

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Mgr. Andrea Szakács, PhD.
Mgr. Lubomír Lajčák

**Štatutárny orgán ako zdaniteľná osoba
pre účely DPH v aktuálnej judikatúre**

doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.

Akú chceme finančnú správu?

JUDr. Ing. Peter Schmidt

**Zopakovanie výsluchu svedka počas daňovej
kontroly resp. vyrubovacieho konania**

Judikát

Sponzoring a reklama v právnom režime DPH

Judikát

**Prekročenie dĺžky daňovej kontroly a jeho
možné právne dôsledky v konaní pred správnymi
súdmi a Ústavným súdom Slovenskej republiky**

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: 35

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 – koordinátordaňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní
0905 221 031, metodika@skdp.sk**Tlač:****Objednávky na odber
tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,– €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

1. 3. 2024

Dátum vydania: 15. 3. 2024

Príhovor

**Mag. rer.soc.oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.**
viceprezident SKDP**Vážené čitateľky a čitatelia,
milé kolegyně a kolegovia,**

po roku sa Vám opäť prihovám ako člen redakčnej rady nášho Bulletinu SKDP. Začiatok roka je pre daňové poradkyne a poradcov najintenzívnejšie obdobie. Je preto obdivuhodné, ak si v tomto období viete nájsť čas na čítanie odborných textov v našom časopise. Na druhej strane je potrebné povedať, že sme pre Vás pripravili články, ktoré sú „čítavé“ a často výrazne presahujú iba akademický rozmer. Vychádzajú predovšetkým z praxe daňového poradenstva ako aj z rozhodovacej práce súdov rôznej úrovne, od správnych súdov, NSS SR, ÚS SR až po rozhodnutia SD EÚ. Sme radi, že prispievateľmi nie sú len daňové poradkyne a poradcovia, ale aj osobnosti z akademického a justičného prostredia ako aj odborníci z finančnej správy a ministerstva financií.

Článok Mgr. Andrey Szakács, PhD. a Mgr. Ľubomíra Lajčáka analyzuje na báze najnovšej judikatúry SD EÚ otázku, či má byť činnosť štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti považovaná pre účely DPH za činnosť zdaniteľnej osoby. V článku sú zosumarizované závery z aktuálnej judikatúry. Nakoľko je prístup členských štátov EÚ v tejto otázke nejednotný, je potrebné zdôrazniť, že závery SD EÚ v jeho aktuálnej judikatúre vedú k interpretácii, že ak by aj člen štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti bol zdaniteľnou osobou, v praxi by takéto prípady mali byť mimoriadne vzácné. Určujúcim kritériom je nezávislosť v kontexte znášania podnikateľských rizík.

Článok doc. JUDr. Ing. Mateja Kačaljaka, PhD. je vizionársky a je jeho úvahou, akú by sme chceli mať finančnú správu v budúcnosti. Článok má podnietiť k diskusii, aké metódy práce by do budúcnosti mohla finančná správa používať. Motívom článku je predstaviť návod, ako by finančná správa mohla fungovať čo najefektívnejšie. Niektoré z načrtnutých prvkov sa už využívajú, niektoré sú práve v procese implementácie. Článok pracuje s aktuálnou svetovou literatúrou zameranou na finančnú správu a dobrovoľné plnenie daňových povinností. Ponúka porovnanie fungovania finančnej správy s podnikmi pôsobiacimi v trhovom prostredí a zamýšľa na nad tým, ako by sa niektoré postupy z privátnej sféry mohli uplatniť aj v práci finančnej správy.

Do tretice článok daňového poradcu JUDr. Ing. Petra Schmidta reflektuje na jeho poznatky z praxe, ktoré sa týkajú možnosti zopakovania výsluchu svedka počas daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania. Autor v rámci článku rozoberá z teoretického pohľadu aj zásadnú otázku, či je daňové konanie konaním vyhľadávacím, alebo sa môže v rámci konania uplatniť jedine zásada prejednávacia. V článku sú rozobrané aj ostatné konkurenčné dôkazy v daňovom konaní s poukazom na ich spojitosť a stret s výsluchom svedka. Autor rozoberá aj možnosť použiť v rámci daňového konania svedecké výpovede z konania trestného.

Do tohto čísla Bulletinu vybral predseda NSS SR pán JUDr. Nad' judikát Najvyššieho správneho súdu SR, z ktorého vyplýva, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Uvedené je v súlade so závermi z ostatného Česko-slovenského daňového fóra. Netradične je do tohto čísla zaradený aj nález Ústavného súdu SR k prekročeniu dĺžky daňovej kontroly a jeho možné právne dôsledky v konaní pred správnymi súdmi a Ústavným súdom SR. ÚS SR v súlade už s nálezom z roku 2016 konštatuje, že nie je rozhodným samotné formálne porušenie zákona, ale realnosť zásahu do základných práv a slobôd sťažovateľa ako dôsledok nezákonnosti.

Dúfam, že budú pre Vás všetky články a judikáty inšpirujúce a v prípade napr. Vašej nesúhlasnej reakcie s názormi autorov budeme vďační, ak nám zašlete Vaše myšlienky na uverejnenie v niektorom z ďalších čísel Bulletinu SKDP.

Prajem Vám príjemné čítanie a úspešnú daňovú sezónu! ■

Hlavné témy

4

Štatutárny orgán ako zdaniteľná osoba pre účely DPH v aktuálnej judikatúre

Mgr. Andrea Szakács, PhD.
Mgr. Ľubomír Lajčák

7

Akú chceme finančnú správu?

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

11

Zopakovanie výsluchu svedka počas daňovej kontroly resp. vyrubovacieho konania

JUDr. Ing. Peter Schmidt

19

Sponzoring a reklama v právnom režime DPH

Judikát

26

Prekročenie dĺžky daňovej kontroly a jeho možné právne dôsledky v konaní pred správnymi súdmi a Ústavným súdom Slovenskej republiky

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP 32

Zo života SKDP 33

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. Nevýžiadany 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.

Štatutárny orgán ako zdaniteľná osoba pre účely DPH v aktuálnej judikatúre



V súčasnosti pôsobí ako odborný asistent na Katedre finančného práva, Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave. Niekoľko rokov pôsobila na Ministerstve financií SR – na Sekcii finančného trhu a následne na Sekcii daňovej a colnej, kde sa venovala najmä medzinárodným aspektom zdaňovania. Počas pôsobenia na MF SR bola aj členkou rozkladovej komisie ministra financií SR.

Mgr. Andrea Szakács, PhD.

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave



V súčasnosti je externým doktorandom na Katedre finančného práva, Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave a zároveň pôsobí v advokátskej kancelárii A.K.F. Legal, s. r. o. Venuje sa najmä právnemu nástupníctvu, daňovému právu, M & A a venture kapitálovým investíciám.

Mgr. Ľubomír Lajčák

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave

Predmetom článku je sumarizácia záverov z aktuálnej judikatúry Súdneho dvora vo vzťahu k činnosti člena štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti ako činnosti zdaniteľnej osoby. Autori ponúkajú stručné zhrnutie interpretačných nejasností, ktoré v minulosti vo vzťahu k danej otázke vyvstávali a tiež aktuálnych záverov judikatúry, ktoré tieto nejasnosti postupne odstraňujú.

1. ÚVOD

Predmetom tohto článku je otázka, či člen štatutárneho orgánu právnickej osoby môže byť považovaný za zdaniteľnú osobu. Napriek (na Slovensku) zdanlivo jasnému a intuitívnemu záveru, že to tak nie je, sa prístup členských štátov EÚ líši. „Väčšina členských štátov túto odmenu nepovažuje za odmenu za nezávislú ekonomickú činnosť, v šiestich členských štátoch to tak je za určitých podmienok a tiež v jednom členskom štáte vo všeobecnosti (Luxembursko), hoci až od roku 2016“.¹ Považujeme preto za vhodné zosumarizovať závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ, (ďalej len „Súdny dvor“) v tejto otázke aj s ohľadom na to, že ostatné rozhodnutie vydal Súdny dvor len nedávno.² V článku

sa postupne budeme venovať základným východiskám konceptu zdaniteľnej osoby, dotkneme sa zaujímavých záverov z rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu v Českej republike a napokon sumarizáciu záverov z rozhodnutí Súdneho dvora.

2. STRUČNE KU KONCEPTU ZDANITEĽNEJ OSOBY

Koncept zdaniteľnej osoby je vymedzený v článku 9 a nasledujúcich smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „**DPH smernica**“) tak, že zahŕňa každú osobu „ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuť od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“ Na to nadväzuje

článok 10, v zmysle ktorého „podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.“

Činnosť konateľa, resp. člena štatutárneho orgánu teda nie je expressis verbis považovaná za závislú činnosť v DPH smernici. V slovenskom právnom poriadku takúto fikciu obsahuje § 5 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej len „**ZoDP**“) na účely dane z príjmov, čo intuitívne zvä-

1 Stanovisko generálnej advokátky k C-288/22 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, ECLI:EU:C:2023:590, bod 1

2 Rozsudok vo veci C-288/22 bol vydaný 21. decembra 2023.

dza k rovnakému záveru aj na účely dane z pridanej hodnoty. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora³ sú však pojmy obsiahnuté v právnych normách európskeho práva vykladané úplne nezávisle od právnych poriadkov členských štátov.

