikácie je inšpirovaná britskou legislatívou, konkrétne Companies Directors Disqualification Act 1986. Tento právny transplantát však prešiel významnými úpravami, pričom slovenská verzia sa líši v aplikácii, aj v právnych dôvodoch vzniku zodpovednosti. Niektorí autori upozorňujú, že v rámci britskej úpravy diskvalifikácie zohráva významnú úlohu ochrana veriteľov a záujmov spoločnosti, pričom slovenská právna úprava zatiaľ nepreukázala dostatočnú efektívnosť v presadzovaní týchto cieľov.⁶

Pre porovnanie, česká právna úprava diskvalifikácie stojí na odlišných princípoch diskvalifikácie ako slovenská právna úprava. Súd môže na návrh toho, kto preukáže dôležitý záujem, ako aj bez návrhu rozhodnúť, že člen štatutárneho orgánu, ktorý v posledných 3 rokoch pred začatím konania opakovanne alebo závažne porušil svoje povinnosti pri výkone funkcie, nemôže po dobu 3 rokov vykonávať funkciu člena štatutárneho orgánu akejkoľvek korporácie (obchodnej spoločnosti).⁷ Popri tom platia osobitné dôvody vylúčenia súdom v konkurznom konaní.

Harmonizácia práva Európskej únie postupne ovplyvnila právne predpisy o diskvalifikácii členov orgánov obchodných korporácií v členských štátoch, aj keď tento inštitút nie je jednotne upravený. Kľúčovú úlohu zohrala Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/1151 o digitalizácii, ktorá upravila smernicu 2017/1132 a stanovila povinnosť členských štátov vzájomne uznávať rozhodnutia o diskvalifikácii vydané v inom členskom štáte EÚ. Podľa článku 13i smernice musia národné právne predpisy umožniť prehlásiť osobe kandidu-

júcej na pozíciu člena orgánu, či si je vedomá okolností, ktoré by mohli viesť k ich vylúčeniu. Ak je osoba diskvalifikovaná v jednom členskom štáte, môže jej byť zakázané pôsobiť v obchodných korporáciách aj v iných krajinách EÚ. Pre efektívne uplatňovanie týchto pravidiel smernica počíta s prepojením registrov členských štátov, aby bolo možné overiť, či je osoba vedená ako diskvalifikovaná. Smernica bola u nás transponovaná do zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Zákon o súdoch**“) s účinnosťou od 01. 08. 2023.

Diskvalifikáciu nepochybne dochádza k zásahu do základného práva na podnikanie, pričom viacerí autori vyzdvihujú potrebu proporcionality zásahu do slobody podnikania a požiadavky v obchodnoprávných vzťahoch.^{8,9} Zatiaľ čo tieto výhrady určite majú svoje ústavnoprávne opodstatnenie, v nasledujúcej časti priblížime, ako aktuálne diskvalifikácia prebieha.

3. PRIEBEH DISKVALIFIKÁCIE

Diskvalifikačný postup možno zhrnúť nasledovnými krokmi:

- **Rozhodnutie o diskvalifikácii** – súd alebo iný oprávnený orgán vydá rozhodnutie o vylúčení osoby z funkcie štatutárneho orgánu.

Diskvalifikáciou nepochybne dochádza k zásahu do základného práva na podnikanie, pričom viacerí autori vyzdvihujú potrebu proporcionality zásahu do slobody podnikania a požiadavky v obchodnoprávných vzťahoch.

tárneho orgánu (ustanovenie § 13a ods. 1 Obchodného zákonníka). Aktuálne môže diskvalifikovať okrem súdu len správca dane, pričom na konkrétne dôvody diskvalifikácie poukazujeme v ďalšej časti článku. Týmto rozhodnutím stráca fyzická osoba právo vykonávať riadiace alebo dozorné funkcie v obchodných spoločnostiach (ustanovenie § 13a ods. 3 Obchodného zákonníka). Keďže diskvalifikácia má okamžité právne účinky, ďalšie procesné kroky by mali zabezpečiť, aby bola riadne evidovaná v príslušných registroch.

- **Diskvalifikačný list** – súd alebo správca dane je povinný doručiť diskvalifikačný list Okresnému súdu Žilina, ktorý vedie register diskvalifikácií. Tento register je zverejnený na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti SR, avšak nie je automaticky prepojený s obchodným registrom, čo môže spôsobiť problémy pri určení oprávnenia konať za spoločnosť. Lehota na doručenie listu sa líši: pre súd platí povinnosť konať bezodkladne (§ 81i Zákona o súdoch), zatiaľ čo správca dane má podľa § 157a ods. 5 Daňového poriadku¹⁰ na doručenie až 90 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vylúčení.
- **Zápis v obchodnom registri** – po doručení diskvalifikačného listu má Okresný súd Žilina bezodkladne zaslať výpis z registra diskvalifikácií všetkým súdom, ktoré vedú obchodný register, v ktorom je vylúčený zástupca zapísaný (§ 82k ods. 4 Zákona o súdoch). Obchodný register môže vykonať zápis o diskvalifikácii aj z vlastného podnetu (§ 8b zákona o obchodnom registri).¹¹ Z dostupných informácií sa však ukazuje, že registrové súdy zapisujú výmaz diskvalifikovaných osôb v rámci konania o zosúladiení údajov zapísaných v obchodnom registri so skutočným stavom (§ 289 CMP)¹² na základe podnetu od konkrétnych orgánov, napr.

6 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 51.

7 Ustanovenie § 62 zákona č. 90/2012 Sb. zákon o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách) v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Zákon o obchodných korporáciách**“)

8 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 57.

9 EICHLEROVÁ, J.: Ústavnosť zákonnej úpravy diskvalifikácie z výkonu funkcie člena štatutárneho orgánu obchodnej korporácie Habilitačná prednáška. Citované z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/ustavnost-zakonne-upravy-diskvalifikace-z-vykonu-funkce-clena-statutarniho-organu-obchodni-korporace>

10 Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Daňový poriadok**“).

11 Zákon č. 530/2003 Z.z. o obchodnom registri a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Zákon o obchodnom registri**“)

12 Napr. rozhodnutie Mestského súdu Bratislava III, sp. zn. 23Exre/167/2024 zo dňa 19. 07. 2024, rozhodnutie Mestského súdu Bratislava III, sp. zn. 23Exre/175/2024 zo dňa 16. 08. 2024, rozhodnutie Mestského súdu Bratislava III, sp. zn. 23Exre/85/2024 zo dňa 01. 08. 2024

správco dane. Proces aktualizácie obchodného registra nie je vždy efektívny. Často dochádza k niekoľkomesačnému oneskoreniu, alebo dokonca k úplnému vynechaniu zápisu, čo spôsobuje právnu neistotu.

- Diskvalifikované osoby sú často zapísané v obchodnom registri ako štatutárne orgány alebo členovia iných orgánov bez akejkoľvek indície o ich vylúčení. Oneskorenie zápisu diskvalifikácie v obchodnom registri môže viesť k právnej neistote. Veritelia a obchodní partneri sa pri uzatváraní zmlúv spoliehajú na informácie v obchodnom registri. Ak tieto údaje nie sú aktuálne, môže dôjsť k situácii, že uzatvoria obchod so subjektom, ktorého štatutár je už diskvalifikovaný. Preto je dôležité, aby proces výmeny údajov medzi registrami prebiehal rýchlo a efektívne.
- **Oznámenie o vylúčení** – vylúčený štatutár je povinný bezodkladne oznámiť svoje vylúčenie spoločnostiam, ktorých sa vylúčenie týka (§ 13a ods. 4 Obchodný zákonník). Keďže diskvalifikácia vedie k okamžitému skončeniu funkcie štatutára zo zákona, spoločnosti ostávajú bez riadiaceho orgánu *de facto* a po zápise vylúčenia do obchodného registra aj *de iure*. Ak sa v primeranej lehote neustanoví nový štatutár, môže to viesť k ďalším právnym komplikáciám.
- **Ustanovenie nového štatutárneho orgánu** – spoločnosť je povinná v lehote troch mesiacov ustanoviť nového konateľa alebo člena orgánu (§ 66 ods. 1 Obchodného zákonníka). Ak tak neurobí, môže jej hroziť súdne zrušenie. Tento aspekt diskvalifikácie je obzvlášť dôležitý pre jednoosobové spoločnosti, kde môže byť diskvalifikovaný štatutár zároveň jediným spoločníkom. V takých prípadoch môže diskvalifikácia viesť k faktickému ochromeniu spoločnosti.
- **Zákaz konania v mene spoločnosti** – vylúčený štatutár nesmie konať v mene spoločnosti, s výnimkou odvrátenia hroziacej škody (§ 13a ods. 4 Ob-

chodného zákonníka). Ak však napriek zákazu vykonáva právne úkony, môže niesť osobnú zodpovednosť za záväzky spoločnosti (§ 13a ods. 5 Obchodného zákonníka). V praxi to znamená, že ak vylúčený štatutár napriek zákazu koná, môže osobne ručiť za záväzky spoločnosti. To predstavuje významný právny dôsledok, ktorý môže viesť k jeho finančnej zodpovednosti voči veriteľom. Treba však zohľadniť, že v mnohých prípadoch môže ísť o osoby bez majetku (tzv. biele kone), proti ktorým diskvalifikácia má pôsobiť, a čo v konečnom dôsledku oslabuje účinnosť diskvalifikácie ako nástroja ochrany veriteľov.

- **Návrh na zrušenie spoločnosti** – ak spoločnosť nezabezpečí ustanovenie nového štatutára do 60 dní od skončenia funkcie, posledný konateľ je povinný podať návrh na jej zrušenie (§ 66 ods. 3 Obchodného zákonníka). To však neznamená, že spoločnosť automaticky zanikne – proces jej zrušenia môže byť zdĺhavý a môže viesť k ďalšej právnej neistote
- **Súdne zrušenie spoločnosti** – súd môže spoločnosť zrušiť aj bez návrhu, ak viac ako tri mesiace nemá riadne ustanovený štatutárny orgán (§ 68b ods. 1 písm. b) Obchodného zákonníka). Táto možnosť predstavuje ochranný mechanizmus pred dlhodobou nefunkčnými subjektmi, avšak v praxi sa nevyužíva



Diskvalifikované osoby sú často zapísané v obchodnom registri ako štatutárne orgány alebo členovia iných orgánov bez akejkoľvek indície o ich vylúčení. Oneskorenie zápisu diskvalifikácie v obchodnom registri môže viesť k právnej neistote.

dostatočne často, čo môže viesť k existencii tzv. „mŕtvych spoločností“, ktoré nemajú štatutárny orgán, ale formálne stále existujú.

- **Vymáhanie pohľadávok od vylúčeného štatutára** – účelom diskvalifikácie je predovšetkým očistiť trh od nežiaducich osôb a chrániť verejný záujem. Napriek tomu jej reálny vplyv na postavenie veriteľov je otázný. Vylúčená osoba môže zodpovedať za záväzky spoločnosti na základe zákonného ručenia (§ 13a ods. 5 Obchodného zákonníka)¹³, individuálnej zodpovednosti za konanie bez splnomocnenia (§ 33 ods. 2 Občianskeho zákonníka) alebo v rámci zodpovednosti podľa právnych prepisov konkurzného práva či Obchodného zákonníka.¹⁴ Avšak v praxi je vymožiteľnosť týchto pohľadávok problematická, keďže právna úprava je komplikovaná, dôkazné bremeno sa ťažko nesie a mnohí bývalí štatutári sú nemajetní, čiže veritelia sa tak k svojim pohľadávkam reálne nedostanú¹⁵.

Diskvalifikácia fyzickej osoby z funkcie štatutárneho orgánu má zásadné dôsledky nielen pre samotného štatutára, ale aj pre spoločnosť, ktorej sa týka. Diskvalifikácia má aj priame právne následky, ktoré môžu ovplyvniť aj platnosť právnych úkonov, zodpovednosť za záväzky spoločnosti či postavenie veriteľov. Nejednotnosť zápisov v registri diskvalifikácií a obchodnom registri spôsobuje právnu neistotu – nie je jasné, kedy a voči komu má diskvalifikácia účinok. Tieto aspekty rozoberáme v nasledujúcej kapitole.

4. PRÁVNE DÔSLEDKY DISKVALIFIKÁCIE

Podľa ustanovenia § 13a Obchodného zákonníka sa diskvalifikácia vzťahuje na obdobie uvedené v rozhodnutí alebo, ak nie je stanovené inak, na dobu troch rokov od právoplatnosti rozhodnutia súdu. Dôsledkom právoplatnosti rozhodnutia o vylúčení je okamžité zrušenie právneho postavenia všetkých funkcií v obchodných spoločnostiach a družstvách, nielen v spoločnosti,

13 Na základe verejne dostupných zdrojov ku dňu prípravy tohto článku nebolo zverejnené žiadne rozhodnutie k uplatneniu zodpovednosti podľa ust. § 13a ods. 5 Obchodného zákonníka.

14 MORAVČIKOVÁ KOLENOVÁ, Z.: Zodpovednosť štatutárneho orgánu pri úpadku a hroziacom úpadku spoločnosti. SKDP, Bulletin 2/2023, str. 18 a nasl.

15 Podobne, napr. MAJERNIČEK, O.: Uplatňovanie zodpovednosti členov štatutárnych orgánov za nepodanie návrhu na vyhlásenie konkurzu včas. Súkromné právo, ročník 2020, vydanie 6/2020. „V skutočnosti ale v konkurzoch končia „prázdne škrupinky“, u ktorých je minimálna šanca vymôcť akékoľvek plnenie, pričom spoločnosti sa medzičasom prepíšu na nemajetné osoby alebo na cudzincov, u ktorých nie je fakticky možné vynútiť zmluvnú pokutu alebo uplatňovať zodpovednostné nároky. Potenciálnym riešením, ktoré bolo v tomto článku uvedené, by mohla byť inšpirácia z francúzskeho inštitútu *la responsabilité pour insuffisance d'actif*. Tento inštitút by mohol motivovať štatutárov k tomu, aby problémy spoločnosti riešili ešte na ich počiatku a snažili sa ich vyriešiť aj iným spôsobom než len konkurzom.“

ktorá je sankcionovaná vylúčením štatutára. Neruší sa funkcia v orgánoch zahraničných spoločností, i keď európska legislatíva smeruje k tomu, aby sa zabránilo výkonu funkcií vylúčenými osobami naprieč členskými štátmi¹⁶.

Podľa ustanovenia § 13a ods. 4 Obchodného zákonníka vylúčený zástupca je povinný oznámiť svoje vylúčenie bez zbytočného odkladu obchodným spoločnostiam alebo družstvám, ktoré sú tým dotknuté. „Má sa tým umožniť podnikateľovi urobiť príslušné opatrenia. Vylúčená osoba zodpovedá za škodu, ktorú by porušením oznamovacej povinnosti spôsobila.“¹⁷

Vylúčenie znamená zánik mandátneho vzťahu medzi spoločnosťou a konateľom. Podľa § 575 ods. 2 Obchodného zákonníka je mandatár po zániku mandátu povinný uskutočniť opatrenia na odvrátenie škody, ktoré nemôže vykonať podnikateľ sám, prípadne prostredníctvom iných osôb a o ktoré mandatára požiada. Spornou môže byť otázka, či vylúčený konateľ môže podať v mene právnickej osoby návrh na výmaz zapísaných údajov. Domnievam sa, že tak vylúčený štatutár robiť nemôže,¹⁸ ale môže podať návrh na začatie konania o zosúladenie údajov, keďže sa ho zapísané údaje týkajú.¹⁹

Obchodný register by mal na základe oznámenia Okresného súdu Žilina automaticky aktualizovať zapísané údaje o štatutároch. V praxi sa však ukazuje, že registrové súdy diskvalifikáciu zapisujú do obchodného registra až v rámci mimosporového civilného konania o zosúladenie údajov. Zo zverejnených rozhodnutí sa však javí, že správcovia dane oznamujú Okresnému súdu Žilina a registrovému súdu diskvalifi-

“
Ak však bola diskvalifikácia zapísaná v registri diskvalifikácií a tretia osoba mala možnosť sa o nej dozvedieť, môže byť situácia iná. V takom prípade by spoločnosť mohla namietat neplatnosť právneho úkonu z dôvodu, že tretia osoba vedela, že konateľ nebol oprávnený konať.

káciu až po niekoľkých mesiacoch. To vedie k situáciám, kde diskvalifikovaní štatutári ostávajú v registri vedení mesiace po právoplatnosti rozhodnutia, čím sa oslabuje účinnosť diskvalifikácie. Dotknuté osoby, napríklad obchodní partneri alebo spoločníci, teoreticky môžu tiež podať návrh na súd o zosúladenie údajov so skutočným stavom, ak preukážu právny záujem. Avšak, tieto osoby zrejme nebudú mať záujem na takomto konaní, najmä ak sú chránené materiálnou publicitou obchodného registra.

Pokiaľ diskvalifikácia nie je zapísaná v registri diskvalifikácií, ani v obchodnom registri, možno súhlasiť s názormi viacerých autorov,²⁰ že platnosť právnych úkonov spoločnosti nie je dotknutá. Dôvodová správa uvádza, že platnosť právnych úkonov vylúčeného zástupcu by nemala byť z dôvodu potreby ochrany tretích osôb dotknutá a (...) ten, kto koná ako vylúčený zástupca zároveň ručil za záväzky z obchodov, ktoré v čase vylúčenia dojednal (sám,

alebo ako tieňový zástupca spoločnosti).²¹ V týchto prípadoch vzniká popri zodpovednosti spoločnosti aj zákonné ručenie vylúčeného štatutára.

Zákonodarcia kladie dôraz na ochranu tretích osôb, preto vo väčšine prípadov platí, že právny úkon zostáva platný, ak tretia osoba konala v dobrej viere a spoliehala sa na údaje v obchodnom registri. Ak však bola diskvalifikácia zapísaná v registri diskvalifikácií a tretia osoba mala možnosť sa o nej dozvedieť, môže byť situácia iná. V takom prípade by spoločnosť mohla namietat neplatnosť právneho úkonu z dôvodu, že tretia osoba vedela, že konateľ nebol oprávnený konať.²² Inak povedané, právnou otázkou je to, či zápis vylúčenia v diskvalifikačnom registri je spôsobilý preukázať vedomosť tretej osoby o vylúčení štatutára. Dostupné zdroje neposkytujú uspokojivú odpoveď. Zákon o súdoch neustanovuje, že údaje v registri sú hodnoverné a záväzné, a teda zápis v registri nie je automaticky spôsobilý založiť kvalifikovanú vedomosť tretej osoby o vylúčení. Táto otázka však zostáva otvorená a v prípade sporu bude závisieť od konkrétnych okolností. Ak by spoločnosť úspešne pokázala vedomosť tretej osoby o diskvalifikácii, právny úkon medzi treťou osobou a podnikateľom by neplatil, veriteľ by mal len nároky voči konkrétnej vylúčenej fyzickej osobe ako osobe, ktorá konala bez plnomocenstva (falsus procurator).²³ Niektorí autori rovnako uvádzajú, že zápis v registri diskvalifikácií je evidenčný a jediným rozhodujúcim momentom straty materiálnej publicity je výmaz údajov z obchodného registra.²⁴ Nezosúladenie registrov, resp. vedenie dvoch evidencií však vytvára práv-

16 Ust. § 82i ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z.: „Rozhodnutím o vylúčení môže byť aj rozhodnutie vydané iným členským štátom Európskej únie alebo zmluvným štátom Dohody o Európskom hospodárskom priestore, ak bolo uznané postupom podľa osobitného predpisu. 42fa)“

17 OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, s. 189

18 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 139. „K zápisu diskvalifikovanej osoby do registra diskvalifikácií dochádza bez účasti tejto osoby v rámci spolupráce súdu vedúceho register diskvalifikácií a súdu, ktorý vydal diskvalifikačné rozhodnutie v prvom stupni.“

19 Ust. § 290 ods. 1 CMP: „Návrh na začatie konania o zosúladenie údajov môže podať každý, kto má právny záujem na správnosti údajov zapísaných v obchodnom registri alebo každý, koho sa zapísané údaje týkajú, najmä spoločník zapísanej osoby alebo člen štatutárneho orgánu zapísanej osoby.“

20 OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, s. 191. UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 139. Dôvodová správa k zákonu č. 87/2015 Z.z.

21 Dôvodová správa k zákonu č. 87/2015 Z.z.

22 Ustanovenie § 27 ods. 3 Obchodného zákonníka: „Zapísané údaje sú účinné voči tretím osobám odo dňa ich zverejnenia. Obsah listín, ktorých zverejnenie zákon ustanovuje, je účinný voči tretím osobám odo dňa, keď bolo zverejnené oznámenie o uložení listín do zbierky listín. **To neplatí, ak zapísaná osoba preukáže, že tretia osoba o týchto údajoch alebo o obsahu listín vedela.** Zapísaná osoba sa však nemôže na tieto údaje alebo obsah listín odvolávať voči tretím osobám do 15 dní odo dňa ich zverejnenia, ak tretie osoby preukážu, že o nich nemohli vedieť.“

23 OVEČKOVÁ, O. a kol. Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, 190 s.

24 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 139. „Z hľadiska materiálnej publicity zápisu diskvalifikovanej osoby má význam prioritne jej zápis, resp. následný výmaz z obchodného registra vo vzťahu k obchodným spoločnostiam, v ktorých jej diskvalifikáciou zanikla funkcia. Pokiaľ je táto osoba zapísaná v obchodnom registri v predmetnej funkcii, platí materiálna publicita tohto zápisu, ktorá poskytuje ochranu tak spoločnosti, ako aj tretím osobám, s ktorými diskvalifikovaná osoba konala po zániku jej funkcie v mene obchodnej spoločnosti. V tomto zmysle sa materiálna publicita na zápis v registri diskvalifikácií nevzťahuje, a význam tohto zápisu je vskutku evidenčný a informatívny.“

nu neistotu, čo môže ísť na ťarchu tretích strán vstupujúcich do právnych vzťahov so spoločnosťami.

Ustanovenie § 13a ods. 5 Obchodného zákonníka ďalej výslovne ustanovuje, že ak vylúčený štatutár napriek zákazu koná osobne alebo prostredníctvom inej osoby, vyhlasuje veriteľovi, že ho uspokojí, ak jeho nároky neuspokojí samotná spoločnosť. Tento vzťah je zákonným ručením a spravuje sa ustanoveniami o ručení, s výnimkou, že vylúčený štatutár nemá nárok na regresný nárok od spoločnosti, ak plnil veriteľovi sám (§ 308 Obchodného zákonníka). Inšpirujúc sa britskou právnou úpravou, niektorí autori poukazujú na vznik zodpovednosti aj tzv. tieňových štatutárov, faktických štatutárov a iných osôb, prostredníctvom ktorých môže chcieť vylúčený konateľ ďalej pôsobiť v mene spoločnosti. Pre uplatnenie nároku voči faktickému (tieňovému) štatutárnemu orgánu z titulu ručenia podľa § 13a ods. 5 ObZ však bude nevyhnutné, aby veriteľ jeho konanie v pozícii faktického (tieňového) štatutárneho orgánu preukázal,²⁵ čo môže byť veľmi náročná práca. Navyše, napríklad v jednoosobových s.r.o. si len veľmi ťažko predstaviť, že by spoločník (a vylúčený štatutár) neovplyvňoval nového štatutára, ak by ho vôbec vymenoval.

5. PRÁVNE DÔSLEDKY NEUSTANOVENIA NOVÉHO ŠTATUTÁRA

Zatiaľ čo zákonodarca, ako aj právna teória predpokladá, že vylúčení štatutári budú chcieť prostredníctvom iných riadiť spoločnosť, dovoľím si poukázať, že niektoré spoločnosti z rôznych dôvodov nemusia mať záujem vymenovať nových štatutárov. Ak spoločnosť zostane bez štatutárneho orgánu, vznikajú právne a praktické komplikácie, pretože spoločnosť naďalej existuje, so všetkými právami a povinnosťami, len nemá v jej mene kto konať. Ak orgány spoločnosti nie sú ustanovené v súlade so zákonom alebo spoločenskou zmluvou viac ako tri mesiace, súd môže zrušiť spoločnosť podľa § 68b ods. 1 písm. b) Obchodného zákonníka aj bez návrhu. Tento dôvod na



Ak spoločnosť zostane bez štatutárneho orgánu, vznikajú právne a praktické komplikácie, pretože spoločnosť naďalej existuje, so všetkými právami a povinnosťami, len nemá v jej mene kto konať.

zrušenie spoločnosti sa predpokladá, ak vyplýva z údajov v obchodnom registri alebo z listín uložených v zbierke listín (§ 68b ods. 2 Obchodného zákonníka). V prípade, že nedôjde k zloženiu preddavku na likvidáciu (§ 68 ods. 2 Obchodného zákonníka), spoločnosť je zrušená a nastáva fikcia úpadku (§ 309f CMP).

Následne existencia spoločnosti záleží od individuálnych okolností a majetku spoločnosti. Ak v lehote 90 dní od oznámenia o predpokladanom úpadku nebude podaný návrh na ustanovenie likvidátora spolu s osvedčením o zložení preddavku na jeho odmenu a náhradu výdavkov alebo nebude podaný návrh na vyhlásenie konkurzu na majetok, spoločnosť zanikne bez likvidácie (§ 309g CMP). Zánikom spoločnosti bez právneho nástupcu spravidla dochádza k zániku, resp. faktickej nemožnosti vykonať práva veriteľov, ale aj napríklad k zastaveniu daňového konania alebo k zániku daňových nedoplatkov (§ 62 ods. 1 písm. c) a § 84 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku). Veritelia majú možnosť tento zánik zvrátiť návrhom na podanie konkurzu, alebo zložením preddavku na trovy likvidácie.

Domnievam sa, že diskvalifikácia, ktorá nie je posudzovaná vo vzťahu ku konkrétnemu nežiadúcemu konaniu štatutára, ale nastáva automaticky na základe rozhodnutia súdu alebo iného orgánu, je nielen prísna, ale ani neposkytuje ochranu veriteľom, ktorý v zásade majú záujem na udržaní obchodnej činnosti spoločnosti.²⁶

6. DÔVODY DISKVALIFIKÁCIE

Ustanovenie § 13a Obchodného zákonníka neumožňuje súdu rozhodnúť o vylúčení osoby, keďže neobsahuje predpoklady pre takéto rozhodnutie. Nie je preto možné, aby na jej základe podala dotknutá osoba (napr. veriteľ) samostatnú žalobu o vylúčenie určitej osoby v bežnom spоровom konaní.²⁷ Napríklad, v Českej republike je diskvalifikácia viazaná na konkrétne porušenie povinností štatutára, a to nielen vo vzťahu k tretím osobám, napr. veriteľom, ale voči smerom do vnútra spoločnosti, napr. voči akcionárom, a bez ohľadu na to, či bola spôsobená ujma alebo škoda.²⁸

Podľa ustanovenia § 13a Obchodného zákonníka je podstatné, ktorý osobitný zákon určí, že rozhodnutie súdu je rozhodnutím o vylúčení. Tieto diskvalifikačné dôvody nie je možné priamo zakladať na porušení fiduciárnych povinností štatutárnych orgánov, ale na porušení konkrétnych povinností právnickej osoby. „Je teda evidentné, že zákonodarca sa usiluje prostredníctvom diskvalifikácie o docielenie riadneho priebehu konaní pred orgánmi verejnej moci a do istej miery o eliminovanie prietahov v rámci týchto konaní.“²⁹

Aktuálne prichádzajú do úvahy tieto rozhodnutia o vylúčení:

- A) Súdne rozhodnutie v trestnom konaní
- B) Súdne rozhodnutie v konkurznom konaní
- C) Súdne rozhodnutie v konaní podľa zákona o registri partnerov verejného sektora
- D) Súdne rozhodnutie v exekučnom konaní
- E) Správne rozhodnutie správcu dane o vylúčení
- F) Rozhodnutie vydané iným členským štátom Európskej únie alebo zmluvným štátom Dohody o Európskom hospodárskom priestore, ak bolo uznané postupom podľa osobitného predpisu.

25 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 161.

26 Je možné stotožniť sa s názorom A. Rozehnal, že „veritelia vždy preferujú, aby na majetok obchodnej spoločnosti nebol vyhlásený konkurz.“ Citované podľa UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 49

27 OVEČKOVÁ, O. a kol. *Obchodný zákonník. Veľký komentár. Zväzok I* (§ 1 až 260). 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2022, 189 s.

28 Rozhodnutie Nejvyššího soudu ze dne 30. 3. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1831/2021.

29 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 84.

6.1 Diskvalifikácia v trestnom konaní

Ak súd v trestnom konaní ukladá trest zákazu činnosti vykonávať funkciu člena štatutárneho orgánu, člena dozorného orgánu, vedúceho organizačnej zložky alebo prokuristu (§ 61 ods. 10 Trestného zákona³⁰). Trest zákazu činnosti platil aj pred všeobecnou právnou úpravou diskvalifikácie, avšak § 13a Obchodného zákonníka konkretizoval súvisiace obchodnoprávne a procesnoprávne dôsledky uloženia tohto trestu, a to aj vo vzťahu k obchodnému registru a registru diskvalifikácií.³¹

6.2. Diskvalifikácia v konkurznom konaní

Pri rozhodnutí konkurzného súdu, ktorým sa (i) rozhodlo o uložení povinnosti zaplatiť zmluvnú pokutu v dôsledku porušenia povinnosti podať návrh na vyhlásenie konkurzu včas (§ 74a ods. 6 ZKR³²), (ii) uložila povinnosť nahradiť škodu v dôsledku porušenia povinnosti podať návrh na vyhlásenie konkurzu včas, je rozhodnutím o vylúčení podľa § 11a ods. 6 ZKR, (iii) rozhodlo o porušení povinnosti poskytovať súčinnosť a porušenia povinností počas malého konkurzu právoplatným rozhodnutím súdu podľa § 74 ods. 5 ZKR a počas malého konkurzu podľa § 107 ZKR a (iv) rozhodlo o zrušení oddĺženia pre nepoctivý zámer dlžníka podľa § 166f ods. 5 ZKR. Právna úprava porušenia týchto povinností štatutárnych orgánov a ich zodpovednosti je ucelená a prekračuje rámec tohto príspevku.³³

6.3 Diskvalifikácia v konaní podľa zákona o registri partnerov verejného sektora

Diskvalifikácia postihuje štatutárny orgán alebo člena štatutárneho orgánu partnera verejného sektora v spojení s iným druhom sankcie, ktorá je tomuto štatutárnemu or-

gánu, resp. partnerovi verejného sektora uložená. Diskvalifikačnými dôvodmi podľa zákona o registri partnerov verejného sektora v súlade s § 14 Zákona o RPVS³⁴ sú (i) právoplatné rozhodnutie o výmaze partnera verejného sektora z registra z dôvodu, že partner verejného sektora hodnoverne nepreukáže, že údaje o konečnom užívateľovi výhod zapísané v registri sú pravdivé a úplné podľa § 12 ods. 7 Zákona o RPVS; (ii) právoplatné rozhodnutie o tom, že údaje o konečnom užívateľovi výhod v registri sú neúplné a nepravdivé podľa § 12 ods. 8 Zákona o RPVS, (iii) právoplatné rozhodnutie o uložení pokuty za nesplnenie povinnosti podať návrh na zápis zmeny zapísaných údajov týkajúcich sa konečného užívateľa výhod v lehote 60 dní odo dňa, kedy k zmene došlo podľa § 13 ods. 1 Zákona o RPVS a (iv) právoplatné rozhodnutie registrujúceho súdu o uložení pokuty za nedodržanie absencie konfliktu záujmov oprávnenej osoby podľa § 19 Zákona o RPVS.

Ústavný súd SR rozhodnutím, sp. zn.: II. ÚS 222/2020 formuloval, že účelom a zmyslom Zákona o RPVS je odhalenie a publicita beneficentov, ktorí majú prospech z transakcií s verejným sektorom. Tento účel potom oprávňuje zákonodarcu postihovať porušenie zákona o RPVS prísne. Avšak, pri niektorých porušeníach Zákona o RPVS ako je napríklad porušenie povinnosti ohlásiť zmeny, sa sankcie javia neprimerané a nepredvídateľné. Najvyšší súd SR vo vzťahu k sankciám podľa Zákona o RPVS požiadal Súdny dvor Európskej únie o odpovede na prejudiciálne otázky, ktoré by mohli ovplyvniť ukládanie sankcií, a teda aj diskvalifikáciu, ktorá sa s nimi spája.³⁵

Zároveň, otázkou trestania podľa zákona o RPVS sa zaoberal Najvyšší súd SR aj v ďalších rozhodnutiach sp. zn. 20Bdo 10/2022, 20Bdo 1/2023 a 2 Obdo 82023. Aj keď predmetom posudzovania nebola priamo diskvalifikácia, závery súdu sú

podstatné, keďže sa zaberá problematikou trestania, ktoré podľa Zákona o RPVS má trestnoprávnu povahu, a teda sa naň v zmysle tzv. Engelovského testu uplatňujú zásady ukládania trestov, vrátane zákazu nebyť potrestaný za ten istý skutok viackrát (*ne bis in idem*). Konkrétne, Najvyšší súd SR uviedol: „Vzhľadom k vyššie uvedenému dovolací súd konštatuje, že v danom prípade a za daných okolností sú splnené podmienky na využitie analógie, nakoľko jednotlivé ustanovenia ZRPVS, najmä sankčné, je nutné interpretovať v súlade so zásadami trestania zakotvenými v ústave a v Dohovore. Nedodržaním takéhoto postupu by mohlo dôjsť k porušeniu základných zásad právneho štátu a rovnako tak aj k porušeniu základného práva na spravodlivý súdny proces, garantovaného i ústavou.“³⁶

Najmä, vo vzťahu k právnemu dôsledku, že diskvalifikácia osoby ju vylučuje z výkonu všetkých funkcií vo všetkých právnických osobách, môže byť zásada *ne bis in idem* relevantná. Ustanovenie § 13a Obchodného zákonníka totižto neustanovuje z vylúčenia z funkcie žiadne výnimky. Napríklad, podľa českej právnej úpravy má vylúčenie právne dôsledky len vo vzťahu k funkcii štatutára (a nie funkciám v iných orgánoch), súd môže aj rozhodnúť, že „osoba, u níž jsou dány důvody pro vyloučení člena statutárního orgánu, může za podmínek stanovených v tomto rozhodnutí zůstat členem statutárního orgánu jiné obchodní korporace, pokud okolnosti případu dokládají, že dosavadní výkon její funkce v této obchodní korporaci neodůvodňuje vyloučení z výkonu funkce, a pokud by vyloučení mohlo vést k poškození oprávněných zájmů této obchodní korporace nebo jejích věřitelů.“³⁷

6.4 Diskvalifikácia v exekučnom konaní

Exekučný poriadok upravuje diskvalifikáciu v nadväznosti na nesplnenie povinnosti urobiť vyhlásenie o majetku podľa

30 Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný zákon“).

31 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 62.

32 Zákon č. 7/20005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZKR“).

33 Niektoré aspekty zodpovednosti sú spracované tu: MORAVČIKOVÁ KOLENOVÁ, Z.: *Zodpovednosť štatutárneho orgánu pri úpadku a hroziacom úpadku spoločnosti*. SKDP, Bulletin 2/2023, str. 18 a našl.

34 Zákon č. 315/2016 Z.z. o registri partnerov verejného sektora a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o RPVS“).

35 Vnútroštátne konanie vo veci sp. zn. 50Bdo/26/2023. Pred Súdny dvorom EÚ je Vec vedená ako C-590/24; bližšie informácie o konaní sú dostupné tu:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=mabonex&docid=293119&pageIndex=0&doclang=SK&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=27793713>

36 Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 20Bdo/8/2023 zo dňa 28. 03. 2024, bod 159.

37 Ust. § 64 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách)

§ 41 Exekučného poriadku.³⁸ Ak súd udelí štatutárovi právnickej osoby poriadkovú pokutu za nesplnenie povinnosti urobiť vyhlásenie o majetku v mene povinného, táto sankcia môže viesť až k diskvalifikácii. Diskvalifikácia nastáva vtedy, ak bola tej istej osobe v minulosti za rovnaké porušenie uložená právoplatná poriadková pokuta a napriek tomu si svoju povinnosť opakovane nespĺnila. Takýto následok má za cieľ zamedziť prípadom, keď štatutári vedome bránia exekúciám a znemožňujú veriteľom domáhať sa svojich práv.