To platí aj pre pojem „zdaniteľná osoba“ v zmysle článku 9 DPH smernice, z čoho vyplýva, že tento pojem nie je možné vykladať s ohľadom na existujúce koncepty v národných právnych poriadkoch, vrátane vyššie uvedenej fikcie v ZoDP.

Uvedené výslovne skonštatoval aj Najvyšší správny súd v Českej republike (ďalej len „**NSS ČR**“)⁴, keď uviedol, že „akokoľvek taká právna konštrukcia môže byť na účely dane z príjmov úplne legitímna, nie je možné ju rozširovať aj do systému dane z pridanej hodnoty, ktorý na úrovni úniijného práva so žiadnou právnou fikciou nepočíta, pojem zdaniteľnej osoby vníma širokým spôsobom a výnimku stanovenú pre osoby v zamestnaneckom či obdobnom pomere vykladá s ohľadom na fakticitu ich vzťahu.“

Aj slovenská literatúra už v minulosti poukazovala na to, že české právo takúto fikciu „(nad rámec DPH smernice a podľa názoru NSS ČR a českej odbornej literatúry⁵ v rozpore s právom EÚ) priamo zakladá v českom zákone o dani z pridanej hodnoty.“⁶

Vo vzťahu k členom štatutárnych (a aj dozorných) orgánov právnických osôb je navyše problematické priamo aplikovať úpravu z článku 10 DPH Smernice, keďže ide o osoby, ktoré z podstaty ich pozície nemôžu byť viazané pracovnou zmlouvou.⁷ Ide totiž osoby, ktoré u svojho „zamestnávateľa“ obchodné rozhodnutia tvoria a nie sú ich adresátmi. Obdobné

Vo vzťahu k členom štatutárnych (a aj dozorných) orgánov právnických osôb je navyše problematické priamo aplikovať úpravu z článku 10 DPH Smernice, keďže ide o osoby, ktoré z podstaty ich pozície nemôžu byť viazané pracovnou zmlouvou.

medzičasom skonštatoval holandský súd podávajúci prejudiciálnu otázku na Súdny dvor, keď podriadenie člena dozornej rady pod kvázi zamestnanecký vzťah označil za právnú fikciu. Ako zhrnul Súdny dvor „hoci je pravda, že jeho odmena podľa vnútroštátneho súdu podlieha dani zo „mzdy“, vnútroštátny súd uvádza, že v kontexte konania vo veci samej je to právnou fikciou, že vzťah medzi členom dozornej rady právnickej osoby a právnickou osobou je kvalifikovaný ako „zamestnanecký“, pretože pokiaľ ide o člena dozornej rady, nespĺňa kritériá charakterizujúce zamestnanecký vzťah.“⁸

To súčasne neznamená, že je nutné a priori skonštatovať, že je naplnené kritérium nezávislosti obsiahnuté v článku 9 DPH Smernice. Naopak, už zo starších rozhodnutí Súdneho dvora⁹ vyplýva, že významným kritériom zakladajúcim vzťah závislosti a podriadenosti je okrem iných, či dotyčná osoba (i) znáša hospodárske riziko svojej činnosti a (ii) či je s výkonom jej činnosti spojená vlastná

zodpovednosť za prípadnú škodu.

To však neodstránilo úplne všetky interpretačné nejasnosti. Napríklad už vo vyššie citovanom rozsudku NSS ČR dospel k záveru, že konateľ obchodnej spoločnosti musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu podľa článku 9 ods. 1 DPH smernice a článok 10 sa v jeho prípade neuplatní. Naplnenie vyššie uvedených dvoch kritérií videl NSS ČR v tom, že konateľ hospodárske riziko znáša subsidiárne v podobe zodpovednosti voči obchodnej spoločnosti.

Tento záver bol v literatúre predmetom kritiky¹⁰, najmä vo vzťahu k riziku, ktoré konateľ spoločnosti nesie, keďže rozhodnutia Súdneho dvora skôr naznačovali, že toto riziko by sa malo posudzovať vo vzťahu k tretím stranám. Naopak, zodpovednosť konateľa voči tretím stranám (veriteľom) je limitovaná aj testom odbornej starostlivosti (prípadne dokonca tzv. business judgement rule)¹¹. Poukazované bolo aj na to, že „charakter hospodárskeho rizika, ktoré konateľ nesie, je odlišný od rizika, ktoré nesie „štandardná“ zdaniteľná osoba [a tiež] či konateľ je alebo nie je vo vzťahu podriadenosti voči spoločnosti (keďže ho menuje a odvoláva valné zhromaždenie), či koná skutočne nezávisle (nakoľko je viazaný pokynmi valného zhromaždenia).“¹²

Vo vzťahu k otázke podriadenosti je hodné pozornosti, že Súdny dvor vo vzťahu k členom dozorných rád výslovne skonštatoval, že tam vzťah podriadenosti neexistuje.¹³ Tito totiž z podstaty svojej pozície majú svoju (kontrolnú / dozornú) funkciu vykonávať nezávisle.

Otázka znášania rizika však až do nedávna ostávala otvorenou.

3 Napr. C-29/76 LTU Lufttransportunternehmen GmbH & Co. KG proti Eurocontrol a C-283/81 CILFIT

4 Rozsudok č.j. 2 Afs 100/2016 – 29

5 HOLUBOVÁ, O. Je činnosť jednatelne predmetom daně z přidané hodnoty? E-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 7-8/2015, s. 11 – 13; BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M. DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMIČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 71-72

6 CIBULA, T. – KAČALJAK, M. Činnosť konateľa spoločnosti s ručením obmedzeným a činnosť zdaniteľnej osoby. DPH v praxi. 12/2018. [Online] <https://www.daneauctov-nictvo.sk/sk/casopis/dph-v-praxi/cinnost-konateľa-spolocnosti-s-rucenim-obmedzenym-a-cinnost-zdaniteľnej-osoby.m-2934.html>

7 Navyše, podľa zahraničnej odbornej literatúry ani existencia pracovnej zmluvy, ako tomu bolo v prípade C-355/06 J. A. van der Steen, nevyhnutne nemusí znamenať existenciu vzťahu závislosti. Terra výslovne uvádza, že nepovažuje argumentáciu Súdneho dvora za úplne presvedčivú a domnieva sa, že situácia jediného spoločníka a konateľa v spoločnosti nie je úplne porovnateľná čo do spôsobu odmeňovania, pracovných podmienok, či nesených rizík. Ako príklad Terra uvádza, že je ťažko predstaviť, že by bola napríklad zo strany jednoosobovej spoločnosti „odmietnutá požiadavka na zvýšenie mzdy jej konateľa, ktorý je súčasne jej jediným spoločníkom“. Pozri TERRA, B; KAJUS, J. A guide to the European VAT Directives. IBFD, 2018., s. 403

8 C-420/18 IO, ECLI:EU:C:2019:490, bod 33

9 C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda a C-355/06 J. A. van der Steen v Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

10 KRYL, S. NSS na téma jednatel s.r.o. jako osoba povinná k dani ln. E-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 2/2017, s. 67-70

11 PATAKOVÁ, M. – GRAMBLIČKOVÁ, B. – DURAČINSKÁ, J. The legal basis and contextual interpretation of the duty of care in company law in the Slovak republic: from a „gentlemanly amateur“ to a professional director? AUC IURIDICA, Vol 68 No 3 (2022), 87–103

12 CIBULA, T. – KAČALJAK, M. Činnosť konateľa spoločnosti s ručením obmedzeným a činnosť zdaniteľnej osoby. DPH v praxi. 12/2018. [Online] <https://www.daneauctov-nictvo.sk/sk/casopis/dph-v-praxi/cinnost-konateľa-spolocnosti-s-rucenim-obmedzenym-a-cinnost-zdaniteľnej-osoby.m-2934.html>

13 C-420/18 IO, ECLI:EU:C:2019:490, bod 35

3. ZÁVERY Z NAJNOVŠEJ JUDIKATÚRY

Práve otázkou znášania podnikateľského rizika sa Súdny dvor zaoberal v aktuálnom rozhodnutí,¹⁴ ku ktorému pomerne detailné a veľmi metodicky spracované stanovisko pripravila aj generálna advokátka.¹⁵

Súdny dvor v tomto kontexte uviedol, že „hospodárske riziko, ktoré Súdny dvor uviedol vo svojej judikatúre, sa vždy vzťahuje na hospodárske riziko, ktoré priamo znáša osoba, ktorej nezávislosť ekonomickej činnosti sa musí posúdiť. V dôsledku toho hospodárske riziko, ktoré takáto spoločnosť znáša z dôvodu rozhodnutí predstavenstva, ktorého je takáto osoba členom, preto nemôže byť relevantné.“¹⁶

Súdny dvor tiež doplnil, že takýto záver platí najmä vtedy, keď „z vnútroštátneho právneho rámca vyplýva, že členovia predstavenstva v súvislosti so záväzkami spoločnosti nie sú osobne zaviazaní.“¹⁷ A napokon, platí to aj vtedy, keď „výška odmeny vyplatennej členovi predstavenstva vo forme tantiém závisí od zisku dosiahnutého spoločnosťou. Tento člen totiž v žiadnom prípade nenesie riziko straty spojené s jeho činnosťou ako člena predstavenstva, keďže podiel na zisku spoločnosti nemožno stotožňovať s prevzatím rizika zisku a straty na seba.“¹⁸

Súdny dvor tým v podstate pomerne jasne odlišil priame znášanie rizika straty spoločnosti (ktoré ani v slovenskom právnom prostredí člen štatutárneho orgánu neznaša) od prípadnej subsidiárnej zodpovednosti.