Poriadková pokuta vyvoláva závažné právne dôsledky v postavení štatutára, ale aj právnických osôb, v ktorých osoba vo funkcii nejakého orgánu pôsobí, a to bez možnosti zväziť konkrétne podmienky primeranosti sankcie. Podľa niektorých autorov, „rovnaako ako v prípade diskvalifikačných dôvodov podľa zákona o registri partnerov verejného sektora je primeranosť diskvalifikácie ako sankcie v tejto podobe značne diskutabilná.“³⁹ Ak štatutár nepredloží vyhlásenie o majetku z objektívnych dôvodov, napríklad pre zdravotné obmedzenia alebo nepredvídateľné okolnosti, môže byť postihnutý rovnako ako ten, kto povinnosť neplní účelovo. To podčiarkuje potrebu prehodnotenia prístupu k diskvalifikácii v exekučných konaniach a možnosti zavedenia mechanizmov na individuálne posúdenie okolností každého prípadu.

6.5 Diskvalifikácia rozhodnutím správcu dane

Daňový poriadok upravuje samostatné rozhodnutie správcu dane o vylúčení podľa ustanovenia § 157a Daňového poriadku s účinnosťou od 1. januára 2022. K 05. 10. 2023 bolo daňovými úradmi vydaných 146 diskvalifikačných rozhodnutí o vylúčení fyzických osôb z funkcie štatutárneho orgánu alebo člena štatutárneho orgánu.⁴⁰ Správca dane je jediný správny orgán, ktorého rozhodnutie je spôsobilé diskvalifikovať štatutárny orgán a tým zasiahnuť do jeho osobného a majetkového postavenia. Aj keď by sa mohlo javiť, že

uvedené rozhodnutie správcu dane má odlišný charakter ako iné rozhodnutia súdov, ktoré sú súčasne rozhodnutiami o diskvalifikácii, v praxi má podobné dôsledky.

I keď správca dane vydáva individuálne rozhodnutie o vylúčení, robí tak obligatórne za striktného splnenia zákonom formulovaných podmienok, a teda „individualizácia diskvalifikácie ako následku nenáležitého konania určitého subjektu v pravom slova zmysle neprichádza do úvahy.“⁴¹ Diskvalifikovaná osoba sa však môže voči rozhodnutiu správcu dane brániť podaním odvolania, a ak je neúspešné, tak aj podaním správnej žaloby na súd. Je však potrebné zdôrazniť, že správca dane neprihliada na individuálne okolnosti a miera zavinenia daňového subjektu nezohráva v rozhodovacom procese úlohu. To znamená, že diskvalifikácia môže postihnúť aj osoby, ktoré sa dostali do problémov nezávisle od ich vlastného konania.

Správca dane vydá rozhodnutie o vylúčení, ak daňový subjekt:

A) mal ukončenú daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 9 písm. c) Daňového poriad-

ku a zároveň má daňový nedoplatok a nedoplatok na inom peňažnom plnení v úhrne aspoň 5 000 eur viac ako jeden rok, alebo

B) podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie, ale daňová kontrola oprávnenosti nároku podľa osobitného predpisu, t. j. podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, bola ukončená podľa § 46 ods. 9 písm. c) Daňového poriadku.

V súlade s ustanovením § 79 ods. 6 Zákona o dani z pridanej hodnoty sa má za to, že nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom tretieho mesiaca, a to vo výške v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty neumožní vykonanie daňovej kontroly do troch mesiacov odo dňa jej začatia.

Relevantná judikatúra, ktorá by umožnila predvídať právne dôsledky určitého konania štatutára v tomto smere nie je autorovi známa. Podľa odbornej literatúry, za neumožnenie vykonať daňovú kontrolu by sa mal posudzovať prípad „keď je platiteľ dane nekontaktný a správcovi dane v súvislosti s daňovou kontrolou neodovzdal žiadne účtovné doklady. Ale prípadné neodovzdanie časti účtovných dokladov alebo odmietnutie účasti na niektorých úkonoch počas daňovej kontroly nespadá pod znemožnenie výkonu daňovej kontroly podľa tohto ustanovenia. (...) Zánik práva na vrátenie nadmerného odpočtu môže nastať iba v prípade, ak kontinuálne počas obdobia aspoň troch mesiacov od začatia daňovej kontroly znemožnil túto daňovú kontrolu vykonať platiteľ dane. Inou je situácia, ak by bol platiteľ dane zo začiatku daňovej kontroly súčinný a až následne (v neskoršom priebehu daňovej kontroly) by prestal poskytovať súčinnosť správcovi dane. V takom prípade by mohol správca dane eventuálne realizovať postup podľa § 46 ods. 9 písm. b) daňového poriadku a iniciovať začatie určovania dane podľa pomôcok.“⁴²



Diskvalifikovaná osoba sa však môže voči rozhodnutiu správcu dane brániť podaním odvolania, a ak je neúspešné, tak aj podaním správnej žaloby na súd. Je však potrebné zdôrazniť, že správca dane neprihliada na individuálne okolnosti a miera zavinenia daňového subjektu nezohráva v rozhodovacom procese úlohu. To znamená, že diskvalifikácia môže postihnúť aj osoby, ktoré sa dostali do problémov nezávisle od ich vlastného konania.

38 Zákon č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov (ďalej len „Exekučný poriadok“).

39 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 95.

40 DZIMKO, J.: *Diskvalifikácia fyzickej osoby podľa Daňového poriadku*. Notitiae Novae Facultatis Iuridicae Universitatis Matthiae Belii Neosolii, Belianum: Banská Bystrica, 2024, str. 40.

41 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 95.

42 SÁBO, J. IN: *Zákon o dani z pridanej hodnoty – komentár*. Wolters Kluwert: Bratislava, 2024. Cit. podľa ASPI Komentár k KO222_a2004SK.

Správca dane teda opätovne neprihliada na závažnosť porušenia alebo opomenutia diskvalifikovaných dôvodov, pričom právna úprava javí značné podmienky nepredvídateľnosti, najmä ak v oboch zákonom stanovených prípadoch diskvalifikácie je podmienkou ukončenie daňovej kontroly z dôvodu, že daňový subjekt **daňovú kontrolu neumožnil** vykonať. Zákon o dani z pridanej hodnoty, ani Daňový poriadku neupravujú podmienky, za ktorých má dôjsť k neumožneniu vykonania daňovej kontroly, a tak je toto posúdenie v diskrečnej právomoci správcu dane.

Diskvalifikácia zasahuje do ústavou garantovaného práva na podnikanie, preto tento zásah musí byť priamoúmerný závažnému a zásadnému porušeniu alebo opomenutiu.⁴³ Zároveň tento nežiadúci následok konania alebo opomenutia sa prejaví aj u tretích osôb, predovšetkým u veriteľov spoločnosti a zasiahne spravidla do ich majetkovej sféry.⁴⁴ V prípade vylúčenia tejto osoby, resp. osôb dochádza k ochromeniu celej obchodnej spoločnosti a spravidla je nevyhnutné ustanoviť nový štatutárny orgán.⁴⁵ Ustanovenie nového štatutárneho orgánu však vždy nenastane, alebo nenastane bezprostredne po diskvalifikácii, čo môže viesť k zrušeniu spoločnosti súdom. Z celkového potrestania fyzickej osoby, ktorá koná ako štatutárny orgán môže jej diskvalifikácia v konečnom dôsledku ohroziť celú existenciu obchodnej spoločnosti.⁴⁶

Na druhej strane, ani pre správcu dane ako veriteľa nie je žiadúce, aby spoločnosť (daňový subjekt) zanikol, nakoľko často po diskvalifikácii dochádza k ďalším daňovým kontrolám a prípadne k vzniku (ďalších) daňových nedoplatkov, ktoré by zánikom spoločnosti zanikli. V praxi sa často stáva, že spoločnosti s diskvalifikovaným štatutá-

rom nemôžu vystupovať v daňovom konaní, a preto správca dane sa snaží určiť zástupcu podľa ustanovenie § 9 ods. 6 a 7 Daňového poriadku. V niektorých prípadoch môže dochádzať k ustanoveniu zástupcu tzv. ex offo z radov daňových poradcov zapísaných v zozname, ktorý vedie Slovenská komora daňových poradcov. Domnievame sa, že zastúpenie na základe rozhodnutia nemá suplovať funkciu štatutára, najmä ak k jeho vylúčeniu nedošlo dobrovoľne.

Podstatou poskytovania daňového poradenstva je hájiť záujmy klienta (ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o daňových poradcov)⁴⁷, ktoré daňový poradca získava na základe pokynov od klienta, t.j. od štatutárneho orgánu daňového subjektu. Ak by ich získal od vylúčeného štatutára, paradoxne by sa daňový poradca mohol dostať do postavenia faktického štatutára s plnou zodpovednosťou (ustanovenie § 13a ods. 5 Obchodného zákonníka), čo určite nie je cieľom zastúpenia

ex offo. Na druhej strane, ak daňový poradca pokyn od klienta nedostane, nemôže vykonávať zastúpenie riadne, a teda opätovne nemôže dôjsť k naplneniu účelu zastúpenia.

Diskvalifikácia často vedie k situácii, že spoločnosť ostane bez štatutárneho orgánu. Ako sa ukazuje napríklad v daňovom konaní, nepoctiví podnikatelia by nemali byť zastupovaní daňovými poradcami. Právna úprava by mohla poskytnúť účinnejšie riešenia, napríklad ustanovenie dočasného správcu zo spoločnosti priamo v rozhodnutí o vylúčení, napríklad spoločníka, konečného užívateľa výhod alebo inú osobu, ktorá má o podnikaní daňového subjektu bližší vzťah, a to aj bez jej súhlasu.

7. ZÁVER

Súčasná právna úprava diskvalifikácie má prísne formálne dôsledky bez možnosti individuálneho posúdenia, či štatutár konal s odbornou starostlivosťou alebo úmyselne porušil zákonné povinnosti. De lege ferenda možno zvážiť zavedenie mechanizmu, ktorý by umožňoval súdu skúmať okolnosti konkrétneho prípadu a zaviesť efektívnejšia synchronizácia registrov. V praxi dochádza k situáciám, keď diskvalifikácia nie je včas zapísaná do obchodného registra, čo môže viesť k právnej neistote.

Diskvalifikácia predstavuje dôležitý mechanizmus na zabezpečenie transparentnosti podnikateľského prostredia a ochrany veriteľov. Súčasná právna úprava však vyvoláva viacero aplikačných problémov, najmä pokiaľ ide o automatickosť sankcií a ich dopad na právnické osoby. Je nevyhnutné, aby bol systém diskvalifikácie vyvážený – na jednej strane musí odrádzať od porušovania právnych povinností, no zároveň by mal umožniť posudzovanie konkrétnych okolností prípadu. ■



Správca dane teda opätovne neprihliada na závažnosť porušenia alebo opomenutia diskvalifikovaných dôvodov, pričom právna úprava javí značné podmienky nepredvídateľnosti, najmä ak v oboch zákonom stanovených prípadoch diskvalifikácie je podmienkou ukončenie daňovej kontroly z dôvodu, že daňový subjekt daňovú kontrolu neumožnil vykonať.

Záver

Automatická aplikácia diskvalifikácie bez individuálneho posúdenia môže viesť k právnej neistote a nefunkčnosti spoločností. Ak spoločnosť zostane bez štatutára, môže byť zrušená, čo ohrozuje aj veriteľov pri vymáhaní pohľadávok. Nezosúladenie registra diskvalifikácií a obchodného registra môže navyše vyvolávať pochybnosti o platnosti právnych úkonov. Pre efektívnejšie fungovanie systému by bolo vhodné prehodnotiť koncepciu diskvalifikácie.

43 DZIMKO, J.: Diskvalifikácia fyzickej osoby podľa Daňového poriadku. Notitiae Novae Facultatis Iuridicae Universitatis Matthiae Belii Neosolii, Belianum: Banská Bystrica, 2024, str. 43.

44 UŠIAKOVÁ, L.: *Diskvalifikácia z výkonu funkcie v obchodnom práve*. Belianum: Banská Bystrica, 2022, str. 57.

45 DZIMKO, J.: Diskvalifikácia fyzickej osoby podľa Daňového poriadku. Notitiae Novae Facultatis Iuridicae Universitatis Matthiae Belii Neosolii, Belianum: Banská Bystrica, 2024, str. 43.

46 DZIMKO, J.: Diskvalifikácia fyzickej osoby podľa Daňového poriadku. Notitiae Novae Facultatis Iuridicae Universitatis Matthiae Belii Neosolii, Belianum: Banská Bystrica, 2024, str. 43.

47 § 16 (1) Daňový poradca je povinný chrániť práva a oprávnené záujmy svojho klienta, konať pritom čestne a svedomite, dôsledne využívať všetky zákonné prostriedky a uplatňovať všetko, čo podľa svojho presvedčenia a príkazu klienta považuje za užitočné.

Najvyšší správný súd Českej republiky

Daň z príjmov právnických osôb Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu



Právna úprava:

- § 92 ods. 2,3 daňového řádu (z. č. 280/2009 Sb. v platnom znení)
- § 24 ods. 1 zákona o daních z příjmu (z. č. 586/1992 Sb. v platnom znení)
- Dodávateľia poskytovali sťažovateľke podľa uzatvorených zmlúv pravidelné, opakujúce sa, triviálne nekvalifikované činnosti (pomocné alebo režijné práce).

“Při prokazování konkrétní náplně dodaných prací je třeba vzít v potaz celý kontext a průběh spolupráce, podstatu výrobní činnosti stěžovatele a předmět dodávaných prací. Nároky na obsah předložených dokladů, tedy konkrétnost vymezení prováděných činností, pak musí tomuto kontextu odpovídat. Je-li v projednávané věci předmětem dodávek stejná rutinní manuální činnost při výrobě v podstatě stále stejných produktů na základě pokynů a za dohledu odběratele, nelze tvrdit, že je popis obsažený v předložených dokladech při návaznosti na konkrétní zakázku (viz výše) nedostačující a vyžadovat blíže neupřesněnou přesnou identifikaci skutečně provedených prací.” (bod 23 rozsudku sp. zn. 7Afs 243/2023)



Najvyšší správný súd Českej republiky rozsudkom č. k. 7Afs 243/2023-54 zo dňa 18. 11. 2024

- **zrušil** rozsudok Krajského soudu v Brne zo dňa 31. 8. 2023 č. j. 62 Af 2/2021-99,
- **zrušil** rozhodnutie žalovaného zo dňa 9. 11. 2020, č. j. 42260/20/5200-11432-709409 a **vec vrátil** žalovanému k ďalšiemu konaniu,
- zaviazal žalovaného **zaplatiť** žalobkyni na náhrade nákladov konania čiastku 25000 Kč do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku k rukám jej zástupkyne, JUDr. Heleny Jurky, LL.M., advokátky.

Najvyšší správný súd Českej republiky vec rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu Lenky Krupičkovej a sudcov Davida Hipšra a Tomáša Foltaseho.

Odůvodnění:

I.

1. **Žalobkyně, součást nadnárodní skupiny C A, podniká ve strojírenství, konkrétně se zabývá výrobou kovových součástek pro automobilový průmysl.** Podle smluv o dílo uzavřených dne 1. 1. 2012 se Specializovaným družstvem V, družstvo (dále též „družstvo V“) a poté dne 1. 4. 2013 se společností S. S M s. r. o. (dále též „SM“) jí měly být poskytovány v její provozovně pomocné práce v podobě úklidu, čištění strojů, balení výrobků, údržby, manipulačních a drobných stavebních prací. Dne 28. 7. 2016 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce dane“) u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, na jejímž základě neuznal náklady na uvedené pomocné práce ve výši 7 586 511 Kč a doměřil odpovídající daň. **Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že pro ni dodavatelé uskutečnili práce a poskytli jí služby v rozsahu uvedeném na dokladech (nebyl prokázán konkrétní odpracovaný čas ani skutečná cena a objem konkrétních služeb).**



Žalobkyni měly být poskytovány v její provozovně pomocné práce v podobě úklidu, čištění strojů, balení výrobků, údržby, manipulačních a drobných stavebních prací.

2. Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2020, č. j. 42260/20/5200-11432-709409, **žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.**
3. **Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.** Nepřisvědčil jejím námitkám, že správce daně jednal při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu s neoprávněnou osobou. Poukázal na předložené pověření, které Ing. I. H. opravňovalo jednat

před správcem daně jménem žalobkyně, a to včetně zbavení mlčenlivosti účetní přítomné při projednání výsledku daňové kontroly. Příslušné námitky krajský soud označil za účelové. Dodal, že **daňovou kontrolu může správce daně zahájit i bez konkrétních pochybností**. Daňový řád nevyžaduje ani záznam o úmyslu zahájit daňovou kontrolu a pověření úředních osob k jejímu provádění předem. Krajský soud ve shodě s žalovaným neshledal ani obecně namítanou podjatost úředních osob či pochybení při vedení spisu a jeho zpřístupnění k nahlížení. **Žalobkyně pak podle krajského soudu neoznačila konkrétně důkazní návrhy o rozsahu a ceně služeb, které podle ní nebyly provedeny. Soud dále připustil, že nepožadoval-li správce daně protokol o všech ústních jednáních v průběhu daňové kontroly, dopustil se vady řízení. Ta však nemohla mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, neboť žalobkyně byla se všemi pochybnostmi správce daně opakovaně seznámena a mohla na ně reagovat.** Rozhodnutí žalovaného podle soudu nelze rovněž považovat za vnitřně rozporné. Byť žalovaný dospěl k závěru, že externí pracovníci pro žalobkyni nějaké práce vykonali, nebylo podle něj prokázáno, co přesně a v jakém množství. S tímto závěrem žalovaného se přitom krajský soud ztotožnil. **Správci daně vznikly s ohledem na charakter dodavatelů oprávněně pochybnosti, zda byly fakturované služby skutečně poskytnuty ve fakturovaném rozsahu, a tyto pochybnosti nebyly přes provedení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazů vyvráceny. Žalobkyně pak soudu dostatečně neobjasnila, co mělo být kterými zmiňovanými důkazními návrhy prokázáno.** Je sice pravdou, že svědci potvrdili provádění čištění strojů, jakož i dalších činností, které lze podřadit pod předmět uzavřených smluv. To však neznamená, že žalobkyně prokázala uskutečnění konkrétního fakturovaného množství dodaných prací. Prokázala toliko provádění nějakých prací zcela nejasného rozsahu. Žádné náklady jí proto nemohly být uznány. Její argumentace, proč cena prací nebyla zjevně přemrštěná, má sice jistou logiku, avšak rozdíl mezi měsíčními náklady na externího a vlastního pracovníka je natolik veliký, že se skutečně jedná o indicii zpochybňující uskutečnění prací v tvrzeném rozsahu. **Esenciální náklady pak nebylo možné zohlednit, neboť daň nebyla stanovována podle pomůcek.**

III.