Hodné pozornosti v danom prípade však je aj to, že spor sa dotýkal profesio-

Hospodárske riziko, ktoré Súdny dvor uviedol vo svojej judikatúre, sa vždy vzťahuje na hospodárske riziko, ktoré priamo znáša osoba, ktorej nezávislosť ekonomickej činnosti sa musí posúdiť.

nálneho člena predstavenstva obchodnej spoločnosti, ktorý zhodou okolností bol aj advokátom. S tým je spojená aj logická otázka, či ani vtedy nie je nutné na situáciu nezávislosti nahliadať trochu odlišne.

Súdny dvor síce na túto časť výslovné neodkázal, ale veľmi inšpiratívne sú úvahy, ktoré k tejto otázke sformulovala generálna advokátka.¹⁹ Tá uviedla, že „v tomto prípade ide o dve od seba nezávislé činnosti, keďže jedna činnosť je nezávislou ekonomicou činnosťou, a druhá naopak nie je nezávislou ekonomicou činnosťou. Jedna činnosť spadá do pôsobnosti DPH, druhá nie. Ak by normotvorca Únie skutočne zamýšľal, aby jedna činnosť bola „infikovaná“ druhou, vyjadril by to v znení smernice o DPH. Keďže sa tak nestalo, vedľajšie činnosti oddelené od nezávislej ekonomickej činnosti sa nestávajú nezávislou ekonomicou činnosťou len preto, že potrebné – v tomto prípade právne – znalosti pre nezávislú činnosť sú užitočné aj pre činnosť, ktorá nie je nezávislou.“

V ďalšej vete generálna advokátka do-

pĺňa, že „nebráni tomu, aby spoločnosť, prípadne jej riadiaci orgán, si najal TP aj ako advokáta. Odmena za výkon tohto mandátu by potom bola odmenou za nezávislú ekonomicú činnosť advokáta [ale na to by] museli existovať podrobnejšie údaje [a] samotná skutočnosť, že advokát bol vymenovaný za člena viacerých orgánov spoločnosti, na to nepostačuje.“

To je možné považovať za kľúčovú úvahu v danom kontexte. Miera znášaných rizík je totiž podstatne odlišná, (i) keď ide o osobný výkon funkcie člena štatutárneho orgánu (kde určitá odborná kvalifikácia je vhodnou výbavou, ale nie podmienkou *sine qua non*), kde zodpovednosť je limitovaná na prípady porušenia odbornej starostlivosti a samotné podnikateľské riziko nie je automaticky prenášané (naopak, je kryté cez *business judgement rule*) ako (ii) keď ide o poskytnutie profesionálneho poradenstva, kde podstatou takého vzťahu je priame prevzatie rizika za správnosť určitého poradenstva (a na to nadväzujúceho rozhodnutia odberateľa rady).

Je potom možné pravdepodobne uzavrieť, že v slovenskom právnom prostredí by nemal výkon činnosti člena štatutárneho (ani dozorného orgánu) sám o sebe založiť činnosť zdaniteľnej osoby. To by malo platiť aj v prípade, ak by do takej pozície bol menovaný profesionál súčasne vykonávajúci (napríklad) advokáciu. Prípadné výnimky z tohto pravidla by mali byť veľmi vzácne a konštatovanie činnosti zdaniteľnej osoby by malo byť veľmi detailne odôvodnené. ■

Použitá literatúra:

1. BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár. 7. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 71-72
2. CIBULA, T. – KAČALJAK, M. Činnosť konateľa spoločnosti s ručením obmedzeným a činnosť zdaniteľnej osoby. DPH v praxi. 12/2018. [Online] <https://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dph-v-praxi/cinnost-konatele-spolocnosti-s-rucenim-obmedzenym-a-cinnost-zdanitelnej-osoby.m-2934.html>
3. HOLUBOVÁ, O. Je činnosť jednatelja predmetom dané z pridanej hodnoty? E-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 7-8/2015, s. 11 – 13
4. KRYL, S. NSS na téma jednatel s.r.o. jako osoba povinná k dani ln. E-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 2/2017, s. 67-70
5. PATAKYOVÁ, M. – GRAMBLIČKOVÁ, B. – DURÁČINSKÁ, J. The legal basis and contextual interpretation of the duty of care in company law in the Slovak republic: from a „gentlemanly amateur“ to a professional director? AUC IURIDICA, Vol 68 No 3 (2022), 87–103
6. TERRA, B; KAJUS, J. A guide to the European VAT Directives. IBFD, 2018., s. 403

Prístup členských štátov EÚ k posudzovaniu, či člen štatutárneho orgánu potenciálne môže byť zdaniteľnou osobou pre účely DPH nie je úplne jednotný. Postupom času sa však judikatúra Súdneho dvora vyvíja tak, že hoci teoreticky je možné dospieť k záveru, že by aj člen štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti bol zdaniteľnou osobou, v praxi by takéto prípady mali byť mimoriadne vzácne. Určujúcim kritériom je tu kritérium nezávislosti v kontexte znášania podnikateľských rizík.

14 C-288/22 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, ECLI:EU:C:2023:1024

15 Stanovisko generálnej advokátky k C-288/22 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, ECLI:EU:C:2023:590

16 C-288/22 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, ECLI:EU:C:2023:1024, bod 57

17 Ibid., bod 59

18 Ibid.

19 Stanovisko generálnej advokátky k C-288/22 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, ECLI:EU:C:2023:590, body 41 až 46

Akú chceme finančnú správu?



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

**doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.**
Právnická fakulta Univerzity
Komenského v Bratislave

Článok ponúka úvahu na tému, aký je ideálny model pôsobenia finančnej správy. Článok pracuje s aktuálnou svetovou literatúrou zameranou na finančnú správu a dobrovoľné plnenie daňových povinností (tax compliance). Súčasne článok ponúka porovnanie fungovania finančnej správy s porovnateľnými podnikmi pôsobiacimi v trhovom prostredí a rozoberá možnosti prevzatia niektorých štandardne používaných prvkov do jej procesov.

1. ÚVOD

Správa daní z perspektívy jej inštitucionálneho zabezpečenia ako fenomén hodný skúmania je stále tak trochu v úzadí vo väčšine štátov.¹ Napriek tomu, už v súčasnosti existuje značný korpus akademických prác zameraných na fenomény dobrovoľného plnenia daňových povinností² a osobitná pozornosť je venovaná inštitútu autoaplikácie, ktorý je stále prevažujúcim konceptom pri zisťovaní daňovej povinnosti a jej hradení.³ Práce venované samotnej finančnej správe a jej fungovaniu sú však vo všeobecnosti vzácné pravdepodobne preto, že na to, aby bolo možné sa k tejto téme kvalifikovane vyjadrovať je spravidla nevyhnutné mať detailnú vedomosť o fungovaní konkrétnej inštitúcie zvnútra⁴, čo značne limituje počet potenciálnych autorov diskusných vstupov. Napriek tomu, že autor tohto článku takouto znalosťou nedisponuje je stále možné konštatovať, že otázky efektívnosti fungovania

Finančnej správy (nielen) na Slovensku sú hodné verejnej a teda aj akademickej diskusie. Ambíciou tohto článku je preto vymedziť niektoré filozofické východiská, ktoré môžu rámcovať ďalšie diskusie o pôsobení Finančnej správy do budúcnosti. Ambíciou tohto článku nie je poukazovať na konkrétne nedostatky, alebo zlyhania finančnej správy, keď práve bez detailnej vedomosti o jej vnútornom fungovaní nie je možné spoľahlivo vyhodnotiť, či ide o individuálne zlyhania, alebo o systémové javy.