4. **Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Za sporný označuje postup správce daně, který vyloučil z daňových nákladů úhrady za služby, které jí byly poskytnuty a souvisely s její ekonomickou činností.** Správce daně podle ní řádně neprovedl a nehodnotil důkazní prostředky navržené ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jimiž stěžovatelka prokazovala poskytnutí služeb. **Krajský soud pak pouze převzal závěry žalovaného. Stěžovatelka přitom v žalobě**



Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně zamítl.

jasně označila důkazy, které správce daně neprovedl a nehodnotil, jakož i dostatečně přesně uvedla, co jimi mělo být prokázáno. Neobstojí proto dílčí závěr krajského soudu, že stěžovatelka neuvedla, které důkazy zůstaly opomenuty. Chybný je také jeho další závěr, že z daňového řádu nevyplývá povinnost uvést ve výsledku kontrolního zjištění seznam všech důkazů. Daňový řád nedává správcem daně prostor pro uvážení, které důkazy provede a které nikoliv. Správní orgány nepochybně při provádění důkazů a jejich hodnocení postupovaly v rozporu s daňovým řádem. Zpráva o daňové kontrole ani stanovisko k odvolání neobsahují přezkoumatelnou úvahu správce daně k hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, byť tyto zmiňují. Sám žalovaný pak ve svém rozhodnutí přiznal, že se správce daně k těmto důkazním prostředkům nevyjádřil. Stěžovatelce se tak nedostalo řádného odůvodnění vydaného platebního výměru. Tuto vadu nenapravit ani krajský soud, který uvedl, že zcela postačí, pokud žalovaný bez dalšího existenci důkazů jen zmínil, a nijak neověřil tvrzení žalovaného o provedení a hodnocení těchto důkazů. Jestliže však ze správních rozhodnutí není zřejmé, s jakým výsledkem byly dané důkazní prostředky hodnoceny, zásadně to omezuje možnosti obrany stěžovatelky proti vyloučení daných nákladů. Správce daně navíc zkrátil stěžovatelku na jejím právu seznámit se se všemi podklady rozhodnutí tím, že jí nepředložil k nahlédnutí neveřejnou část spisu. Právě tam mohlo být hodnocení důkazních prostředků obsaženo, což stěžovatelka z pouhého názvu písemností nemohla zjistit. Krajský soud pouze přezval stanovisko žalovaného, který podmiňoval seznámení s neveřejnou částí spisu nesplnitelnou podmínkou, a nevypořádal se s judikaturou, na niž stěžovatelka odkazovala. Její námitku nebylo možno zamítnout za situace, kdy nebyly hodnoceny všechny navržené důkazy.

5. **Krajský soud rovněž akceptoval rozporuplný postup žalovaného, který na jednu stranu nezpochybnil přijetí služeb, avšak na druhou stranu rozporoval jejich rozsah, aniž by provedl příslušné důkazy k prokázání jejich rozsahu.** Namísto toho požadoval prokázání rozsahu služeb nade vši pochybnost. Vyslechnutí svědci přitom potvrdili provádění režijních činností a předložené důkazy svědčí o přijetí služeb, včetně jejich rozsahu, s významnou mírou pravděpodobnosti. Krajský soud však podpořil žalovaného v nereálném požadavku stoprocentního prokázání přijetí služeb s absolutní jistotou. Není pravdou, že by stěžovatelka neprokázala uskutečnění žádných konkrétních prací. Ve svých podáních podrobně popsala způsob

přiřazování a kalkulace režijních nákladů, poskytla vzorek objednávek, faktur a dodacích listů, které představují standardně používané dokumenty a vysvětlila, že všechny nákupy podléhají opakované kontrole a třístupňovému schvalování. Tato tvrzení krajský soud pominul. Namísto toho akceptoval úvahu žalovaného o přemrštěných nákladech na externího pracovníka, která vychází ze srovnání nesrovnatelného. **Stěžovatelka v žalobě provedla rozbor nákladů, jejich vazbu na tržby a vysvětlila důvody, proč bylo nezbytné využít služeb externích pracovníků. Těmito důvody se žalovaný nezabýval, což krajský soud chybně akceptoval.**

6. V závěru stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně jednal při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu s oprávněnou osobou. Tato osoba měla omezené jednací oprávnění a krajský soud se s danou otázkou vypořádal nedostatečně. K tomu stěžovatelka odkazuje na svou žalobní argumentaci.
7. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.



Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil věc správně a že rozhodnutí o odvolání obsahuje veškerá skutková zjištění a jejich právní hodnocení.

IV.

8. **Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil věc správně a že rozhodnutí o odvolání obsahuje veškerá skutková zjištění a jejich právní hodnocení.** Dodal, že stěžovatelka fakticky nenamítá neprezkoumatelnost rozsudku, nýbrž nesouhlasí s jeho závěry. Navržené důkazy nezůstaly opomenuty, nýbrž nebyly hodnoceny způsobem, který stěžovatelka považuje za žádoucí. Nemohla tak uspět její obecná obrana, že se správce daně důkazy nezabýval. Taktéž jí bylo vysvětleno, že se ve vyhledávací části spisu žádné hodnocení důkazů nenachází. Tato obsahuje pouze listiny sloužící výlučně pro potřeby správce daně, které nebyly využity jako důkazy. To ostatně stěžovatelka ani nerozporuje. Žalovaný dále nesouhlasí, že by krajský soud uchopil míru důkazní povinnosti nesprávně. Nestačí podle něj významná míra pravděpodobnosti. Stěžovatelka přitom neprokázala, jaké práce, kdo konkrétně, kdy a v jakém rozsahu provedl. Nedůvodné jsou i její další dílčí námítky. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

9. **Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž v podstatě zopakovala svou kasační argumentaci a rozhojnila odkazy na judikaturu.**

V.

10. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).
11. **Kasační stížnost je důvodná.**
12. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. **K těmto primárně tvrdí, že se žalovaný a krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádali s otázkou provedení a hodnocení 14 důkazních prostředků, které předložila spolu s vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud však musí dát za pravdu žalovanému, že rozhodnutí o odvolání ani rozsudek krajského soudu nejsou v tomto ohledu nepřezkoumatelnými.** Jejich reakce na danou otázku totiž nutně odráží obsah a kvalitu příslušných námitek samotné stěžovatelky, tedy toho, co stěžovatelka správním orgánům v této souvislosti v odvolání a žalobě vlastně vytýkala.
13. V odvolání i v žalobě se totiž stěžovatelka poněkud nesrozumitelně domáhala především toho, aby daňový spis obsahoval jakýsi samostatný soupis (seznam) důkazů včetně záznamu o způsobu jejich získání s rozlišením, co bylo jako důkaz přijato a co odmítnuto a z jakých důvodů. K tomuto požadavku žalovaný a krajský soud srozumitelně uvedli, že daňový řád od správce daně nic takového nevyžaduje a že úvahy o hodnocení důkazů je správce daně povinen vtělit do výsledku kontrolního zjištění, respektive zprávy o daňové kontrole. Současně dospěli k závěru, že v daném případě tyto dokumenty příslušné úvahy obsahují. V žalobě pak stěžovatelka sice uvedla, že správce daně navržených 14 listinných důkazních prostředků neprovedl, avšak sama následně odkazovala na str. 39 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně konstatoval, že tyto důkazní prostředky doložila, rekapituloval je a souhrnně k nim uvedl, že z nich je zřejmé, že externí pracovníci pro stěžovatelku nějaké práce a služby v průběhu roku 2013 poskytovali, nicméně jimi neprokázala, že vyfakturované práce a služby odpovídaly skutečně provedeným pracím a službám co do objemu a hodnoty. Jinými slovy, sama stěžovatelka odkazovala na část zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně předloženým listinným důkazům věnoval a neosvědčil je jako důkaz o skutečnostech, které požadoval doložit, tj. nepřihlířel jim důkazní potenci ve vztahu k prokazovaným skutečnostem. Za této situace krajský soud nijak nepochybil, pokud k námítce stran neprovedení daných důkazních prostředků konstatoval, že mu není zřejmé, jaké důkazní návrhy má stěžovatelka na mysli a že bylo na ní, aby specifikovala, co tedy konkrétně zůstalo opomenuto.
14. Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka ve své polemice směřuje spíše proti skutkovému posouzení věci,

příčemž nesprávně směřuje otázku opomenutí důkazních prostředků s nesouhlasem ohledně skutkových závěrů, které správce daně i přes jejich doložení učinil, tedy jak předložené a provedené důkazy hodnotil. Jinými slovy, **stěžovatelka nesouhlasí se závěry správních orgánů učiněnými na základě obsahu daňového spisu, které potvrdil krajský soud.** Nesouhlasí-li však stěžovatelka s tím, že dané důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkaz o skutečnostech, které tvrdí, neznamená to, že důkazní prostředky byly opomenuty. Zjednodušeně řečeno, správce daně na jejich podkladě „pouze“ neučinil takové závěry, jaké by si stěžovatelka představovala. **Podstatou příslušných námitek tedy ve skutečnosti není opomenutí daných důkazních prostředků či absence zdůvodnění skutkových závěrů správce daně, nýbrž subjektivní nesouhlas stěžovatelky s těmito závěry, založenými také na tom, že správce daně listinné důkazní prostředky předložené k výsledku kontrolního zjištění neosvědčil jako důkaz o skutečnostech, které požadoval prokázat.** Ke správnosti samotných skutkových závěrů správce daně (respektive žalovaného a krajského soudu) viz dále.

15. Zcela mimoběžná je tak rovněž námitka, v níž stěžovatelka dovozuje, že správce daně skryl hodnocení důkazů v neveřejné části spisu, kam jí neumožnil nahlédnout. Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již výše, hodnocení důkazních prostředků se nachází zcela standardně ve výsledku kontrolního zjištění, respektive ve zprávě o daňové kontrole, a nebylo před stěžovatelkou nijak ukrýváno. Z těchto výstupů daňového řízení je zcela zřejmé, o jaké podklady správce daně své úvahy opírá, přičemž stěžovatelka neoznačuje žádné konkrétní z nich, které by nebyly součástí správního spisu. Stěžovatelka tedy nebyla nijak zkrácena na svém právu obrany proti důvodům vyloučení dotčených nákladů ze základu daně a nic jí nebránilo zpochybňovat skutkové závěry správce daně, předkládat vlastní plausibilní verzi skutkového děje, rozporovat rozsah důkazního břemene požadovaného správcem daně, jakož i míru důkazního standardu, kterou správce daně ve vztahu k prokazovaným skutečnostem stanovil. To ostatně stěžovatelka v odvolání a žalobě také (byť místy poněkud nepřehledným způsobem) učinila. **Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení vlastního předmětu sporu, tedy zda stěžovatelka prokázala, že jí dodavatelé družstvo V a SM dodali plnění, která jí fakturovali.**
16. **Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.**
17. **Podle 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.**

18. **Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu zpravidla tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (tím splní tzv. formální podmínku). Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem popsaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vyvstat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť jsou pochybnosti o faktickém stavu, nemusí být dostatečným podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Správce daně však nemá povinnost postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt tak musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).**



Správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno.

19. V nedávných rozsudcích ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, a ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, Nejvyšší správní soud v rámci obdobné věci dále vysvětlil, že **správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno.** K tomu připomenul náleze ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, kde Ústavní soud v bodě 30 uvedl, že „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.“ Důkaz-

ní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, tedy nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně proto musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr **bez vážných pochybností**, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 44).

20. V posuzované věci založil správce daně své pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění především na zjištěních o obou dodavatelích stěžovatelky, které formuloval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 9. 2017. Konstatoval, že dodavatelé neprezentovali své služby na internetu, sídlili na tzv. virtuální adrese a neměli reálnou provozovnu, byli personálně propojeni, přičemž ve vedení se střídaly osoby se zázemím v zahraničí s nižší úrovní ceny práce (Ukrajina), měli zaevidováno velké množství různých živnostenských oprávnění, nevlastnili žádný majetek větší hodnoty, se správcem daně nekomunikují a na jejich účtech docházelo k nestandardním operacím (hotovostní výběry a bezhotovostní převody velkého množství prostředků na účty dalších společností vykazujících obdobné problémové znaky). Dále poukázal na to, že smluvní strany v rámci spolupráce nedodržovaly smluvní ujednání týkající se tvorby písemných objednávek a soupisu zhotovených výrobků nebo provedených prací při předání díla, a na nepoměr mezi průměrnou výší vyměřovacích základů na jednoho nahlášeného zaměstnance a výší částek inkasovaných dodavateli za poskytnuté služby. **Vyslovil domněnku, že oba dodavatelé poskytovali stěžovatelce pracovní sílu v pozici „agentury práce“, ač k této činnosti neměli patřičné povolení.**
21. Na uvedená zjištění a úvahy správce daně reagovala stěžovatelka obsáhlým vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Zde popsala důvod navázání spolupráce s dotčenými dodavateli, náplň prací, které pro ni zajišťovali, způsob vytváření objednávek a oběh dokladů. Dále předložila jmenný seznam externích pracovníků, objasnila monitoring jejich pohybu ve svém areálu a způsob jejich zaškolení v oblasti bezpečnosti a kontroly jakosti. K tomu doložila seznam strojů určených k čištění, předpisy pro kontrolu jakosti vybraných produktů a čištění strojů, a dále příkladmo záznamy o průchodech konkrétního externího pracovníka, vyplněné

pracovní výkazy k činnosti kontroly a balení výrobků (manipulace s výrobky), prezenční listiny z interního školení bezpečnosti, deník denní údržby a kontroly čističky odpadních vod, záznam o provozu sekacího zařízení a o proškolení obsluhy pračky. V návaznosti na vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění správce daně doplnil výslechy celkem 7 externích pracovníků. Svědci souhrnně potvrdili, že v roce 2013 pracovali v prostorách stěžovatelky na základě (blíže neupřesněného) vztahu s dodavateli 7,5 hodiny denně v pracovní dny, někdy i přesčas a o víkendech, přičemž práci jim přidělovala „paní V.“, která je rovněž instruovala a přebírala její výsledky. Všichni absolvovali bezpečnostní školení a po areálu se pohybovali prostřednictvím přidělených čipů. Měli k dispozici osobní skříňku ve společné šatně a byly jim poskytovány nástroje a ochranné pracovní pomůcky. Náplň činnosti svědci popisovali jako balení a třídění výrobků, úklid kolem strojů, nárazově rovněž jejich čištění, úklid haly, údržba venkovních prostor, doplňování výrobního materiálu, obsluha konkrétních strojů. Někteří svědci uvedli, že vedli také výkazy práce.



Daňovým orgánům lze přisvědčit, že předložené doklady vykazovaly určité nedostatky a neobsahovaly veškeré údaje požadované smluvní dokumentací.

22. **Daňovým orgánům lze přisvědčit, že předložené doklady vykazovaly určité nedostatky a neobsahovaly veškeré údaje požadované smluvní dokumentací. Byly to přitom samotné smluvní strany, které si definovaly právě takové požadavky na okamžik vystavení jednotlivých dokladů doprovázejících poskytování díla dodavatelem a jejich obsahovou náplň. Správce daně proto legitimně výzvou ze dne 8. 9. 2017 požadoval doložení těchto skutečností. Nejvyšší správní soud však po seznámení se s obsahem spisu nesdílí závěr daňových orgánů aprobovaný krajským soudem, že by zjištěné dokladové nedostatky měly s ohledem na další procesní aktivitu stěžovatelky vést k závěru o neunesení jejího důkazního břemene.** Na základě vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění, k němu doložených důkazních prostředků a obsahu svědeckých výpovědí je totiž možné vcelku spolehlivě dovodit, jaké práce byly náplní dodávek, a překlenout tak zjištěnou obsahovou nepřesnost předložených dokladů i jejich jistou schematičnost (opakující se nerozlišující položky).
23. Při posuzování věci je totiž třeba mít na paměti, že **dodavatelé poskytovali stěžovatelce podle uzavřených smluv pravidelné, opakující se, triviální nekvalifikované čin-**

nosti (pomocné či režijní práce). To ostatně správní orgány nezpochybnily. **Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37: „Při prokazování konkrétní náplně dodaných prací je třeba vzít v potaz celý kontext a průběh spolupráce, podstatu výrobní činnosti stěžovatele a předmět dodávaných prací. Nároky na obsah předložených dokladů, tedy konkrétnost vymezení prováděných činností, pak musí tomuto kontextu odpovídat. Je-li v projednávané věci předmětem dodávek stejná rutinní manuální činnost při výrobě v podstatě stále stejných produktů na základě pokynů a za dohledu odběratele, nelze tvrdit, že je popis obsažený v předložených dokladech při návaznosti na konkrétní zakázku (viz výše) nedostačující a vyžadovat bližší neupřesněnou 'přesnou identifikaci skutečně provedených prací.'** U pomocných prací poskytovaných na dlouhodobé bázi zpravidla nebude za účelem jejich prokázání nutné, aby doklady doprovázející jejich poskytování obsahovaly vyčerpávající podrobný přehled o tom, jaké konkrétní (dílní) práce, kdo, kdy a v jakém rozsahu přesně provedl. Tím Nejvyšší správní soud pochopitelně neříká, že by bylo lze na obsah dokladů zcela rezignovat. To jistě ne. Je ostatně v zájmu samotných daňových subjektů, aby byly doklady vystavovány tak, jak předpokládá smluvní dokumentace a popisovaly poskytnuté plnění co možná nejpřesněji. K posuzování konkrétního plnění je nicméně třeba přistupovat v kontextu ekonomické reality rámované způsobem a předmětem dané spolupráce, případné deficitů nepřeceňovat, ale nahlížet na ně ve světle dalších zjištění, důkazů a vysvětlení daňového subjektu. Smyslem dokazování ostatně není dokonalá rekonstrukce skutkového stavu, ale učinění závěru s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.