2. FINANČNÁ SPRÁVA AKO INŠTITÚCIA

Finančná správa predstavuje aj svojou veľkosťou významnú inštitúciu, keď podľa ostatných údajov v nej pôsobí 8.929 ľudí.⁵ Súčasne považujeme za dané, že Finančná správa má pri výbere nezastupiteľnú úlohu a tiež, že efektívne fungujúca Finančná správa je na prospech tak štátu (ako

kolektívnej entity poskytujúcej verejné služby) ale aj samotných daňovníkov, keďže by mala zabezpečovať „rovnaké pravidlá hry“ a brániť pred tým, aby niektorí daňovníci/podnikatelia čerpali nenáležitú trhovú výhodu oproti iným súťažiacim v podobe nižšej daňovej záťaže.⁶

Osobitne vo vzťahu k vymáhaniu dobrovoľného plnenia daňových povinností (tax compliance) je tu nutné pripomenúť, že vôľa daňovníkov ich dobrovoľne plniť je v zásade funkciou (i) rizika detekcie, (ii) výšky postihu, a (iii) daňovej morálky.⁷ Výška postihu ako parameter je skôr v rukách zákonodarcu, takže tej tu nebude venovaná osobitná pozornosť. Otázka detekcie je naopak takmer výlučne otázkou nastavenia kontrolných procesov zo strany finančnej správy a tiež je možné argumentovať, že fungovanie finančnej správy má vplyv aj na celkovú daňovú morálku.⁸

- 1 Slemrod v tomto kontexte uvádza, že to súvisí zrejme s tým, že väčšina akademikov venuje nemalú časť energie tomu, aby sa vyhlí akýmkoľvek administratívnym povinnostiam a tiež s tým, že väčšina ľudí vo všeobecnosti strávi nezanedbateľný čas vyhýbaním sa daniam. Pozri bližšie SLEMROD, Joel. Sexing Up Tax Administration. *Journal of Tax Administration*, [S.l.], v. 1, n. 1, apr. 2015. ISSN 2059-190X. Dostupné na: <<http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/7/15>>. Posledný prístup: 03 dec. 2023., s. 1
- 2 Viď napr ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. *Journal of economic literature*, 1998, 36.2: 818-860. A tam citované zdroje.
- 3 Pozri bližšie SÁBO, J. A ŠTRKOLEC, M. (2016). Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In *Právo, obchod, ekonomika VI.*: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry. (pp. 541-550). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. a tam citovanú literatúru a tiež Kačaljak, M. (2020). Paying Taxes in the Digital Age. *Bratislava Law Review*, 4(2), 21-30. <https://doi.org/10.46282/blr.2020.4.2.209>.
- 4 SLEMROD, J. Supra 1, s. 1
- 5 Finančné riaditeľstvo SR. VÝROČNÁ SPRÁVA o činnosti finančnej správy za rok 2022. [Online] https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Vyročne_spravy/FS/2023_05_18_VSFS_2022.pdf, Posledný prístup: 03 dec. 2023, s. 16
- 6 Tento argument mimochodom opakovane zaznieva pri diskusiách o zdaňovaní tzv. digitálnej ekonomiky, kde však je nutné podotknúť je v jej prípade je problematika podstatne komplexnejšia a téza o nenáležitých daňových výhodách predstavuje prílišné skreslenie zo strany politických elít.
- 7 ANDREONI et al. Supra 2 a tiež SÁBO a ŠTRKOLEC Supra 3
- 8 V literatúre je pochopiteľne skôr venovaná pozornosť tomu, ako neefektívnosť pri správe daní vedú k systematickému poklesu daňovej morálky. Viď bližšie napr. ALASFOUR, F. Costs of Distrust: The Virtuous Cycle of Tax Compliance in Jordan. *J Bus Ethics* 155, 243-258 (2019). <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3473-y>

Opäť, z vyššie uvedeného je možné vyvodiť, že je na všeobecný prospech, ak finančná správa je silnou a všeobecne vážnou inštitúciou.⁹ Jej pôsobenie potom pre účely tohto článku je možné rozdiskutovať dvojako:

1. Ako finančná správa vyhľadáva prípady neplnenia daňových povinností a ako následne manažuje proces kontroly a vyrubovania dane.
2. Ako finančná správa pôsobí všeobecne na všetkých daňovníkov aj mimo bezprostrednej aplikácie kontrolných procesov.

Pri diskusií vyššie uvedených bodov bude v tomto článku abstrahované od záverov judikatúry slovenských súdov, ktoré na pôsobenie finančnej správy nazerajú primárne cez prizmu ochrany zákonnosti a teda primárne skôr cez perspektívu ochrany daňovníka pred (potenciálnou) svojvôľou zo strany štátneho orgánu. Pohľad, ktorý tu je ponúkaný je totiž založený na tom, či by finančná správa mala postupovať určitým spôsobom nie kvôli vonkajšiemu tlaku, ale preto, že to je tak vo všeobecnosti optimálny prístup.

Hlavným princípom, ktorý by totiž mal byť sledovaný, je princíp efektívnosti. Ako každý ekonomický subjekt, aj Finančná správa vynakladá obmedzené zdroje a musí s ich využitím dosiahnuť čo najlepšie výsledky. Nižšie uvedené úvahy smerujú práve k tomu, aby boli zdroje Finančnej správy (a nepriamo aj daňovníkov) vynakladané čo najefektívnejšie.

3. KONTROLNÝ PROCES

Z vyššie uvedeného vzorca vyplýva, že daňovník bude motivovaný si správne a úplne vykazovať svoju daňovú povinnosť, ak bude dostatočne vysoká pravdepodobnosť, že jeho pochybenie bude odhalené.

Finančná správa odhaľuje nezrovnalosti primárne (nie však výlučne) cez inštitút daňovej kontroly. V slovenskom prostredí má daňový úrad vymedzený určitý časový úsek na uskutočnenie daňovej kontroly a sformulovanie kontrolných zistení.¹⁰ V judikatúre sa na toto obmedzenie nahliada ako na pravidlo chrániace daňovníka pred prílišnou záťažou zo strany daňových orgánov. Prin-

“
Je na všeobecný prospech, ak finančná správa je silnou a všeobecne vážnou inštitúciou.

ciálne by však takéto obmedzenie mala každá finančná správa jednoducho z dôvodu, aby neboli jej zdroje plytvané na aktivity s nízkou „pridanou hodnotou“.

V podnikateľskom svete (osobitne v podnikoch, ktoré sa veľkosťou blížia k Finančnej správe SR) je totiž v zásade pravidlom, že určitý výsledok je vážený nákladmi na jeho dosiahnutie. Ak zjednodušene uvažujeme, že z hľadiska Finančnej správy, resp. konkrétneho daňového úradu je úspešným výsledkom suma dorubenej dane v určitej daňovej kontrole, nákladmi na jeho dosiahnutie sú potom minimálne človekohodiny pracovníkov nasadených na dosiahnutie tohto výsledku. Týmto sa potom *modus operandi* Finančnej správy veľmi približuje podnikom pôsobiacim v oblasti poradenstva (daňového, účtovného, právneho, organizačného, atď.) a potenciálne by teda mohla preberať aj niektoré manažérske modely.

“
V súkromnej praxi (osobitne v procese tzv. hĺbkových auditov predchádzajúcich akvizícnym transakciám) je úplne bežné, že plány krokov bývajú na začiatku procesu vopred poskytnuté protistrane, čím sa skraca čas potrebný na odhalenie najproblematickejších oblastí.

Medzi tie najčastejšie patria:

- Použitie plánov krokov (*checklists*)¹¹, kde celý proces kontroly je v podstate vopred

naplánovaný prostredníctvom stanoveného plánu krokov, podľa ktorého kontrolór postupuje. V súkromnej praxi (osobitne v procese tzv. hĺbkových auditov predchádzajúcich akvizícnym transakciám) je úplne bežné, že plány krokov bývajú na začiatku procesu vopred poskytnuté protistrane, čím sa skraca čas potrebný na odhalenie najproblematickejších oblastí. Je dokonca považované za výhodu, ak sú plány krokov v určitom sektore štandardizované, keďže skúsený poradca môže klientovi v danom procese vopred indikovať, aké oblasti budú predmetom skúmania a ktoré problematické oblasti je lepšie vyriešiť vopred. Súčasne je možné plány krokov modifikovať v závislosti od individuálnych okolností, ale spravidla to býva spojené s výslovným (hoci aj stručným) odôvodnením, prečo niektoré body plánu krokov boli vynechané. V kontexte Finančnej správy potom použitie plánu krokov môže umožniť jednoduchší manažment kontroly a zabezpečiť dôsledné prekontrolovanie všetkých podstatných oblastí.¹²

- Sledovanie stráveného času (*time tracking*), kde podstatou je (i) získavať priebežné údaje o náročnosti konkrétnej úlohy (napríklad pre účely jej nacenenia), a následne (ii) vyhodnocovanie efektívnosti konkrétneho tímu cez odchýlky od stanoveného štandardu. Tzv. *time sheets* sú úplne štandardnou súčasťou podnikania vo väčšine poradenských sfér vrátane organizačného poradenstva (*management consulting*), či auditu. V kontexte Finančnej správy by potom sledovanie dĺžky daňovej kontroly ako zákonného kritéria malo byť tým najminimalistickým prístupom (už v rámci neho by sa dalo navyše sledovať, či v prípadoch, keď kontrola skončila podstatne skôr táto skončila s nálezom, alebo bez nálezu, atď.). V skutočnosti by bolo možné sledovať čas strávený na jednotlivé časti procesu kontroly (oboznamovanie sa s hlavnou knihou, zoznamami a registrami; formulovanie pochybností; ústne pojednávanie; pomocné úkony, atď.). Podstatou by pritom nemalo byť vytváranie tlaku na pracovníkov, ale

9 Vo vzťahu ku švédskemu finančnej správe napr. kolujú anekdoty, že fyzická osoba je v tom štáte naozaj mŕtva, až keď to o nej skonštatuje miestna finančná správa (Skatteverket).