24. V posuzované věci přitom **stěžovatelka ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nabídla krom vysvětlení pozadí spolupráce a dokladových nedostatků především důkazy o tom, že externí pracovníci pravidelně přicházeli do její provozovny, byli za tímto účelem vybaveni vstupními čipy a poučování o bezpečnosti práce i o práci na konkrétních zařízeních. K tomu předložila jejich seznamy, příkladné výkazy práce a další záznamy o jejich činnosti.** Podařilo se rovněž vyslechnout reprezentativní vzorek externích pracovníků, který lze s přihlédnutím k časovému odstupu a charakteru prací (pomocné) považovat co do prokázání objemu a náplně prací za průkazný. **Na druhou stranu správce daně neformuloval žádné skutečnosti, z nichž by bylo možno usuzovat na to, že by stěžovatelka jakožto standardní výrobní podnik, který nakupuje pracovní výkony externě z důvodu nedostatku pracovní síly, byla jakkoliv motivována hradit neexistující plnění či plnění neodpovídajícího rozsahu.** Odhlédnout rovněž nelze od skutečnosti, že byť byli dodavatelé v době provádění daňové kontroly nekontaktní, místně příslušní správci daně sdělili, že v rozhodném období plnili své daňové povinnosti.

25. **Nejvyšší správní soud chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k oběma dodavatelům. Jeho zjištění o nich (ovšem mimo sféru týkající se důkazního břemene stěžovatelky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) dávají prostor pro seriózní pochyby o tom, že plnili řádně povinnosti na úseku zaměstnanosti. Takové skutečnosti však nelze klást k tíži stěžovatelky při posuzování jejího důkazního břemene o daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na práce, které pro ni tito dodavatelé zajistili.**
26. **Stěžovatelce je konečně třeba dát za pravdu i v tom, že pochyby o výši účtované ceny a její eventuální přemrštěnosti nelze zakládat na prostém porovnání jedné složky (mzdových) nákladů na kmenové zaměstnance (průměrné hrubé mzdy výrobního dělníka) s průměrnými náklady na externího zaměstnance odvozenými od výše fakturované částky. Taková úvaha je opravdu značně zjednodušující a sama o sobě nemá prakticky žádnou vypovídací hodnotu.** Srovnává dvě pojmově odlišné situace, vychází bez dalšího z prostého průměru odvozeného z nákladového účtu, přičemž navíc srovnává na obou stranách zcela odlišné veličiny, kdy u kmenových zaměstnanců bere v potaz pouze jednu nákladovou složku.



Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatelky, že unesla své důkazní břemeno.

27. S ohledem na výše uvedené skutečnosti **Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatelky, že unesla své důkazní břemeno.** Byť správce daně vznesl důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků, podařilo se stěžovatelce předloženými důkazními prostředky a vysvětleními prokázat její skutkovou verzi o přijetí deklarovaných plnění od dodavatelů družstvo V a SM v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Za dané situace nemohly být vznesené pochybnosti vyplývající převážně z charakteristiky dodavatelů a určitých nedostatků dokladů samy o sobě pro unesení důkazního břemene správce daně dostačující. Věrohodnost dokladů předložených ze strany stěžovatelky tedy nebyla v daňovém řízení kvalifikovaně zpochybněna.
28. **Za této situace považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se námitkou zahájení daňové kontroly s neoprávněnou osobou.** Stěžovatelka ostatně ani s argumentací krajského soudu věcně nepolemizuje a toliko odkazuje na svá žalobní tvrzení. Obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání v řízení před krajským soudem však nesplňuje zákonné požadavky na kasační stížnost. Je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, a to po stránce

právní i skutkové. **Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského (městského) soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského (městského) soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38).**

- 29. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbyvá než konstatovat, že krajský soud neposoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelkou správně.** Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.
- 30.** Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].
- 31. Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení** (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení

před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

- 32.** Žalovaný ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Náklady řízení se sestávají ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč celkem (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost). Dále se jedná o částku připadající na zastoupení stěžovatelky, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupkyně stěžovatelky učinily ve věci pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem a tři písemná podání soudu ve věci samé, tj. žaloby, repliky a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu v dané věci náleží mimo smluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za repliku k vyjádření žalovaného k její kasační stížnosti, neboť neobsahovala žádné nové, pro posouzení věci relevantní, skutečnosti (viz např. rozsudek č. j. 8 As 17/2016-154). Stěžovatelka nedoložila, že by byly její zástupkyně plátcí daně z přidané hodnoty. Celkové náklady na právní zastoupení stěžovatelky tedy činí částku 25 000 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli tuto částku k rukám její advokátky JUDr. Heleny Jurky, LL.M., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.



POZNÁMKA

Ustanovenia § 92 ods. 1 až 7 daňového rádu (zákon č. 280/2009 Sb. v znení neskorších predpisov) obsahovo upravujúce dokazovanie v daňovom konaní právne korešpondujú v slovenskej procesnoprávnej úprave správy daní s obsahom § 24 daňového poriadku. S istými rozdielmi v dvoch porovnávaných právnych systémoch dokazovania však nie je spojená rozdielna koncepcia vnímania dôkaznej povinnosti daňového subjektu a rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní skutočností majúcich význam pre správne určenie dane. Práve naopak, dotknutá česká procesnoprávna úprava čo

do právneho základu nazerania na právne interakcie správcu dane a daňového subjektu v procese dokazovania chráni hranice ich dôkazných povinností rovnakým spôsobom, ako je tomu v Slovenskej republike. Daný záver sa vzťahuje na dokazovanie vo všeobecnosti, teda aj pokiaľ ide o preukazovanie výdavkov pri zisťovaní a stanovení výšky dane z príjmov, ako tomu bolo v danej právnej veci. Do pozornosti čitateľa dávam predovšetkým body 16 až 29 ho-reuvedeného rozsudku obsahovo predstavujúce aj kontinuitu v posudzovaní otázok dokazovania v rozhodovacej činnosti NSS ČR. Vysokú výpovednú hodnotu vo sfére dokazovania pritom má aj Nález Ústavné-

ho súdu Českej republiky č.k. I. ÚS 173/13 z 20. 8. 2014 (bod 19 rozsudku) obsahujúci okrem iného aj záver, podľa ktorého "žiadne skutkové okolnosti, ktoré už odzneli, nemožno následne, ex post, preukázať s absolútnou istotou. Vždy pôjde o otázku určitej miery pravdepodobnosti."

Uvedený rozsudok NSS ČR teda demonštruje právny pohľad najvyššej justičnej autority správneho súdnictva v Českej republike chrániaci daňový subjekt voči požiadavkám správcu dane prekračujúcim mieru únosnosti a nezohľadňujúcim obsahový charakter daňovým subjektom deklarovaných a preukazovaných tvrdení.

JUDr. Pavol Nad'

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Konanie vo veľkom senáte NSS SR



Preukazovanie daňového výdavku podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

- Konanie vo veľkom senáte **prebieha** pod č.k. 19 SVs 10/2024.
- Právna otázka riešená predkladajúcim senátom:

Je daňový subjekt (odberateľ) povinný na účely uplatnenia a oprávnenosti daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. Z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len "zákon o dani z príjmov") pri vynaložení výdavkov preukázať, že plnenie mu dodal subjekt uvedený na daňovom doklade (deklarovaný dodávateľ), resp. je daňový subjekt (odberateľ) vôbec povinný pri vynaložení výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov preukazovať identitu, resp. postavenie dodávateľa predmetu plnenia?



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uznesením č. k. 3 Sfk 13/2021 zo dňa 11. novembra 2024 rozhodol tak, že

- senát č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky postupuje vec vedenú pod sp. zn. 3 Sfk 13/2021 veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vec rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca).

Odôvodnenie

I. VYMEDZENIE PREDKLADANEJ OTÁZKY

1. Senát č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „predkladajúci senát“) rozhodol v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) o postúpení predmetnej veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“) po tom, čo pri posudzovaní kasačnej sťažnosti žalobcu dospel k právnemu názoru odlišnému od právnych názorov v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023.
2. Právnou otázkou, pri riešení ktorej sa chce predkladajúci senát odchýliť od vyššie spomenutých rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je, či na účely uplatnenia a oprávnenosti daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pri dani z príjmov je daňový subjekt (odberateľ) povinný pri vynaložení výdavku preukázať, že plnenie mu dodal subjekt uvedený na daňovom doklade (deklarovaný dodávateľ), resp. či daňový subjekt (odberateľ) je vôbec povinný pri vynaložení výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov preukazovať identitu, resp. postavenie dodávateľa predmetného plnenia.

II. OPIS PRESKÚMAVANEJ VECI

3. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu

daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 103704144/2016 z 11. augusta 2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100651297/2018 z 3. apríla 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 14 564,83 eur na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013.

4. Správca dane okrem iného neuznal žalobcovi výdavky (náklady) v celkovej zaúčtovanej sume 59 810,00 eur, z faktúr od dodávateľskej spoločnosti L, s.r.o, predmetom ktorých bolo:
 - vypracovanie návrhu grafického podkladu pre inzerciu v časopise Z - reklama a inzercia v sume 2 000,00 eur,
 - provízia za sprostredkovanie inzercie v časopise Z - provízia a sprostredkovanie v sume 4 000,00 eur,
 - reklamná propagácia akcie „Veľká noc“ - reklama a inzercia v sume 4 180,00 eur,
 - grafický návrh a príprava reklamnej akcie „Veľká noc“ - reklama a inzercia v sume 3 990,00 eur,
 - celoročná reklamná propagácia akcie „Darčekový poukaz“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
 - celoročná reklamná propagácia akcie „Kongres pobyty pre firmy“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
 - propagácia akcie „Pochovávanie ciagľa“ - reprografia a tlač, reklama v sume 1 000,00 eur,
 - reklamná propagácia akcie „Dovolenka v Tatrách“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur,

- reklamná propagácia akcie „Leto s rodinou“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur
 - prevedenie čistiacich a upratovacích prác (vrátane tepovania) na prevádzke S-Jk 1. poschodie - ostatné služby v sume 10 000,00 eur,
 - prevedenie čistiacich a upratovacích prác (vrátane tepovania) na prevádzke S-Jk, 2. poschodie - ostatné služby v sume 6 640,00 eur,
 - reklamná propagácia akcie „Kačacie a husacie hody“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur,
 - reklamná propagácia akcie „Jesenná pohoda“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
 - reklamná propagácia akcie „Vianoce na S. - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur.
- 5.** V odôvodnení správca dane uviedol, že z dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných služieb a prác dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. v roku 2013. Správca dane nespochybnuje, že služby a práce boli skutočne vykonané, dokazovaním však nebolo preukázané, že boli vykonané dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. tak, ako je to deklarované na predmetných faktúrach.
- 6.** Správca dane k dodávateľskej spoločnosti L, s.r.o. zistil, že táto spoločnosť nepodala za zdaňovacie obdobie roka 2013 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby (naposledy bolo daňové priznanie podané za rok 2009), za rok 2013 nepodala ani mesačné prehľady k dani zo závislej činnosti a ani ročné hlásenie o vyúčtovaní dane zo závislej činnosti.
- 7.** Zistenia správca dane vychádzali tiež z ústneho pojednávania s p. MF konateľom žalobcu, ktorý za účelom objasnenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov so spoločnosťou L, s.r.o. uviedol nasledovné skutočnosti:
- dodávateľskú spoločnosť L, s.r.o. oslovil na vzájomnú spoluprácu na základe odporúčania p. JS, ktorý žalobcovi prenajíma Jk-S. Ten mu zároveň dohodol stretnutie s p. RS, konateľom L, s.r.o., asi na jar v roku 2013 v hoteli S Jk, na ktorom komunikovali o možnostiach služieb, ktoré by im mohla dodávateľská spoločnosť L, s.r.o. poskytnúť.
 - pred každou kampaňou, ktorá bola predmetom fakturácie sa s p. RS osobne stretli na prevádzke S a riešili ako bude kampaň prebiehať, čo od nich p. RS potrebuje na to, aby vedel kampaň zrealizovať.
 - vypracované návrhy kampaní odsúhlasoval priamo on a vyhodnocoval ich spolu so zamestnancami k tomu určenými (p. S z marketingu a recepčné).
 - s p. RS nikdy nejednal v sídle spoločnosti L, s.r.o. a nevie ani, kde sa konkrétne jej sídlo nachádza.
 - na spoločných stretnutiach, ktoré sa týkali jednotlivých reklamných kampaní, prekonzultoval s p. RS aj čistiace a upratovacie práce, ktoré následne v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti L, s.r.o. objednal.
 - čistiace a upratovacie práce vykonávali zamestnanci dodávateľskej spoločnosti L, s.r.o., žiadnu evidenciu
- o týchto osobách a vykonávaných prácach nemá, pretože ju nevedli. Jednalo sa o dve, tri ženy, niekedy prišiel na pomocné práce aj muž, počet týchto osôb sa menil a žalobca ich dopravu nezabezpečoval. Niekedy ich doviezol p. RS, niekedy prišli sami autom, nesledoval to, nevenoval tomu pozornosť. Technické zabezpečenie, ako aj čistiace prostriedky a pomôcky si dodávateľská spoločnosť L, s.r.o. zabezpečovala sama.
- nedisponuje žiadnou písomnou korešpondenciou s dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. za rok 2013.
 - peňažné sumy na výdavkových pokladničných dokladoch osobne vyplácal p. RS na prevádzke S.
 - spolupráca s dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. už v roku 2014 nepokračovala, nevie uviesť, kedy bola ukončená. Reklamu začali realizovať cez iné spoločnosti.
 - s dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. a ani s jej konateľom p. RS nie je v kontakte, nespomína si, kedy a kde sa s ním naposledy stretol.
- 8.** Rovnako tak zistenia správca dane vychádzali aj z ústneho pojednávania s p. RS, konateľom dodávateľskej spoločnosti L, s.r.o. ktorý za účelom objasnenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov so žalobcom uviedol nasledovné skutočnosti:
- obchodná spoločnosť L, s.r.o. vykonávala v roku 2013 obchodnú činnosť, reklamnú činnosť a sprostredkovateľskú činnosť.
 - účtovníctvo obchodnej spoločnosti L, s.r.o. viedol on a používal program ALFA, avšak nie je si istý. Účtovníctvo spoločnosti L, s.r.o. za rok 2013 predložiť nevie, ani nevie zabezpečiť jeho predloženie z dôvodu, že sa t. č. nachádza vo výkone trestu odňatia slobody.
 - so žalobcom sa skontaktoval prostredníctvom p. JS v Jk S a ten ho zoznámil s konateľom žalobcu p. MF. Objednávky mu väčšinou zadával konateľ žalobcu, prípadne mu ich nechal na prevádzke S, kde si ich vyzdvihol.
 - faktúry (pozn. bližšie spomínané v bode 4 tohto uznesenia) vystavil a podpísal on. Práce a služby uvedené na faktúrach boli skutočne vykonané, avšak nevie, či mali uzatvorenú zmluvu na výkon uvedených prác a služieb, pretože nemá k dispozícii účtovníctvo, podľa ktorého by to mohol overiť.
 - návrh grafického podkladu pre inzerciu v časopise Z vypracoval on osobne a sprostredkovanie zabezpečil takým spôsobom, že jednal priamo so zástupcom redakcie Z, ktorého meno si nepamätá. Osobne si s ním dohodol stretnutie, na ktorom si dohodli podmienky inzercie, podklady na inzerciu mu odovzdal na niektorom z ďalších stretnutí. Komunikovali spolu telefonicky aj prostredníctvom emailu, keďže sa ale nachádza vo výkone trestu odňatia slobody, emailovú komunikáciu správcovi dane predložiť nevie, rovnako ani žiadne iné dôkazy.
 - grafický návrh reklamnej kampane „Veľká noc“ vypracoval on osobne, spôsob realizácie prípravy však uviesť nevie, pretože nemá pri sebe podklady. Z rovnakého dôvodu nevie preto uviesť ani spôsob realizácie reklamných kampaní

„Pochovávanie ciagla, Darčkový poukaz, Kongres pobyty pre firmy, Dovoľka v Tatrách, Leto s rodinou, Kačacie a husacie hody, Jesenná pohoda, Vianoce na S.“

- čistiace a upratovacie práce na prevádzke S boli uskutočnené spoločnosťou L, s.r.o. a bol pri nich osobne prítomný. Časť z nich vykonával on sám spolu s osobami, ktoré pri práci usmerňoval a ktoré neboli v pracovnoprávnom vzťahu so spoločnosťou L, s.r.o. Ich mená uviesť nevie, na miesto výkonu práce ich doviezol na svojom vozidle, počet osôb bol tri až päť podľa potreby. Spoločnosť L, s.r.o. v roku 2013 nikoho nezamestnávala. Evidenciu o vykonaných prácach podľa jednotlivých dní, vrátane údajov o osobách, ktoré tieto práce vykonávali nevedol. Spoločnosť L, s.r.o. vlastnila tepovače, paročistice a vysávače značky Kärcher, evidenciu majetku spoločnosti predložiť a ani zabezpečiť jej predloženie nevie. Čistiace a upratovacie práce boli vyfakturované po poschodiach tak, ako je to uvedené na faktúrach.

- faktúry (pozn. bližšie spomínané v bode 4 tohto uznesenia) boli zaplatené v hotovosti, peniaze mu vyplatil konateľ žalobcu, po predložení faktúr. Doklady o úhrade predmetných faktúr predložiť nevie, pretože sa t. č. nachádza vo výkone trestu odňatia slobody.