10 § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

11 VUČKOVIČ, Vladimír; VUČKOVIČ, Sanja; STEFANOVIČ, Milan. Taxes and tax administration: The courses of reform and certain tax control aspect. Ekonomika preduzeča, 2017, 65.1-2: 129-142., s. 139

12 Pochopiteľne, podstatné je vnímať, že plán krokov je len usmernenie, ktoré z princípu pripúšťa odôvodnené odchýlky. Ideálnym prípadom by tiež bolo, keby sa plány krokov priebežne aktualizovali a tiež diferencovali podľa rôznych kritérií.

identifikácia tých miest v procese, kde by bolo možné prácu zefektívniť systémovými opatreniami.

- **Sledovanie významnosti** (*materiality*), kde podstatou je, aby boli kapacity vynaložené na tie položky, ktoré potenciálne môžu predstavovať vážne ohrozenie (pri určitých položkách môže ísť o také problémy, ktoré môžu zmariť celú transakciu). Podnik, ktorý si stráži čas strávený na jednotlivých úlohách by racionálne neinvestoval nadbytočný čas do úlohy, ktorá je z hľadiska významnosti úplne marginálna. V zásade totiž platí, že akémukoľvek problému je možné venovať nekonečné množstvo času, ale podstatné je stanovenie hranice, kedy je vynakladanie ďalších zdrojov z roviny uspokojivého výsledku do roviny perfektného výsledku neekonomické.¹³ V kontexte Finančnej správy a daňovej kontroly by potom malo byť štandardným krokom rozplánovanie pozornosti na konkrétne okruhy otázok (podľa objemu transakcie, prípadne podľa iných špecifik) aj s vopred predpokladaným záverom, že ak sa v daných okruhoch neobjavia nezrovnalosti, pokračovanie kontroly vo vzťahu k iným položkám už nie je efektívne.
- **Používanie štandardizovaných šablón dokumentov** (*market standards*), kde je na trhu akceptované určité štandardizované znenie dokumentu, s ktorým bežne (až rutinne) pracujú zúčastnené subjekty a odchyľujú sa od neho iba v odôvodnených prípadoch.¹⁴ Aj v kontexte daňových kontrol by štandardizácia v podstate bola želaným javom. Pochopiteľne, pri hodnotení skutkových otázok nemôže štandard spočívať v konkrétnych formuláciách, ktoré by úradník len vkladal do dokumentu a individuálne hodnotenie tam nie je možné nahradiť. Pri právnych otázkach je však štandard práve tým prvkom, ktorý môže indikovať, že Finančná správa vystupuje jednotným hlasom a postupuje vo všetkých prípadoch rovnako.¹⁵ V prípade, ak sa v dôsledku rozhodnutia súdu ukáže, že určitý právny záver bol nesprávny, je

procesne v zásade úplne jednoduché danú štandardizovanú formuláciu (resp. celý proces s ňou spojený) zrevidovať.

Vyššie uvedené nástroje v konečnom dôsledku umožnia lepšiu alokáciu ľudských zdrojov na akýkoľvek kontrolný proces, či už v trhovom prostredí, alebo v kontrolných procesoch Finančnej správy. Pre príklad, v typických hĺbkových právnych auditoch bývajú najskúsenejší (a teda aj najdrahší) ľudia nasadzovaní iba v počiatočných krokoch, kde býva vymedzený predmet auditu a následne v neskorších fázach, kde dochádza k sumarizovaniu získaných informácií a ich diskutovaniu s protistranou. Menej skúsení ľudia sú nasadzovaní na rutinnejšie úkony, ktorí sa v prípade pochybností koordinujú s tými skúsenejšími.

Bezprostredným dôsledkom (s nezanedbateľným vplyvom na množstvo vynaložených zdrojov) potom je, že drahší personál sa nevybíja na rutinných aktivitách a naopak, menej skúsený personál z princípu nevstupuje do diskusií o významných otázkach.

Aj v kontexte daňovej kontroly je potom možné uvažovať o tom, že veľkú časť procesov spojených „len“ so zbieraním informácií absoluuje personál, ktorý ani nevyhnutne nemusí byť expertom na danú hmotnoprávnu otázku. Je podstatné, aby bol procesným expertom. Až v neskorších fázach môžu do procesu vstúpiť experti na obidvoch stranách, ktorých úlohou bude vyjasniť si pozície. V kontexte štandardizácie je však v tejto fáze nevyhnutné, aby aj daňovník bol pripravený akceptovať, že ak určitý výklad právneho predpisu predstavuje pozíciu celej Finančnej správy, je bezpredmetné mňať ďalší čas na snahu o presvedčenie konkrétneho úradníka o správnosti jeho výkladu. Efektívnym prístupom za takých okolností bude, ak obidve strany sústredia nevyhnutný čas na korektné vymedzenie predmetu sporu, ktorý potom bude s najväčšou pravdepodobnosťou eskalovaný na súd.

Pre úplnosť, v tejto časti je nutné podotknúť, že v kontexte daňových podvodov môžu existovať obavy, že vyššie uvedený

štandardizovaný proces by v skutočnosti poskytoval „podvodníkom“ nenáležité výhodu. Nutným je tu však uvedenie, že podvod je napriek svojej početnosti v slovenskom prostredí principiálne (extrémnu) deviaciou od štandardných procesov výberu daní. Odpoveďou tak je úplne špecifická sada procesov osobitne zameraných na kontroly, kde od počiatku sú indikácie o prítomnosti podvodu a aktívnom zapojení daňovníka do neho (vrátane potenciálnej spolupráce s orgánmi činnými v trestnom konaní od raných fáz procesu).

4. ŠIRŠIE PÔSOBENIE

Nemenej významnou úlohou Finančnej správy je však pôsobenie *ex ante* na všetkých daňovníkoch, tj. aj bez iniciácie daňovej kontroly. Parameter nálezov z daňových kontrol totiž v skutočnosti nemusí byť optimálnym ukazovateľom efektívnosti Finančnej správy.¹⁶ Vysoké nálezy totiž môžu súčasne indikovať, že (i) daňovníci systematicky porušujú právne predpisy (a teda sa vlastne spoliehajú, že ich nechytia, alebo predpokladajú, že kým ich chytia, tak sa ochránia pred potenciálnymi negatívnymi dôsledkami), alebo že (ii) Finančná správa je pri výkone daňových kontrol nepredvídateľná a teda daňovník v skutočnosti predmetný nález ani nepredpokladal.

Obidve vyššie uvedené interpretácie v podstate naznačujú, že Finančná správa zlyhá v svojej úlohe hovoriť voči daňovníkom silným a presvedčivým hlasom a jasne im komunikovať dopady existujúcich právnych predpisov.

Aj skúsenosti samotnej Finančnej správy¹⁷ indikujú, že značná časť daňovníkov je pripravená si plniť svoju povinnosť riadne (cez princíp autoaplikácie), ak im je jasne komunikované, že Finančná správa o ich príjmoch (resp. širšie povedané problémoch) vie a je teda len otázkou času, kedy im bude daň dorubená v procese kontroly.

Rovnaké v zásade platí aj pre otázky výkladu právnych predpisov. Je dôležité, aby Finančná správa komunikovala svoj prí-

13 V učebniciach je tento koncept roky známy ako tzv. marginálna analýza. Viď bližšie napr. MACHLUP, Fritz. Marginal analysis and empirical research. The American Economic Review, 1946, 36.4: 519-554.