9. Správca dane zhrnul, že vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, vykonanie fakturovaných služieb a prác deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou L, s.r.o. nebolo jednoznačne preukázané, čím sa spochybnila preukázateľnosť nákladov v sume 59 810,00 eur. Ak si žalobca uplatnil náklady na predmetné služby a práce ako daňové výdavky podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, musí preukázať, že dodávateľská spoločnosť L, s.r.o. fakturované služby a práce skutočne vykonala. Žalobca musí teda preukázať, že skutočne došlo k vykonaniu služieb a prác dodávateľom, ktorý je uvedený na dodávateľských faktúrach a v súvislosti s tým musí byť nepochybné, že údaje na faktúrach odrážajú skutočnosť. Faktúra je relevantným dokladom, ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Faktúry od dodávateľa a zaúčtovanie týchto faktúr ešte nie je dôkazom reálneho dodania prác a služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o tejto skutočnosti. Daňový subjekt je z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely zatažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia, a to nielen vystavenými dokladmi (t. j. po formálnej stránke), ale aj skutočnosťami, ktoré viedli k vystaveniu predmetných dokladov (t. j. po stránke obsahovej). Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť a dôkazné bremeno neunesie, ako ho v predmetnej veci neunesol žalobca, keď nepreukázal, že deklarovaná dodávateľská spoločnosť L, s.r.o. uskutočnila služby a práce uvedené na faktúrach.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101334155/2018 z 11. júla 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostup-

ňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o nesplnení zákonných podmienok pre uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v súvislosti s fakturovanými službami a prácami vyššie spomínanými v bode 4 tohto uznesenia. Podľa žalovaného z dokazovania, ktoré správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných služieb a prác podnikateľským subjektom L, s.r.o. v roku 2013. Žalovaný uzavrel, že postup správcu dane bol správny, keď zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 o sumu 59 810,00 eur, ktorá predstavuje neuznané náklady v súvislosti s fakturovanými službami a prácami spoločnosťou L, s.r.o.

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej namietal, že práce a služby vyfakturované v roku 2013 spoločnosťou L, s.r.o. boli skutočne vykonané. Podľa žalobcu to znamená, že ak žalobca faktúry, ktorými boli tieto práce a služby vyfakturované riadne zaplatil, išlo o oprávnený výdavok, a teda náklad na dosiahnutie príjmov, ktoré si mohol zahrnúť do základu dane. Správca dane kvalifikovaným spôsobom nepochybnil a následne nedôvodne preniesol dôkazné bremeno na žalobcu vo vzťahu k preukázaniu skutočnosti, či práce a služby boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre. Za situácie, keď správca dane mal za preukázané skutočné dodanie prác a služieb, nie sú skutočnosti ohľadne dodávateľskej spoločnosti L, s.r.o. rozhodné. Žalobca zastáva názor, že je potrebné si uvedomiť, že v prejednávanej veci ide o daň z príjmu a nie daň z pridanej hodnoty. Už len z tohto dôvodu je podľa neho dorubenie dane z príjmov nezákonné.

12. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 30 S 118/2018-84 z 9. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. Na úvod správny súd zadefinoval podmienky pre uznanie výdavkov v zmysle zákona o dani z príjmov, ktorými sú: i) vecnosť, ii) preukázateľnosť a iii) zaúčtovanie.

13. Ďalej správny súd pokračoval, že má za preukázané, že žalovaný a aj správca dane pri vydaní svojich rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli označeným dodávateľom L, s.r.o. reálne uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného i správcu dane, že z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplynulo, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr vystavených dodávateľom L, s.r.o. predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky v zmysle

§ 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Pritom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

14. Správny súd skonštatoval, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli, ktoré dôkazy boli vykonané, vyhodnotili ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, uviedli skutkové závery, ku ktorým dospeli a aj právne posúdenie veci. Žalobca žiadal vypočuť ďalších svedkov, ktorí sa podľa žalobcu mali podieľať na tvorbe ponuky a môžu potvrdiť, že čistiace a upratovacie práce ako aj propagačné projekty v rôznych akciách počas roka 2013 prebiehali a namieta, že nevykonanie ním navrhnutých dôkazov je vadou konania, ktorá spôsobila nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správca dane však žalobcovi písomne oznámil, že ním navrhnuté výsluchy svedkov ako dôkaz neakceptuje, nakoľko ich vykonanie by nevedlo k preukázaniu skutočného vykonania prác daňovým subjektom L, s.r.o. Správny súd navyše poukázal na skutočnosť, že ani konateľ žalobcu a ani konateľ L, s.r.o. p. RS neuviedli žiadne konkrétne mená osôb, ktoré mali tieto práce vykonávať, a pokiaľ by im boli známe, nič im nebránilo, aby ich správcovi dane označili. Správny súd znova zdôraznil, že správca dane nespochybnil, že čistiace a upratovacie práce ako aj propagačné projekty v rôznych akciách počas roka 2013 prebiehali tak, ako to tvrdil žalobca vo svojom vyjadrení, nebolo však preukázané, že fakturované práce a služby vykonal práve dodávateľ L, s.r.o.
15. Správny súd zhrnul, že pri vysporiadavaní sa s námietkami žalobcu zohľadňoval závery, opakovane uvádzané v judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a pri preskúmaní rozhodnutí daňových orgánov nezistil také skutočnosti, ktoré by odklon od jeho záverov odôvodňovali. Správny súd konkrétne poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017, sp. zn. 2 Sžf 74/2016 a sp. zn. 8 Sžf 56/2016 obe zhodne z 22. novembra 2018.
16. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmeniť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal zrušiť tento rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie. Zopakoval argumentáciu zo správnej žaloby a dodal, že je opätovne potrebné pripomenúť, že správca dane mal za preukázané, že služby a práce vyfakturované sťažovateľovi v roku 2013 boli skutočne vykonané. Znamená to, že ak sťažovateľ faktúry, ktorými boli tieto práce a služby vyfakturované, riadne zaplatil, išlo o oprávnený výdavok, a teda náklad na dosiahnutie príjmov, ktoré si mohol zahrnúť do základu dane. Navyše má sťažovateľ za to, že preukázal, že práce a služby mu dodala spoločnosť L, s.r.o. Práve táto spoločnosť mu ich dodala (čo podľa neho správca dane nespochybnil) a vyfakturovala a tejto spoločnosti za tieto práce a služby sťažovateľ zaplatil. Sťažovateľ má za to, že tento obchodný prípad riadne zadokumentoval a predlo-

žil všetky dôkazy (daňové doklady), ktoré má mať podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a ostatných všeobecne záväzných predpisov (faktúry, dodacie listy, doklady o úhrade, vyhotovené reklamné a iné materiály). Správca dane podľa neho ním predložené dôkazy nespochybnil kvalifikovaným spôsobom a následne nedôvodne preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu skutočnosti, či práce a služby boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda LP, s.r.o.

17. Žalovaný poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Stotožnil sa s rozsudkom správneho súdu a zdôraznil, že ak by žalobca preukázal uplatnenie nákladov v základe dane z príjmov tak, aby spĺňali podmienku preukázateľnosti podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., správca dane by nemal pochybnosti o ich uplatnení.

III. ARGUMENTÁCIA PREDKLADAJÚCEHO SENÁTU

18. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky 10. septembra 2021. Vec bola náhodným spôsobom pridelená senátu č. 3 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi Mgr. Kristíne Babiakovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do senátu č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a v tomto senáte pridelená sudcovi spravodajcovi JUDr. Rastislavovi Dlužošovi, PhD.
19. Predkladajúci senát zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP).
20. Pri skúmaní podanej kasačnej sťažnosti predkladajúci senát, vychádzajúc z konania pred správne súdom, ako aj z jeho rozhodnutia a námietok žalobcu uplatnených v kasačnej sťažnosti zistil, že pre jeho rozhodnutie bude podstatné zodpovedanie otázky, či na účely oprávnenosti uplatnenia daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov je daňový subjekt (odberateľ) bezpodmienečne povinný preukázať totožnosť identity deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade so skutočným, resp. faktickým dodávateľom. **Kasačný súd pritom identifikoval rôzne prístupy k riešeniu nastolenej otázky na škále od (i) striktnnej nevyhnutnosti preukázania súladu identity deklarovaného a skutočného dodávateľa plnenia pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dani z príjmov, (ii) cez pripustenie uznania daňového výdavku aj v prípade nesúladu identity deklarovaného dodávateľa so skutočným dodávateľom za podmienky preukázania identity skutočného dodávateľa plnenia, (iii) až po absolútnu irelevanciu súladu identity deklarovaného a skutočného dodávateľa pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dani z príjmov.**

21. V rámci rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky predkladajúci senát identifikoval rozhodnutie tunajšieho súdu sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022, v ktorom senát v skutkovo obdobnej veci vo vzťahu k právnej otázke riešenej v tomto uznesení sformuloval nasledujúci právny názor:

„42. Kasačný súd uvádza, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nedostatočne vysporiadal s otázkou, či daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a preukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 Zákona o dani z príjmov, pričom podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Podľa názoru kasačného súdu nepreukázal, že dodané služby - stavebné práce boli dodané osobou uvedenou na faktúre. Správny súd uviedol v odseku 12 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktoré skutočnosti je nevyhnutné zo strany správcu dane doplniť, avšak tieto vychádzajú len z prevzatia argumentácie žalobcu, pričom nedošlo k vlastnej aplikácii skutkového stavu správnym súdom na nastolené právne otázky. Správca dane netvrdil, že stavebné práce neboli vykonané vôbec, ale nebolo preukázané, že tieto služby vykonala osoba uvedená na predložených faktúrach - spoločnosť B S,s.r.o. Sťažovateľ sa stotožnil s postupom správcu dane a s jeho záverom, keď tieto náklady nepovažoval za výdavky v zmysle Zákona o dani z príjmov.

44. (...) Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenie nepreukázal.

46. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou B S,s.r.o reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok na nezapočítanie daňových výdavkov do základu dane. Faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Podľa Daňového poriadku môže a má viesť správcu dane táto skutočnosť k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom.“

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo vyššie cit. rozhodnutí na podporu svojich záverov zároveň odkázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017, z ktorého

reho vyabstrahoval nasledovné: „Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“

23. Obdobný záver vo vzťahu k otázke posudzovanej v tomto uznesení prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky aj v rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 45/2021 z 24. mája 2022, v ktorom uviedol nasledovné:

„46. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených žalobcom v prejednávanej veci bola skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie subdodávateľom dodávateľa žalobcu.“

24. Z novších rozhodnutí predkladajúci senát poukazuje napr. na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 4 Sfk 12/2022 z 24. mája 2023, v ktorom uviedol, že:

„41. (...) Napriek sťažovateľom namietanému, podľa judikatúry vzťahujúcej sa k dani z príjmov právnických osôb, žalobca musí uniesť dôkazné bremeno, že služby boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané, že k dodaniu služby deklarovanej v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok služby jednotlivými dodávateľmi (tzn. dodaný práve osobou uvedenou na faktúre).“ Na podporu svojich tvrdení senát tunajšieho súdu odkázal na rovnakú pasáž z už vyššie spomenutého rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017 a taktiež na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 46/2019 z 10. septembra 2020 a jeho nasledovnú časť: „Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom deklarovaným vo faktúre.“

25. Predkladajúci senát však naproti tomu identifikoval rozhodnutie iného senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022, ktorý vo vzťahu k právnej otázke riešenej v tomto uznesení sformuloval nasledovný právny názor:

44. Kasačný súd je však toho názoru, že na rozdiel od právneho režimu dane z pridanej hodnoty, v ktorom daňový subjekt musí uniesť dôkazné bremeno aj vo vzťahu ku konkrétnemu deklarovanému dodávateľovi; režim preukazovania práva na uznanie vynaloženého daňového výdavku pri dani z príjmov determinuje skúmanie a preverovanie potreby ich vynaloženia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov daňovníka (samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok; bod 39. tohto rozsudku).

45. Iba spochybnenie subjektu dodávateľa nie je pre účely právneho režimu dani z príjmov smerodajné a samo o sebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015).

46. Túto skutočnosť však nie je podľa mienky kasačného súdu možné vykladať izolovane. Ako kasačný súd konštatoval, pre účely uznania daňového výdavku nie je rozhodujúcim subjekt deklarovaný na predloženej faktúre. Ak sú však údaje na faktúre spochybnené do tej miery, že nie je zjavné, kto skutočne deklarované plnenie dodal, daňový subjekt musí dostať príležitosť, aby odstránil rozpor v jeho tvrdeniach a preukázal jednoznačným spôsobom, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol úhradu, ktorú si následne uplatňuje ako daňový výdavok; pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na predloženej faktúre.

51. Totiž, z rozhodnutí finančných orgánov vyplýva, že dôvodom neuznania daňového výdavku bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi; správca dane (a konzekventne ani žalovaný) v rámci daňovej kontroly nespochybnovali samotnú realizáciu deklarovaných obchodov, alebo skutočnosť, či sporné štúdie mohli slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sťažovateľa a ani nevykonali v tomto smere žiadne dokazovanie.

42. Ak teda správca dane videl pochybnosti v subjekte deklarovaného dodávateľa služieb, tak podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ v uvedenom smere uniesol dôkazné bremeno, keď finančným orgánom predložil relevantné doklady; zmluvu o sprostredkovaní, odovzdávacie protokoly aj materiálne plnenie vyplývajúce z deklarovaného obchodu. Údaje vyplývajúce z predložených dokladov následne legitimizoval aj konateľ spoločnosti K M.

43. Správca dane v načrtnutom smere sťažovateľom predložené doklady žiadnym spôsobom nespochybnil, a v rámci rozhodnutia ani nevyhodnotil; a to napriek skutočnosti, že išlo o relevantné podklady, ktoré boli určité na prospech sťažovateľa. Navyše, existenciu deklarovaného plnenia v daňovom konaní ani nespochybnoval.

- 26. Na vyššie zmienené rozhodnutie sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 odkázal iný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v neskoršom rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023,** ktorý však posunul svoju argumentáciu a sformuloval nasledovný právny názor:

„27. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať to pozorosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania

práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty. V prípade uplatnenia daňových výdavkov (nákladov) v oblasti dane z príjmu nie je zákonnou povinnosťou daňového subjektu preukázanie identity či postavenia dodávateľa služby alebo tovaru, preto prípadné pochybnosti správcu dane vznesené len proti identite či postaveniu dodávateľa (v porovnaní s označením dodávateľa uvedeným na faktúre) nie sú samé o sebe spôsobilé odôvodniť nepriznanie daňových výdavkov (nákladov) v oblasti dane z príjmu (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/22/2020 zo dňa 2. februára 2022, body 44 - 46, či rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015 zo dňa 22. februára 2017).“ Totožným spôsobom rovnaký senát odkázal na rozhodnutie 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 aj v ďalšom svojom rozhodnutí sp. zn. 3 Sfk 90/2022 z 27. septembra 2023, v ktorom navyše ešte v bode 20 dodal, že „daňové orgány a správny súd spochybnili osobu dodávateľa, čo je však v prípade neuznania daňového výdavku právne irelevantné. Zároveň následne dospeli k záveru, že služba bola sťažovateľovi dodaná (...) Správca dane, žalovaný a aj správny súd viedli dokazovanie viacerými smermi, avšak v konečnom dôsledku si neustáliť dôvod, pre ktorý sťažovateľovi nemal byť uznaný daňový výdavok.“

- 27.** Komparáciu vyššie uvedených odlišných záverov senátov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, prípadne Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na otázku riešenú v tomto uznesení, predkladajúci senát dospel k záveru, že je potrebné sa odchyliť od právnych názorov vyjadrených v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023 a na ne nadväzujúcich rozhodnutí (body 21 až 24 a bod 26 tohto uznesenia).

- 28.** V zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov sa daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 cit. zák., pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) cit. zák., v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak cit. zákon neustanovuje inak. V zmysle ustanovenia § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalšie bližšie špecifikované pod písm. a) až l) ods. 1 a a) až m) ods. 2 cit. zák.

29. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov. Rozhodujúca je pritom materiálna existencia výdavku. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne došlo. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka (v tomto smere napr. novšie rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 29/2022 z 30. júla 2024).
30. **Predkladajúci senát zdôrazňuje svoj právny názor vyjadrený v rozhodnutiach sp. zn. 3 Sfk 49/2022 a sp. zn. 3 Sfk 21/2021 obe z 25. júla 2023, že v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) „dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.“** Predkladajúci senát má za to, že z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku sa tieto vzťahujú na obchodný vzťah medzi daňovým subjektom - dodávateľom a odberateľom, avšak na preukázovanie uplatňovania daňového výdavku nie je z materiálneho hľadiska (na rozdiel od procesného) možné siahnuť po podmienkach preukázovania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, pretože dokazovanie splnenia podmienok pri týchto rôznych typoch daní sleduje odlišné ciele. Zásadný rozdiel medzi podmienkami uznania daňového výdavku a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku v oblasti dane z príjmu nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty [postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v tomto smere napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo 14. decembra 2022, body 52 a 53; rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 25, a tiež aj Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26 a 27].
31. **Preto je podľa predkladajúceho senátu potrebné poukázať aj na systémové rozdiely medzi odpočítaním dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH a uznaním daňového výdavku podľa zákona o dani z príjmov, ktoré sa pretavujú do rozdielov pri akcente a význame, ktorý je kladený na preukázanie identity deklarovaného dodávateľa a jej súladu s identitou faktického dodávateľa plnenia.**
32. Predkladajúci senát dáva do pozornosti, že daň z pridanej hodnoty je nepriamou daňou zo spotreby. Jej systém je postavený na priznávaní, odvádzaní a odpočítavaní daňovej povinnosti - teda na prenose daňovej povinnosti z pôvodného výrobcu/spracovateľa tovaru, resp. služby tak, aby daň bola na konci dňa zaplatená konečným užívateľom (spravidla nepodnikateľským subjektom), ktorému nie je priznané právo odpočítať si túto daňovú povinnosť (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 z 28. marca 2024). Z takejto povahy dane z pridanej hodnoty a z jej správania v rámci obchodného reťazca (od výrobcu až po konečného odberateľa) je zrejмый význam či už identity skutočného dodávateľa ako formálnej podmienky odpočítania dane, resp. statusu platiteľa dane ako materiálnej podmienky odpočítania dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 25, a tiež aj Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26 a 27). Identita a status skutočného dodávateľa nám totiž umožňuje preskúmať, či daňová povinnosť, ktorá je odpočítavaná na neskorších článkoch obchodného reťazca bola na jeho predchádzajúcich článkoch skutočne odvedená, či je obchodný reťazec skutočne daňovo neutrálny a daň z pridanej hodnoty v ňom na konci reťazca zaťažila až konečného odberateľa.
33. **Koncept dane z príjmu je však od dane z pridanej hodnoty odlišný. Daň z príjmu nie je postavená na daňovom zaťažení spotreby, ide o priamu daň s tým, že nie je postavená na prenose daňovej povinnosti v obchodnom reťazci. Podstata daňového výdavku, ako daňovo uznateľného nákladu, je taktiež odlišná od dane z pridanej hodnoty.** Daňou z príjmu zaťažuje zákonodarca príjem podnikateľa. Na základe svojho autonómneho rozhodnutia však zákonodarca umožňuje daňovému subjektu znížiť si svoju daňovú povinnosť o investície (náklady), ktoré vynaloží na svoje podnikanie s cieľom udržať alebo zvýšiť si svoje príjmy. Daňový náklad - daňovo uznateľný výdavok, tak predstavuje benefit pre podnikateľa (možnosť znížiť si daňovú povinnosť o to, čo reálne pre potreby svojho podnikania vynaložil) ako aj pre štát (udržiavanie podnikania a zvyšovanie príjmov podnikateľa predstavuje pre štát potenciál vyššej daňovej povinnosti podnikateľa v budúcnosti). Z tohto odlišného konceptu, správania a významu dane z príjmu a uznateľného daňového výdavku vychádzajú aj podmienky podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu pre jeho uznanie, ktoré predkladajúci senát zdefinoval v bode 29.