14 Typickým prípadom sú úverové zmluvy pripravované Loan Market Association, kde štandardizovaný dokument môže mať rozsah niekoľko desiatok (aj stoviek) strán. Viď bližšie: <https://www.lma.eu.com/>. Obdobným štandardom sú napríklad aj pravidlá FIDIC, viď bližšie: <https://www.fidic.org/>

15 Štandardné formulácie používa vo svojich rozsudkoch aj Súdny dvor, čím okrem iného zabezpečuje, že jeden a ten istý právny princíp je v každom jednom rozsudku sformulovaný identicky.

16 Tu je navyše nutné zohľadniť aj to, že nález sa stáva „finálnym“ až okamihom, keď daňovník bezúspešne využije prostriedky preskúmania na súde.

17 Napr. Finančná správa. Upozorňujeme na povinnosť priznať príjem z predaja nehnuteľností. Online: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-novinek/detail-novinky_predaj-nehnutelnosti-ts/bc

stup k výkladu právnych predpisov, ktoré aplikuje. Domnievam sa, že v otázke poskytovania stanovísk by Finančná správa mala byť pomerne „odvážna“ a právnej istote posluži viac, ak bude nejaká otázka výslovne pokrytá (aj keby boli pochybnosti o správnosti prístupu zvoleného Finančnou správou). Pragmaticky, aj v súčasnosti v zásade daňovníci predpokladajú, že pri nejasných otázkach bude mať kontrolór tendenciu voliť ten výklad, ktorý bude viesť k dorubeniu dane. Ak tento prístup bude transparentne deklarovaný, daňovníci s averziou voči riziku sa jednoducho prispôbia.

Rovnaký prístup môže Finančná správa zvoliť, ak bude mať ambíciu kultivovať konanie daňovníkov s cieľom predchádzať ich zapojeniu do daňových podvodov.¹⁸

Súčasne, pri daňovníkoch, ktorých averzia k riziku je nižšia a majú racionálne presvedčenie, že výklad Finančnej správy je nesprávny bude možné rozumne predpokladať, že v prípade sporu bude určitá otázka pomerne rýchlo identifikovaná a označená ako predmet ďalšieho sporu bez nutnosti vynakladať vzácne zdroje na dlhé diskusie. Následne, bezprostredne potom, ako je súdom určitý spor vyriešený je úlohou Finančnej správy otvorene deklarovať, že svoje procesy mení v nadväznosti na aktuálnu judikatúru a zabezpečiť, aby sa všetky výkonné stupne čo najrýchlejšie prispôbili.

Ideálom v kontexte širšieho pôsobenia tak je, aby Finančná správa jasne a priebežne formulovala svoj názor na



V otázke poskytovania stanovísk by Finančná správa mala byť pomerne „odvážna“ a právnej istote posluži viac, ak bude nejaká otázka výslovne pokrytá (aj keby boli pochybnosti o správnosti prístupu zvoleného Finančnou správou).

sporné otázky, ktoré vyvstávajú nielen v daňových kontrolách. To potom kladie významné nároky na prácu metodikov, keďže akýkoľvek podstatnejší názor by mal byť vo Finančnej správe formulovaný systémom zhora nadol. Z hľadiska pohybu ľudských zdrojov je však možné hovoriť o úplne prirodzenom pohybe, keď s nadobúdanými skúsenosťami sa pracovníci Finančnej správy postupne presúva z pozície výkonnej až do pozície manažérskej alebo metodickej.

Súčasne, nevyhnutným predpokladom je, ak hierarchicky nižšie zložky Finančnej správy konzistentne nasledujú metodické pokyny z ústredia. Na toto by vo svojej podstate mali slúžiť odvolacie procesy. Daňovník v nich vidí priestor pre naprávanie nesprávností, samotná Finančná správa v nich nevyhnutne musí vidieť nástroj

pre zjednocovanie svojej praxe. V tomto kontexte by malo byť výnimočným javom, ak z prvého stupňa príde právna otázka, ktorá na úrovni ústredia (t. j. metodiky) ešte nebola riešená a teda k nej nebola ani publikovaná nejaká pozícia Finančnej správy.

Postup zhora nadol v kontexte Finančnej správy však môže predstavovať aj optimálny model z hľadiska plánovania vnútornej kontroly. Časté, prípadne neodôvodnené odchýlky od centrálne formulovaného štandardu môžu predstavovať rozumný dôvod na bližšie preskúmanie práce konkrétneho úradníka, prípadne oddelenia.

Opäť pre úplnosť, môžu nastať situácie (resp. špecifické okruhy tém), kde sa prílišná štandardizácia úkaze byť nevhodnou. V rámci učiacej sa organizácie je však také poznanie dôvodom na transparentné identifikovanie takej oblasti ako výnimky z pravidiel namiesto odmietnutia štandardizácie ako princípu.

5. NAMIESTO ZÁVERU

Je možné, že pre osoby pohybujúce sa v rámci Finančnej správy budú vyššie uvedené úvahy triviálne, prípadne nerealistické. V tom však práve spočíva primárny účel tohto článku, ktorým je podnietiť diskusiu o podmienkach, v akých Finančná správa svoju nezastupiteľnú úlohu vykonáva a aké kroky je možné, resp. nutné uskutočniť na zefektívnenie jej práce.

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

Použitá literatúra:

1. ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. *Journal of economic literature*, 1998, 36.2: 818-860.
2. ALASFOUR, F. Costs of Distrust: The Virtuous Cycle of Tax Compliance in Jordan. *J Bus Ethics* 155, 243–258 (2019). <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3473-y>
3. KAČALJAK, M. (2020). Paying Taxes in the Digital Age. *Bratislava Law Review*, 4(2), 21–30. <https://doi.org/10.46282/blr.2020.4.2.209>.
4. MACHLUP, Fritz. Marginal analysis and empirical research. *The American Economic Review*, 1946, 36.4: 519-554.
5. SÁBO, J. A ŠTRKOLEC, M. (2016). Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry*. (pp. 541–550). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
6. SLEMROD, Joel. Sexing Up Tax Administration. *Journal of Tax Administration*, [S.l.], v. 1, n. 1, apr. 2015. ISSN 2059-190X. Dostupné na: <<http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/7/15>>. Posledný prístup: 03 dec. 2023., s. 1
7. VUČKOVIĆ, Vladimir; VUČKOVIĆ, Sanja; STEFANOVIĆ, Milan. Taxes and tax administration: The courses of reform and certain tax control aspect. *Ekonomika preduzeća*, 2017, 65.1-2: 129-142., s. 139

Finančná správa v každom štáte plní nezastupiteľnú úlohu a je v zásade záujmom každého daňovníka, aby fungovala čo najefektívnejšie. Je preto namieste rozvíjať diskusie o tom, ako jej procesy optimalizovať. Z článku vyplýva, že mnohé z princípov a nárokov, ktoré na Finančnú správu kladú zákony a sudy by v skutočnosti efektívne fungujúca organizácia aplikovala sama aj bez vonkajšieho donútenia. Úlohou finančnej správy vo vzťahu k vynucovaniu plnenia daňových povinností totiž nie je len účinne kontrolovať, ale pôsobiť aj ex ante na všetkých daňovníkoch (už len cez samotnú hrozbu efektívne vykonanej kontroly) a tým kultivovať celé prostredie a pôsobiť tak aj na daňovú morálku.

¹⁸ Pre inšpiráciu viď komunikácia Finančnej správy Spojeného kráľovstva. HMRC. Tax avoidance: detailed information. Online: <https://www.gov.uk/topic/dealing-with-hmrc/tax-avoidance>, prípadne aj Finančnej správy Estónska. Monitoring your tax affairs. Online: <https://www.emta.ee/en/business-client/e-services-training-courses/advice/monitoring-your-tax-affairs#item-2>

Zopakovanie výsluchu svedka počas daňovej kontroly resp. vyrubovacieho konania



JUDr. Ing. Peter Schmidt
Daňový poradca

Autor je daňovým poradcom a členom Metodicko-legislatívnej komisie pre DPH, spotrebné dane a clo a Metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní. Vo svojej praxi sa venuje najmä daňovým sporom a oblasti dane z pridanej hodnoty.

Výsluch svedka patrí do takej skupiny dôkazov, ktorých uskutočnenie nie je v moci daňového subjektu. Neraz chce daňový subjekt oprieť svoju argumentáciu o výpoveď svedka, no jediné, čo vie v tejto veci urobiť, je navrhnúť správcovi dane, aby konkrétneho svedka predvolal. Daňový subjekt môže v tejto veci ešte poskytnúť správcovi dane krátke zdôvodnenie, k čomu by sa svedok mohol vyjadriť a ako táto výpoveď svedka môže súvisieť s preverovaným skutkovým stavom. To, či správca dane navrhnutý výsluch svedka naozaj uskutoční, však závisí výlučne od vôle správcu dane.