- 34. Predkladajúci senát zastáva názor, že tak z podstaty a významu daňového výdavku ako bol vymedzený vyššie, ako aj z vyjadrenia zákonných podmienok pre jeho uznanie vyplýva, že pokiaľ spĺňa podmienku vecnosti, je preukázané jeho konkrétne vynaloženie a zaúčtovanie, súlad medzi deklarovaným a skutočným dodávateľom tovaru, nie je výslovnou zákonnou podmienkou pre uznanie daňového výdavku.**
- 35.** Na druhej strane však predkladajúci senát jedným dychom dodáva, že daňový výdavok možno uplatniť len vtedy, ak bol preukázateľne vynaložený. Pokiaľ plnenie nebolo reálne a preukázateľne zakúpené, dodané (vykonal ich daňový subjekt sám, nevynaložil na nich žiadne finančné prostriedky a pod.), nemožno si takéto fiktívne náklady uplatniť ako daňovo uznateľné výdavky, keďže nespĺňajú podmienku preukázateľnosti vynaloženia. To, že nejde o fiktívny výdavok, bude daňový subjekt pritom spravidla preukazovať práve prostredníctvom svojho dodávateľa, pričom pochybnosti o tom, že deklarovaný (na faktúre uvedený) dodávateľ nie je skutočným dodávateľom môžu vo svojej podstate, s ohľadom na všetky okolnosti prípadu, viesť k pochybnostiam o tom, či vôbec bolo niečo dodané za odplatu, za akú výšku odplaty a v akom rozsahu. Takto pomenované pochybnosti, pri neschopnosti daňového subjektu ich vysvetliť (osobitne bez súčinnosti svojho priameho skutočného dodávateľa), môžu viesť aj podľa predkladajúceho senátu k záveru o nedodržaní podmienky daňového výdavku - preukázateľnosti vynaloženia.
- 36. Na základe vyššie uvedenej argumentácie predkladajúci senát zastáva názor, že daňový subjekt pre účely uznania daňového výdavku je povinný v rámci podmienky preukázateľnosti vynaloženia preukázať faktické vynaloženie daňového výdavku (napr. zakúpenie tovaru/služby za protihodnotu, teda či k dodaniu/vynaloženiu nákladu došlo).** Nejde pritom o abstraktné vydanie peňazí, ale výdavok je vždy realizovaný k nejakej osobe (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 171/2017 z 31. augusta 2017, bod 26). Hoci toto vynaloženie výdavku bude daňový subjekt spravidla preukazovať prostredníctvom dodávateľa uvedeného na faktúre, neznamená to, že odhalenie nesúladu medzi na faktúre deklarovaným a skutočným dodávateľom môže byť sankcionované neuznaním daňového výdavku za splnenia podmienky, že daňový subjekt preukáže skutočné vynaloženie daňového výdavku iným spôsobom, resp. k inej osobe. Tento iný spôsob môže spočívať jednak v označení identity iného ako na faktúre deklarovaného dodávateľa (ak sa pri ňom preukáže reálne dodanie plnenia za protihodnotu), ale výnimočne aj predložením iných dôkazov, ktoré umožnia prijať preukázaný a nesporný záver, že k dodaniu plnenia došlo vo vzťahu k inej osobe a za toto plnenie bolo skutočne inému subjektu zaplatená protihodnota.
- 37.** Predkladajúci senát si, vzhľadom na podobnosť právnych kultúr a podobnosť ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov a zákona České národnej rady č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, dovoľuje odkázať na rozhodnutie

Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9 Afs 30/2007 z 31. mája 2007, v ktorom Najvyšší správny súd Českej republiky uviedol nasledovný právny názor: „Pokiaľ daňový subjekt jednoznačne preukáže, že deklarovaný výdavok skutočne nastal, hoci za iných okolností, než je uvedené na daňovom doklade, je možné ho v súlade so zásadou materiálnej pravdy uznať za výdavok vynaložený v súlade s § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov (pozn. predkladajúceho senátu, ide o zákon České národnej rady č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov). Je však nutné si uvedomiť, že sa jedná o situáciu krajnú, kedy štandardný zákonom predpokladaný spôsob uplatnenia výdavku nebol daňovým subjektom dodržaný. Ak daňový subjekt chce eliminovať dôsledky svojho pochybenia, musí vynaloženie výdavku preukázať jednoznačným, transparentným spôsobom, teda uviesť a dokázať všetky skutočné okolnosti týkajúce sa predmetného výdavku, ktoré budú v súlade s ostatnými zistenými údajmi a budú vytvárať prehľadný a dôveryhodný obraz o celej transakcii. Súčasťou takého objasnenia skutočného stavu veci je aj logické vysvetlenie, z akých dôvodov došlo k mylnému uvedeniu niektorej z podstatných náležitostí účtovného dokladu. Povinnosťou správcu dane je dať priestor daňovému subjektu k tomuto prejavu a nezamedzovať jeho aktivitám smerujúcim k preukázaniu všetkých relevantných skutočností. Vzhľadom na predchádzajúce zistenie nezrovnalostí v účtovných dokladoch daňového subjektu však leží dôkazné bremeno práve na jeho strane, správca dane je povinný nestranne vyhodnotiť ním predložené dôkazy a tvrdenia ohľadom predmetného nedostatku v účtovníctve. Pokiaľ aj dodatočne poskytnuté dôkazy v sebe zahŕňajú ďalšie rozpory, je zrejmé, že nie sú schopné zhojiť predchádzajúce nedostatky. Inými slovami správca dane má v popísanom prípade právo požadovať od daňového subjektu kvalitnú a perfektnú nápravu pôvodne uvedených nesprávností.“ V tomto smere tiež napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Afs 160/2006 z 5. apríla 2007, sp. zn. 4 Afs 381/2019 z 26. februára 2020, sp. zn. 1 Afs 171/2017 z 31. augusta 2017 a iné.

38. Okrem vyššie uvedeného rozhodnutia judikatúra Najvyššieho správneho súdu Českej republiky vo vzťahu k otázke uplatnenia daňových nákladov podľa § 24 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov a podmienke preukázania skutočného dodávateľa vychádza aj zo záverov obsiahnutých **v rozhodnutí Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 664/04 z 18. apríla 2006, v ktorom Ústavný súd Českej republiky vyslovil, že pri výbere daní nemožno vychádzať iba z fiškálneho záujmu štátu, cieľom musí byť vybranie dane vo výške správne stanovenej. Ako dôkazné prostriedky môžu prakticky slúžiť akékoľvek prostriedky, ktorými možno doložiť skutočnosti rozhodné pre určenie daňovej povinnosti, a teda aj daňové náklady, okrem tých, ktoré boli získané v rozpore s právnymi predpismi.** Aj za situácie, keď skutočným dodávateľom bol iný subjekt než uvedený na dokladoch, je v zmysle zákona č. 337/1992 Zb. nevyhnutné umožniť daňovému subjektu preukázať skutočné výdavky inými prostriedkami.

Opačným postupom správcu dane i súdov, ktorým neboli rešpektované práva a právom chránené záujmy daňového subjektu, došlo k porušeniu čl. 36 Listiny základných práv a slobôd a v konečnom dôsledku by mohlo dôjsť aj k zásahu do práva chráneného čl. 11 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd Českej republiky tak vychádzal z premisy, že pri daňových nákladoch je podstatné, kto je skutočným dodávateľom a tým nemusí byť nutne vždy len osoba uvedená na daňových dokladoch. V prípade pochybností o tejto skutočnosti však musí mať daňový subjekt priestor na preukázanie okolností uplatňovania nákladov inými prostriedkami (zhodne tiež napr. rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 48/05 zo 6. decembra 2006).

- 39. Predkladajúci senát si dovoľuje upriamiť pozornosť aj na nedávne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 3 Afs 330/2022 z 8. augusta 2024, v ktorom Najvyšší správny súd Českej republiky rozvinul svoj právny názor ohľadne nesúlady deklarovaného dodávateľa so skutočným dodávateľom plnenia pri uplatňovaní daňových výdavkov daňovým subjektom.** Najvyšší správny súd Českej republiky v prejednávanej veci, v zmysle ustálenej judikatúry, pripustil, že plnenie - reklamnú službu mohol potenciálne dodať subdodávateľ odberateľa, teda osoba odlišná od dodávateľa deklarovaného na účtovných dokladoch, avšak v prejednávanej veci bolo zistené, že protihodnota za plnenie bola uhradená dodávateľom, a preto Najvyšší správny súd Českej republiky vyslovil názor, že je nevyhnutné, aby odberateľ ako daňový subjekt, ktorý si uplatňuje daňový výdavok, jednoznačne preukázal vzťah medzi dodávateľom a subdodávateľom. Len za takých okolností daňový subjekt preukáže, že výdavok za reklamné služby, ktorý bol uhradený dodávateľovi bol vynaložený v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím zdaniteľných príjmov.



Predkladajúci senát si je vedomý, ako uviedol v bode 29, že jednou z podmienok pre uplatnenie daňového výdavku je aj podmienka zaúčtovania.

- 40.** Zároveň je dôležité zdôrazniť, že **predkladajúci senát si je vedomý, ako uviedol v bode 29, že jednou z podmienok pre uplatnenie daňového výdavku je aj podmienka zaúčtovania. Tu však dáva predkladajúci senát do pozornosti, že táto formálna podmienka, nie je samoučelná, ale jej zmyslom je zabezpečiť prehľad o existencii výdavkov za plnenia používané na účel ďalších zdaniteľných príjmov** (*mutatis mutandis* napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 13/2023 z 1. júna 2023,

body 22 až 24) a tým umožniť efektívnu kontrolu daňových výdavkov (obdobne v prípade formálnych podmienok v oblasti dane z pridanej hodnoty napr. rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, C-516/14 z 15. septembra 2016, bod 30). Pokiaľ však bol výdavok voči štátu v rámci účtovníctva priznaný a v súvislosti s vykonaným dokazovaním je aj vecne preukázaný, prípadné formálne vady účtovného dokumentu (napr. v podobe nesprávnej identity dodávateľa oproti skutočne zistenému dodávateľovi), ktoré nemajú vplyv na podstatu daňového výdavku (napr. jeho charakter, výšku a pod.), a sú kedykoľvek v rámci účtovníctva odstrániteľné (§ 34 ods. 1 až 5 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov), nemôžu odôvodniť jeho neuznanie (*mutatis mutandis* rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 13/2023 z 1. júna 2023, body 25 a 26, v prípade DPH obdobne rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Kemwater ProChemie s.r.o.*, C-154/20 z 9. decembra 2021, bod 29; vo veci *Senatex GmbH*, C-518/14 z 15. septembra 2016, bod 38, vo veci *Shortcut*, C-690/22 z 24. mája 2023, body 48 a 52, vo veci *Raiffeisen Leasing*, C-235/21 z 29. septembra 2022, body 38 a 41). Formálne vady účtovného dokumentu môžu byť však sankcionované napr. v režime zákona o účtovníctve v nadväznosti na vyvodenie zodpovednosti za nesprávne vedenie účtovníctva.

- 41. Pre úplnosť je potrebné dodať, že daňový princíp, v zmysle ktorého materiálna realita obchodu má prednosť pred formálne (faktúrou/účtovným dokladom) deklarovaným obchodom (vo všetkých prvkoch), má svoje pozitívne zákonné vyjadrenie. To nachádzame v § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého je pre daňové orgány relevantný skutočný obsah právneho úkonu a inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Tento princíp má pritom objektívny charakter.** Platí tak v neprospech daňového subjektu (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti vyvracajúcej podmienku uplatnenia daňového oprávnenia, napr. aj identity dodávateľa), ako aj v prospech daňového subjektu (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti v rozpore s deklaráciou obsiahnutou vo faktúre, avšak preukazujúcej splnenie podmienok pre uznanie daňového oprávnenia).
- 42.** Aj vzhľadom na § 3 ods. 6 Daňového poriadku zastáva predkladajúci senát názor, že formálne nedostatky na predložených daňových dokladoch (napr. v subjekte deklarovaného dodávateľa), nemôžu automaticky bez ďalšieho viesť k neuznaniu daňového výdavku. V prípade zistených formálnych nedostatkov dôkazné bremeno zaťažuje opäť daňový subjekt a je na ňom ako pochybnosti daňových orgánov vyvráti. Predkladajúci senát však zdôrazňuje, že na preukázanie skutočného dodávateľa plnenia nemožno pri preukazovaní daňových výdavkov úplne rezignovať. Daňové orgány tak musia daňovému subjektu umožniť, aby inými hodnovernými dôkazmi odstránil rozpory vo svojich tvrdeniach, prípadne tieto tvrdenia upravil

a jednoznačným spôsobom preukázal, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol finančné plnenie, ktoré si daňový subjekt následne uplatňuje ako daňový výdavok (pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na účtovnom doklade). Pokiaľ však daňový subjekt nepreukáže, že plnenie v rozsahu uplatnených výdavkov poskytol deklarovaný subjekt uvedený na daňovom doklade a zároveň nepreukáže, prípadne ani netvrdí, ktorý iný subjekt mal plnenie v skutočnosti dodať, nemožno hovoriť o tom, že daňový subjekt dôkazné bremeno uniesol. V takomto prípade tak správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a neuznanie daňových výdavkov by za takýchto okolností bolo podľa predkladajúceho senátu dôvodné.



Predkladajúci senát zastáva názor, že na položenú otázku je potrebné odpovedať tak, že pre uplatnenie daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, nie je zákonnou podmienkou preukázanie súladu identity deklarovaného dodávateľa uvedeného na faktúre so skutočným dodávateľom.

43. Na základe vyššie uvedeného zastáva predkladajúci senát názor, že na položenú otázku je potrebné odpovedať tak, že pre uplatnenie daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, nie je zákonnou podmienkou preukázanie súladu identity deklarovaného dodávateľa uvedeného na faktúre so skutočným dodávateľom. **Ak však dôjde k spochybneniu súladu dodávateľa uvedeného na faktúre so**

skutočným dodávateľom, je správca dane povinný daňovému subjektu umožniť tento rozpor odstrániť a preukázať vynaloženie daňového výdavku vo vzťahu ku konkrétnej osobe. Neuznesenie dôkazného bremena zo strany daňového subjektu vo vzťahu k preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku, po poskytnutí priestoru zo strany správcu dane, je tak dôvodom pre neuznanie daňového výdavku z dôvodu neuznesenia dôkazného bremena daňovým subjektom.

IV. ZÁVER

44. Z uvedených dôvodov predkladajúci senát dospel k záveru, že je potrebné sa odchýliť od názorov vyjadrených v rozhodnutiach Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 zo 7. septembra 2023. Predkladajúci senát preto vec predkladá veľkému senátu na rozhodnutie o tom, ktorý z vyššie uvedených právnych názorov (zastávaný predkladajúcim senátom a vyjadrený aj v rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 alebo konkurujúce právne názory vyjadrené v rozhodnutiach sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023) sa má aplikovať v ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Keďže na spornú otázku riešenú v tomto uznesení boli v rozhodovacej praxi senátov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyslovené rôzne právne názory, predkladajúci senát by sa akýmkoľvek rozhodnutím vo veci odklonil minimálne od jedného z nich. Predkladajúci senát má tak za to, že sú splnené podmienky, aby bola táto vec postúpená veľkému senátu v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) SSP, ktorého úlohou je zabezpečovať jednotnosť judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

45. Toto uznesenie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.



POZNÁMKA

Redakčná rada Bulletinu SKDP pristúpila po prvýkrát k uverejneniu rozhodnutia o postúpení veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Účelom takéhoto postupu je zabezpečenie širšej miery informovanosti odbornej verejnosti vo sfére správy daní o prebiehajúcom konaní smerujúcom k zjednoteniu právnych pohľadov na konkrétne otázky týkajúce sa tak závažnej problematiky, akou je oprávnenosť daňového výdavku uplatneného daňovým subjektom.

Rozhodovacia činnosť veľkého senátu NSS SR má kľúčový význam sledujúci

potrebu zamedzenia nejednotnosti judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR a troch správnych súdov očakávajúcich rovnako konzistentné, jasne čitateľné závery kasačného súdu ku všetkým zásadným procesnoprávnym i hmotnoprávnym otázkam. Verejnosť sa môže oboznámiť s rozhodnutiami tohto dôležitého 8-členného senátu ako aj s obsahom prebiehajúcich konaní na internetovom sídle NSS SR (www.nssud.sk). 20 vydaných rozhodnutí a 8 aktuálne prebiehajúcich konaní v tomto právnom formáte rozhodovania je jasným svedectvom o vysokej miere zodpovednosti trojčlenných kasačných senátov za jednotu rozhodovania

Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako vrcholného súdneho orgánu vo veciach správneho súdnictva (§ 20 Správneho súdneho poriadku).

V uverejnenej právnej veci č. k. 19 SVs 10/2024 má veľký senát k dispozícii širšiu škálu právnych názorov prameniach aj z inšpiratívnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu Českej republiky. Vzhľadom na spoločnú právnu históriu našich krajín a obsahovú blízku príbuznosť dotknutých právnych úprav v oblasti daní je aj komparatívny prístup jedným zo spôsobov nachádzania meritórneho rozhodnutia spĺňajúceho kritéria najvyššej právnej kvality.

JUDr. Pavol Naď

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Členovia komisie sa od novembra 2024 intenzívne venujú problematike dane z finančných transakcií, ktorá by sa mala začať vyberať od apríla 2025. Opakovane upozorňujeme na vážne nedostatky zákona a to najmä na nejasnosti pri výnimkách, chýbajúci korekčný mechanizmus, ako aj skutočnosť, že zákon môže zasiahnuť aj operácie zahraničných subjektov, ktoré so Slovenskom vôbec nesúvisia. Vo februári 2025 sa členovia MLK pre DPPO zúčastnili Spoločného fóra pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie vo Veľkom Mederi, kde prediskutovali výstupy z dotazníkov k téme „Možnosti zosúladenia podmienok zdaniteľnosti príjmov nerezidentov podľa

§ 16 ods. 1 písm. h) ZDP a článku 13 príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia“ a problematiku hybridných nesúládov. Pokiaľ ide o transferové oceňovanie, diskutovalo sa na témy model nehnuteľnostných firiem a osoba konateľa a jej vplyv na funkčný a rizikový profil spoločnosti. Členovia komisie sa rovnako vo februári 2025 zúčastnili konzultácií k novele zákona o dani z príjmov. Rovnako prejavili záujem aj o účasť na konzultáciách k novele zákona o dorovnávacjej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Na januárovom zasadnutí MLK pre DPFO sa členovia komisie venovali problematike priznávania daňového bonusu v priebehu roka v prípade, ak sa zamestnanec zúčastní na zahraničnej pracovnej ceste, nakoľko od roku 2025 došlo aj k úprave Vyhlásenia. Okrem toho sa venovali aj problematike dane z finančných transakcií a to

najmä v kontexte cezhraničného zamestnávania a výplaty miezd. Vo februári 2025 členovia prediskutovali podnet z praxe týkajúci sa úmrtia zamestnanca a následnej výplaty finančného daru pozostalému na zmiernenie ťažkej životnej situácie.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na základe iniciatívneho dopytu členov metodicko – legislatívnej komisie Ministerstvo financií SR vydalo stanovisko, v ktorom metodicky usmernilo oblasť dane zo sladených nealkoholických nápojov, ktorá sa zákonom č. 251/2024 Z. z. zavádza od 1. januára 2025. V dňoch 9. a 10. decembra 2024 sa v hoteli Tenis vo Zvolene konali Metodické dni SKDP, na ktorých boli aj za osobnej účasti vedúcej odd. metodiky DPH (FRSR), sudkyne NSS SR a ďalších hostí, za oblasť DPH diskutované štyri témy: Lízing ako dodanie tovaru po 1. 1. 2025, Oprava DPH uvedenej na faktúre bez podkladovej transakcie (§ 69 ods. 5) v kontexte judikatúry SD EÚ, Chybná odvolávka na faktúre pri trojstrannom obchode – aplikácia judikatúry SD EÚ na rôzne situácie a Zánik práva na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 6. Na decembrovom zasadnutí komisie sa členovia venovali metodickému podnetu k otázke vrátenia DPH z kúpy nehnuteľnosti v SR využívanej na účely prenájmu osobe neusadenej na účely DPH v SR a schválení plánu zasadnutí na rok 2025.

V januári 2025 komisia pripravila materiál (modelové príklady) ako podklad k zasadnutiu Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH, ktoré sa z dôvodu aktuálnej zmeny sadzieb DPH od 1. januára 2025 zameralo na tému nájmu nehnuteľností a uplatňovania sadzieb DPH na dodávky energií a služieb v kontexte zložených plnení v nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora

EÚ. Závety, na ktorých sa na zasadnutí pri tejto téme dohodli MFSR, FRSR a SKDP, sa týkajú aj aplikácie ustanovenia § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH, ktorým je upravený osobitný deň vzniku daňovej povinnosti pri opakovaných dodaniach energií.

Komisia sa ďalej venuje príprave materiálov na platforme CFE (oblasť odpočtu dovoznej DPH, ktorý je podmienený vlastníctvom dovozcu v momente dovozu, reťazové transakcie spojené s dovozom a vývozom, pohyb tovaru pri spracovateľských operáciách a opravách tovaru v EÚ). Aktuálne prihlásené metodické a aplikačné podnety členov sa týkajú uplatňovania sadzieb DPH od 1. januára 2025. V rámci zverejnenej Predbežnej informácie k pripravovanej vládnej novele zákona o DPH bol za komisiu prezentovaný legislatívny návrh na zníženie sadzby DPH na časopisy. V rámci legislatívneho procesu k vládnej novele, ktorej hlavnou témou je zavedenie e-faktúry, sa zástupcovia komisie zúčastnili na konzultáciách organizovaných MF SR vo februári 2025.

V roku 2025 má komisia zasadať na mesačnej báze s výnimkou mesiacov marec a letných prázdnin. Zasadnutia sa konajú prezenčnou formou s možnosťou online pripojenia. Metodické otázky a podnety z aplikačnej praxe môžu členovia komory zaslať formou štrukturovaného podnetu na metodika@skdp.sk

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Metodicko – legislatívna komisia zasadala v novembri 2024. V rámci zasadnutia členovia iniciovali diskusiu k možnostiam obhajoby a obrany daňového subjektu pri zmene právnej kvalifikácie dôvodu pre neuznanie odpočítania dane z hmotno-právnych podmienok na podvodné konanie, ku ktorej dochádza v priebehu daňovej kontroly, a diskutovala sa aj otázka procesnej úpravy doručovania upravenej v zákone o DPH v rámci inštitútu vrátenia dane zahraničnej osoby z iného členského

štátu. Členovia komisie sa aktuálne naďalej venujú príprave podnetov a návrhov na legislatívnu úpravu Daňového poriadku. Podľa odsúhlaseného plánu zasadnutí v roku 2025 komisia zasadne v apríli, septembri a v novembri. Zasadnutia naďalej prebiehajú prezenčnou formou s možnosťou online účasti. Metodické otázky a podnety z aplikačnej praxe môžu členovia komory zaslať formou štrukturovaného podnetu na metodika@skdp.sk

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Metodicko-legislatívna komisia pre účtovníctvo zasadala naposledy v decembri 2024, kedy boli predmetom diskusie pripravované interpretácie Národnej účtovnej rady. V decembri 2024 Národná účtovná rada zverejnila interpretáciu v súvislosti s výstavbou nehnuteľnosti určenej na predaj a naďalej intenzívne pracuje na príprave interpretácie ku goodwillu a to hneď v dvoch rovinách - pri odštiepení a pri reverznom zlúčení. Okrem toho sa členovia komi-

sie venovali problematike účtovania leasingu v situácií, kedy dôjde k postúpeniu predmetu leasingu na inú osobu a to v nadväznosti na tému diskutovanú na posledných metodických dňoch v súvislosti finančným leasingom z pohľadu DPH od 1. januára 2025. Tejto problematike sa komisia plánuje venovať aj naďalej a v tejto súvislosti plánuje iniciovať aj zmenu v postupoch účtovania.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**



Metodické dni 9.-10. decembra 2024

Metodické dni SKDP už pokladáme za tradičné podujatie SKDP organizované už viac ako 20 rokov. Témy, ktoré naše metodicko-legislatívne komisie na podujatie vyberú sú však netradičné a vždy ma-

ximálne aktuálne reagujúce na aplikačné problémy. Tento rok sme na úvod znovu zaradili panelovú diskusiu, tentokrát na tému nepeňažných vkladov a transferového oceňovania. Ďalšími témami boli:

- Vybrané problémy uznateľnosti úrokových nákladov podľa § 21a a § 17k ZDP (Renáta Bederková a Vladimíra Mačuhová)
- Elektromobilita v účtovných a daňových súvislostiach (Róbert Kalmár a Michal Rehák)
- Švarc systém (Peter Varga)
- Oprava DPH uvedenej na faktúre bez podkladovej transakcie (§ 69 ods. 5 zákona o DPH) v kontexte judikatúry SD EÚ (Eva Barčíková a Milan Vargan)
- Chybná odvolávka na faktúre pri trojstrannom obchode – aplikácia judikatúry SD EÚ na rôzne situácie (Milan Vargan)
- Lízing ako dodanie tovaru po 1. 1. 2025 (Juraj Ďuratný a Pavol Mihál)
- Zánik práva na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH (Peter Schmidt)



Už teraz sa tešíme na ďalšie Metodické dni 2. a 3. júna 2025 vo Zvolene.



Zmena zákona o daňových poradcov

15. januára nadobudla účinnosť novela zákona o daňových poradcov, č. 387/2024 Z.z., ktorá transponovala legislatívu v oblasti boja proti praniu špinavých peňazí. V zmysle tejto novely sú podľa § 33 aab zákona č. 78/1998 Zb. o daňových poradcov a SKDP všetci daňoví poradcovia, ktorí poskytujú daňové poradenstvo ako právnická osoba, povinní si skontrolovať, či sú ich koneční užívatelia výhod a všetci členovia štatutárnych orgánov **bezúhonní** a či tieto osoby nemajú **blízky ekonomický vzťah** s inými osobami, ktoré nie sú bezúhonné. Blízkym podnikateľským vzťahom sa pritom rozumie taká materiálna previazanosť v rámci podnikateľskej činnosti, kedy prospech alebo ujmu jednej osoby by mohla druhá osoba dôvodne pociťovať ako vlastný prospech alebo vlastnú ujmu.

V prípade, že podmienky daňový poradca nespĺňa alebo ich nezosúladí, musí toto písomne oznámiť SKDP do **15. 04. 2025 a následne bude vyčiarknutý zo zoznamu daňových poradcov.**

V legislatívnom procese je aj ďalšia novela zákona o daňových poradcov (<https://new.skdp.sk/clanky/novela-zakona-o-automatickej-vymene-informacii>) súvisiaca s automatickou výmenou informácií (transpozícia smernice DAC8), kde sa v čl. II sa mení a dopĺňa zákon č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov, v ktorom sa upravuje rozsah povinnosti zachovávať mlčanlivosť pri výkone činnosti daňového poradcu nadväzne na úpravy smernice (EÚ) 2023/2226, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers a i. v. Premier ministre/Eerste Minister a odporúčenia OECD z partnerského hodnotenia (peer review) Slovenskej republiky pre účely výmeny informácií na požiadanie v zmysle medzinárodného štandardu. V zmysle návrhu sa povinnosť daňových poradcov zachovávať mlčanlivosť nevzťahuje na

- A)** zákonom uloženú povinnosť prekaziť a oznámiť spáchanie trestného činu,
- B)** plnenie povinností súvisiacich s poskytnutím súčinnosti na účely medzinárodnej spolupráce pri správe daní podľa osobitného predpisu^{5c}) alebo podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.

Pôvodne bolo obdobné obmedzenie resp. vylúčenie mlčanlivosti daňových poradcov navrhované aj vo vzťahu k vnútroštátnej správe daní, avšak Ministerstvo financií uznalo pripomienku SKDP a na návrh SKDP obmedzenie povinnosti mlčanlivosti vo vzťahu k vnútroštátnej správe daní z navrhovaného ustanovenia vypustilo. Navrhovaná účinnosť je od 1. januára 2026.



Skúšky daňových poradcov

Dňa 8. januára 2025 sa uskutočnil v priestoroch SKDP slávnostný sľub nových daňových poradcov. Dvadsaťštyri úspešných (zo 41 zúčastnených)

absolventov skúšok daňových poradcov zložilo sľub a pridalo sa tak do radov daňových poradcov - členov SKDP. Do rúk prezidentky SKDP, JUDr. Ing.

Miriám Galandovej, LL.M., FCCA zložili slávnostný sľub a prevzali si osvedčenia oprávňujúce ich k výkonu daňového poradenstva:



Prajeme všetkým veľa šťastia a úspechov pri výkone povolania.



Antoliková	Patrícia	Ing.
Bojnanská	Nikola	Mgr.
Brunovský	Dávid	Ing.
Caro	Martin	Ing.
Dikoš Plutzerová	Kristýna	Ing.
Gedeon	Milan	Ing., PhD.
Hakoš	Verner	Ing.
Hroboňová	Simona	Ing.
Kočšková	Diana	Ing.
Kuchťáková	Miriám	Ing.
Kyjovský	Ján	Bc. Ing.
Ľuptáková	Radka	Ing.
Mešková	Lucia	Ing.
Makovínyiová	Lucia	Ing.
Mucha	Adrián	Mgr. Ing.
Nagy	Dominik	JUDr.
Nociarová	Simona	Ing.
Ondrovičová	Veronika	Ing.
Podolská	Michaela	Ing.
Pohanková	Lucia	Ing.
Štuller	Samuel	Ing.
Šúreková	Ivana	Ing.
Švoňavová	Jana	Ing.
Žitná	Alexandra	Ing.

Národná účtovná rada vydala v poradí už tretiu interpretáciu

V pondelok, 16. decembra 2024 za účasti zástupcov Slovenskej komory daňových poradcov (SKDP), Slovenskej komory audítorov (SKAU) a Ekonomickej univerzity v Bratislave (EUBA) zasadala Národná účtovná rada. Na stretnutí jednotlivé zúčastnené strany **zhodnotili doterajšie pôsobenie** tejto platformy a stanovili si ambiciózne plány do budúcnosti. Interpretácie Národnej účtovnej rady k elektromobilite, ako aj k oceneniu a účtovaniu nevyhradeného ložiska nerastu boli zverejnené len v júni 2024 a za tento krátky čas môžeme skonštatovať, že sa stretávame len s pozitívnymi reakciami odbornej verejnosti, daňových poradcov, audítorov, účtovníkov, znalcov, ako aj finančných riaditeľov obchodných spoločností, ktorí oceňujú vznik tejto odbornej platformy. Národná účtovná rada tak prostredníctvom interpretácií ponúka **optimálny pohľad vychádzajúci z najlepšej praxe** na témy, ktoré určitým spôsobom legislatíva opomína, alebo kde ponecháva individuálne možnosti stanovenia pravidiel vo vnútropodnikovom účtovníctve.

Tešíme sa, že sa nám podarilo vydať v poradí už tretiu interpretáciu Národnej



účtovnej rady k **Výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj**. Odborne túto problematiku zastrešila dlhoročná odborníčka v oblasti auditu, **Ing. Mária Cvečková CA**, členka prezídia SKAU. V tomto prípade ide o veľmi špecifickú problematiku, ktorú oceňujú najmä developerské spoločnosti. Návod na to ako k tejto problematike pristupovať v praxi prináša Interpretácia NÚR č. 3/2024.

Už teraz však pracujeme na príprave interpretácie **ku goodwillu**, ktorá veríme, že prinesie viac svetla najmä v prípadoch reverzných zlúčení a odštiepení. Okrem

toho sme si stanovili za cieľ vypracovať interpretáciu, ktorá zohľadní nielen účtovné, ale aj daňové hľadisko moderných platobných prostriedkov a to aj v kontexte novej dane z finančných transakcií. Ďalej by sme sa chceli venovať aplikácii reálnej hodnoty v praxi, vlastnému imaniu, ale napr. aj problematike dotácií, najmä pokiaľ ide o špecifické oblasti, ako sú skupinové dotácie, dotácie získavané z Plánu obnovy, alebo eurófondov, ako aj mnohé ďalšie oblasti, kde vnímame, že interpretácie sa stanú cennou pomôckou pre prax.



Odborné sympóziium na tému zneužitia práva

V utorok 21. januára sa daňoví poradcovia a odborná verejnosť bezplatne zúčastnili odborného sympózia, ktorého cieľom bolo preskúmať zložitú problematiku zneužívania práv so zameraním na daňové právo v Rakúsku, Českej republike a na Slovensku.

Odborníci zo súdництва, akademickej obce, štátnej správy a súkromného sektora diskutovali o právnych predpisoch,

judikatúre a prístupoch k tomuto pojmu, ktorý sa vyznačuje neostrými hranicami. Okrem toho sa na sympóziu analyzovali aj perspektívy v širšom kontexte Európskej únie a daňových zmlúv. Cieľom podujatia bolo prispieť odbornou diskusiou k prebiehajúcejmu dialógu o rovnováhe medzi úsilím zabrániť zneužívaniu daňového práva a potrebou zabezpečiť daňovú spravodlivosť a právnu istotu pre daňovníkov.

Hlavnými témami boli:

- Prehľad pravidiel, judikatúry a hlavných princípov zneužívania daňového práva v troch krajinách.
- Medzinárodný aspekt – zneužívanie práva v kontexte Modelovej daňovej zmluvy OECD, európskeho daňového práva a vzťah medzi vnútroštátnymi pravidlami proti zneužívaniu a daňovými zmluvami.



Ďakujeme pekne všetkým zúčastneným lektorom a moderátorom:

Toško Beran, Ministerstvo financií SR

Miriám Galandová, PRK Partners, SKDP, Amcham – daňová komisia

Jiří Kappel, daňový poradca, advokát

Branislav Kováč, CLA Slovakia s.r.o., daňový poradca

Patrik Koželuha, advokát Bříža & Trubač, advokátska kancelária

Jiřina Procházková, advokát, Deloitte Legal

Jürgen Romstorfer, Wirtschaftsuniversität Wien

Alexander Rust, Wirtschaftsuniversität Wien

Miroslav Slašťan, Univerzita Komenského Bratislava

Juraj Vališ, sudca Najvyššieho správneho súdu SR





Stretnutie zástupcov MF SR, FR SR a SKDP

6. a 7. februára sa uskutočnilo v poradí už ôsme stretnutie zástupcov MF SR, FR SR a SKDP formou zasadania tzv. komunikačnej platformy. V rámci stretnutia boli prezentované výstupy z dotazníkov zaslaných k téme „Mož-

nosti zosúladenia podmienok zdaniteľnosti príjmov nerezidentov podľa § 16 ods. 1 písm. h) ZDP a článku 13 príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia“. Zúčastnení sa venovali aj témam:

- hybridné nesúlady
- model nehnuteľnostných firiem z pohľadu transferového oceňovania
- transferové oceňovanie - osoba konateľa a jej vplyv na funkčný a rizikový profil spoločnosti.