Výsluch svedka patrí do takej skupiny dôkazov, ktorých uskutočnenie nie je v moci daňového subjektu. Neraz chce daňový subjekt oprieť svoju argumentáciu o výpoveď svedka, no jediné, čo vie v tejto veci urobiť, je navrhnúť správcovi dane, aby konkrétneho svedka predvolal. Daňový subjekt môže v tejto veci ešte poskytnúť správcovi dane krátke zdôvodnenie, k čomu by sa svedok mohol vyjadriť a ako táto výpoveď svedka môže súvisieť s preverovaným skutkovým stavom. To, či správca dane navrhnutý výsluch svedka naozaj uskutoční, však závisí výlučne od vôle správcu dane.

V rámci tohto príspevku sa chcem pozrieť na to, ako sa k výsluchu svedka stavia judikatúra Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR, a to najmä z pohľadu z toho, ako sa správca dane môže vysporiadať s návrhom daňového subjektu na výsluch svedka. Osobitne sa chcem zamerať na možnosť zopakovania výsluchu svedka v rámci tej istej daňovej kontroly,

resp. následného vyrubovacieho konania. Taktiež chcem prezentovať úvahu, ku ktorej Najvyšší súd SR a Najvyšší správny súd SR zatiaľ (podľa môjho vedomia) nezaujali stanovisko. Nakoniec treba uviesť, že Najvyšší správny súd SR sa hlási k judikatúre Najvyššieho súdu SR¹, a preto je rozbor judikatúry tohto súdu relevantný aj po vzniku Najvyššieho správneho súdu SR. Týmto článkom by som rád tiež otvoril diskusiu o problémových skutočnostiach v aplikačnej praxi z pohľadu daňových subjektov, ktoré plne spolupracujú so správcami dane, plnia si svoje povinnosti a chcú využiť svoje práva, ktoré im priznáva Daňový poriadok. Podkladom pre úvahu je v zásade len judikatúra Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR.

1. VÝSLUCH SVEDKA AKO DŮKAZ A JEHO VÁHA V RÁMCI DOKAZOVANIA

Úvahy o výsluchu svedka je dobré začať tým, že sa pozrieme na dôkazné bremeno

a dokazovanie v daňovom konaní.

Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, Ústavný súd SR konštantne judikuje, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie

1 Zbierka stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 1/2022, príhovor predsedu, s. 2

jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.²

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, tu Najvyšší správny súd SR opakovane judikuje, že dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.³

Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie.⁴

Správne súdy zvyknú tiež uvádzať, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného má následne vyplývať, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. Tu si dovoľím poznamenať, že výrok „daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím“ nie je úplne správny. Totiž podľa nálezu Ústavného súdu SR je právny stav taký, že v daňovom konaní sa kombinuje zásada vyhľadávacia a zásada prejednávacia. Preto daňové konanie je z časti aj konaním vyhľadávacím. V praxi sa uvedené nesprávne vyhlásenie („daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím“) môže nešťastne aplikovať tak, že správca dane poukáže na túto právnu vetu z judikatúry, no zabudne už spomenúť zásadu objektívnej pravdy.

Bližšie vymedzenie vyhľadávacej zásady a prejednávacej zásady je v každom prípade doktrínálnou otázkou, ktorá je nad rozsah tohto príspevku.⁵

Kedže daňové konanie je z časti aj ko-



V daňovom konaní sa kombinuje zásada vyhľadávacia a zásada prejednávacia.

naním vyhľadávacím a správca dane ex ofo dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, znamená to podľa môjho názoru minimálne, že sa správca dane musí zaoberať každým návrhom daňového subjektu na vykonanie dôkazu, ktorý je mimo dispozičnej sféry daňového subjektu, a zajať k nemu zrozumiteľný a odôvodnený postoj, či už návrhu na vykonanie dôkazu vyhovie alebo nie. Svojuvôľa správcu dane v tejto otázke by bola nepriaznivá pre daňový subjekt, pretože pre správcu dane môže byť (či už vedome alebo „iba“ inštinktívne) jednoduchšie dôkaz navrhovaný daňovým subjektom nevykonať oproti situácii, že dôkaz vykoná a bude sa s ním musieť vysporiadať, a to jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi.

V procese dokazovania sa zároveň uplatňuje aj zásada voľného hodnotenia dôkazov.⁶

Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.⁷ Staršia judikatúra Najvyššieho

súdu SR uvádza, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné.⁸

Napriek tomu, že Ústavný súd SR konštantne judikuje, že v daňovom konaní sa uplatňuje z časti aj zásada vyhľadávacia, a napriek tomu, že súdy správneho súdnictva konštantne judikujú, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami, treba na rovinu uviesť, že správca dane má v aplikačnej praxi v dokazovaní navrch a daňový subjekt ťahá za kratší koniec. Je totiž na rozhodnutí správcu dane, (i) ktorý dôkaz vykonaná a (ii) ako ho vyhodnotí.

Svedčí o tom aj nasledovný názor Najvyššieho správneho súdu SR, podľa ktorého správca dane má právo preveriť a aj preveruje podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstraňuje vzniknuté pochybnosti. V prípade, že správca dane považuje tvrdenia daňového subjektu za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak správca dane nemá povinnosť daňový subjekt zaviazat', (iii) akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení.⁹ Správca dane jednoducho nemusí daňovému subjektu hovoriť, aké dôkazy by na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu mohli byť postačujúce, ak by ich daňový subjekt predložil.

Ak teda správca dane necháva na daňovom subjekte, akým dôkazom preukáže svoje tvrdenia, mal by podľa môjho názoru o to viac starostlivo vyhodnocovať každý návrh daňového subjektu, ktorým daňový subjekt navrhuje vykonať dôkaz, ktorý nie je v jeho moci, napríklad výsluch svedka, resp. starostlivo vyhodnocovať každý vykonaný dôkaz.

2 Nález ÚS SR zo dňa 16. 12. 2009, spis. zn. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16. 12. 2009, bod 21 nálezu ÚS SR zo dňa 14. 11. 2018, spis. zn. I. ÚS 377/2018-53, bod 23 nálezu ÚS SR spis. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12. 10. 2022

3 Bod 61 rozsudku NSS SR spis. zn. 2Sžfk/68/2019 zo dňa 27. 10. 2021, bod 33 rozsudku NSS SR spis. zn. 8Sžfk/17/2021 zo dňa 18. 08. 2023

4 § 24 ods. 2 DP

5 Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha : C. H. Beck, 2021, 386 – 390 s.

6 § 3 ods. 3 Daňového poriadku

7 Bod 82 rozsudku NSS SR spis. zn. 5Sžfk/36/2021 zo dňa 30. 06. 2022

8 Bod 19 nálezu ÚS SR spis. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12. 10. 2022, bod 52 rozsudku NS SR spis. zn. 10Sžfk44/2019 zo dňa 24. 11. 2020, bod 47 rozsudku NS SR spis. zn. Sžfk22/2019 zo dňa 26. 05. 2020, bod 54 rozsudku NS SR spis. zn. 6Sžfk40/2018 zo dňa 03. 09. 2019.

9 Bod 47 rozsudku NSS SR spis. zn. 1Sžfk/33/2021 zo dňa 27. 05. 2022

Pokiaľ ide o výsluch svedka ako jeden z možných dôkazných prostriedkov¹⁰, existujú aj názory, ktoré a priori spochybňujú relevantnosť, váhu alebo významnosť tohto druhu dôkazného prostriedku ako takého pre účely dokazovania v daňovom konaní. S takýmto postojom nesúhlasíme, pričom by sme sa chceli oprieť o názor Najvyššieho správneho súdu SR, podľa ktorého sú výpovede svedkov nepochybne v daňovom konaní dôkazom.¹¹ Samozrejme tento výrok neprotirečí vyššie uvedenej zásade voľného hodnotenia dôkazov, keďže po vykonaní akéhokoľvek dôkazu je potrebné daný dôkaz vyhodnotiť.

Pozrime sa na niektoré „hraničné“ prípady, za akých skutkových okolností správca dane návrh na predvolanie svedka na výsluch odmietol, pričom následne bol tento postup správcu dane pri odmietnutí výsluchu svedka súdnou inštancom akceptovaný.


V prvom prípade¹² šlo o situáciu, kedy správca dane nevykonal výsluch svedka, v dôsledku čoho daňový subjekt tvrdil, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav. Najvyšší správny súd SR však tento argument daňového subjektu neakceptoval z dôvodu, že daňový subjekt výsluch svedka počas daňovej kontroly, vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nenavrhol a prvýkrát jeho nevypočutie namietol až v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Najvyšší správny súd SR k tomu dodáva, že i napriek tomu, že dokazovanie možno vykonávať aj v odvolacom konaní (§ 74 ods. 3 Daňového poriadku), Finančné riaditeľstvo SR nemuselo výsluch svedka v odvolacom konaní vzhľadom na jeho nekontaktnosť a vzhľadom na okolnosti prípadu vykonať.

V ďalšom prípade¹³ šlo o situáciu, kedy správca dane nepredvolal navrhovaného svedka z dôvodu, že tento nie je spôsobilý s poukazom na výsledky dokazovania

zvrátiť záver daňových orgánov. Medzi zisteniami správcu dane pritom figurovala priama účasť daňového subjektu na daňových podvodoch, kde sa sám konateľ daňového subjektu vyjadril, že „vyrábal faktúry a tieto firmám predával“. Najvyšší správny súd SR sa v tomto prípade vyjadril, že je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

2. NEKONTAKTNÝ SVEDOK

Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal.¹⁴ Svedok však nesmie byť vypočúvaný o skutočnostiach, ktoré sú utajovanými skutočnosťami alebo na ktoré sa vzťahuje zákonom uznaná alebo uložená povinnosť mlčanlivosti, iba ak by bol povinnosť zachovávať tajomstvo alebo mlčanlivosť zbavený príslušným orgánom alebo tým, v záujme koho túto povinnosť má.¹⁵ Svedok má ešte právo odoprieť výpoveď, ak by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. Je inak všeobecnou povinnosťou každého vypovedať pri správe daní ako svedok, čo potvrdil aj Najvyšší súd SR.¹⁶



Správca dane nezriedka nevyužíva zákonnú možnosť nechať svedka navrhovaného daňovým subjektom predviesť.

Povinnosť dostaviť sa osobne k správcovi dane a vypovedať sa ukladá svedkovi predvolaním, ktoré sa doručuje do vlastných rúk. Neúčasť na výsluchu svedka je možné ospravedlniť, a to však iba zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Predvolaný svedok je povinný s ospravedlnením predložiť aj dôkazy preukazujúce tieto dôvody alebo okolnosti.

V praxi môže nastať situácia, že svedok si predvolanie doručované do vlastných rúk neprevezme v úložnej lehote. Vtedy sa predvolanie považuje za doručené, aj keď sa svedok o uložení predvolania nedozvedel.¹⁷

Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví, môže správca dane požiadať o jej predvedenie, pričom túto žiadosť podáva buď príslušnému útvaru Policajného zboru, alebo príslušnému colnému úradu alebo Kriminálnemu úradu finančnej správy.

Aplikačným problémom z praxe je to, že správca dane nezriedka nevyužíva zákonnú možnosť nechať svedka navrhovaného daňovým subjektom predviesť, a to práve s odkazom na to, že Daňový poriadok dáva správcovi dane „iba“ možnosť, nie povinnosť nechať svedka predviesť. Aplikačným problémom je aj samotná realizácia predvedenia, kedy zrejme príslušný orgán vykoná iba jedno kontaktovanie svedka na jeho známej adrese v daný deň ráno, pričom môže byť iba vecou obyčajnej náhody, že v daný deň a v danú hodinu sa svedok nezdržuje na svojej adrese, ak je odcestovaný, resp. ak opustil bydlisko v daný deň skôr, ako sa ho pokúsil príslušný orgán predviesť.

Z praxe tiež nevidím ochotu správcov dane požiadať príslušný orgán o opakované predvedenie.

Nakoniec v praxi vôbec nevidím dôslednosť správcov dane vo forme uloženia pokuty svedkovi až do výšky 3.000

10 § 24 ods. 4 druhá veta DP

11 Bod 45 rozsudku NSS SR spis. zn. 5SfK/36/2021 zo dňa 30. 06. 2022

12 Bod 15 rozsudku NSS SR spis. zn. 3SfK/15/2020 zo dňa 30. 06. 2022

13 Body 62 a 73 rozsudku NSS SR spis. zn. 2SfK/68/2019 zo dňa 27. 10. 2021

14 § 25 ods. 1 DP

15 § 25 ods. 3 DP

16 Bod 6.7 rozsudku NS SR spis. zn. 4SfK/58/2017 zo dňa 03. 07. 2018

17 § 31 ods. 2 DP, § 32 ods. 1 DP, § 32 ods. 5 písm. b) bod 1. zákona č. 305/2013 Z.z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente)

EUR za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy¹⁸, t.j. povinnosti dostaviť sa na predvolanie na výsluch svedka, resp. povinnosti svoju neúčast' ospravedlniť a s ospravedlnením predložiť aj dôkazy preukazujúce dôvody alebo okolnosti neúčasti.

V doterajšej daňovej praxi som sa nestretol so žiadnou informáciou v spise daňového subjektu, z ktorej by vyplývalo, že správca dane uložil svedkovi pokutu. Zároveň som sa nestretol ani v rámci verejnej komunikácie Finančnej správy SR¹⁹ s tým, že by informovala verejnosť, že svedkom za neospravedlnenú neúčast' ukladá pokuty, hoc postupujú individuálne v každom jednotlivom prípade. Dovolím si tu už len vyjadriť názor, že slabá disciplína svedkov v otázke samotnej účasti môže súvisieť aj so zaužívanou praxou „beztretnosti“ svedkov.

Všetky vyššie uvedené postupy správcu dane, vrátane chýbajúcej praxe ukladania pokút svedkom, opätovne iba sťažujú cestu daňovému subjektu uniesť jeho dôkazné bremeno.

V odbornej verejnosti na druhej strane som sa stretol aj s názorom, že ak sa svedok o predvolaní z objektívnych príčin nedozvedel (napríklad, že predvolanie neprevzal), potom nemá možnosť svoju neúčast' na výsluchu ospravedlniť, v dôsledku čoho by následné predvedenie mohlo predstavovať neprímerane intenzívny zásah voči osobe svedka.

Osobitným problémom je situácia, kedy u dodávateľa daňového subjektu došlo k výmene konateľa a k prevodu obchodného podielu, kedy zároveň pôvodný konateľ odovzdal účtovné doklady novému, veľmi často nekontaktnému konateľovi. Vtedy správca dane zvykne (citujúc rozsudok Najvyššieho súdu SR²⁰) uviesť, že nemožnosť preveriť uskutočnenie deklarovaných plnení u žalobcovho dodávateľa v dôsledku uvedených skutočností sťažilo dôkaznú

situáciu žalobcovi, nie správcovi dane. Citovaný rozsudok Najvyššieho súdu SR je však podľa môjho názoru prekonaný judikatúrou Ústavného súdu SR, ktorý uvádza, že „z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. *probatio diabolica*). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek, skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.“²¹

Ďalej si dovoľm poukázať na prípad, kedy správca dane spochybnil, že preverované služby boli daňovému subjektu dodané dodávateľmi uvedenými na preverovaných faktúrach. Dôvodom pre uvedené pochybnosti malo byť to, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom nepotvrdil konateľ tohto dodávateľa. Konkrétne sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s týmito svedkami, t.j. s bývalými konateľmi dodávateľov, ktorí by mali preukázať uskutočnenie obchodného vzťahu s daňovým subjektom. Súd tento postup správcu dane akceptoval s tým, že uviedol, že podľa administratívneho spisu správca dane využil všetky zákonné prostriedky na zabezpečenie výsluchu tohto svedka.²²

Vzniká tu legitímna otázka, či tento postup nie je v rozpore s vyššie citovaným nálezom Ústavného súdu SR, keďže výpovede dodávateľov sú ako dôkaz mimo dispozície daňového subjektu. V každom prípade je potrebné poukázať na nasledovné špecifické okolnosti uvádzaného prípadu:

- správca dane vykonal predvolanie, dokonca opakované, a následne úspešne zabezpečil predvedenie svedka,
- svedok odmietol vypovedať,

- daňový subjekt sa výsluchu nezúčastnil, hoci bol riadne o výsluchu svedka upovedomený.

Špecifickou, avšak nie zriedkavou, je situácia, kedy sa svedok sa zdržuje v zahraničí. Tu evidujem nasledovné rozsudky Najvyššieho súdu SR, ktoré pobyt svedka v zahraničí de facto akceptujú ako dôvod, že správca dane nemusí pre zabezpečenie výsluchu svedka nič viac vykonať.

Ide o situáciu, kedy daňový subjekt namietal nevyužitie inštitútu predvedenia svedka, k čomu správny súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že svedok telefonoval správcovi dane s tým, že je dlhodobo odcestovaný, a teda že sa daného dňa nemôže dostaviť na daňový úrad. Po návrate zo zahraničia v konkrétny mesiac sa mal telefonicky dohodnúť so správcom dane na novom termíne podania svedeckej výpovede. Svedok sa však už so správcom dane neskontaktoval. Správny súd skonštatoval, že je zrejmé, že sa svedok zdržiava v zahraničí a táto skutočnosť bráni predvedeniu. Na základe uvedeného správny súd uzavrel, že správca dane nepostupoval v rozpore so zákonom.²³

V prípade svedkov zdržujúcich sa v zahraničí je podľa môjho názoru potrebné, aby sa správca dane možnosťami zabezpečenia výsluchu svedka riadne zaoberal a aby

- v spolupráci s daňovým subjektom (ak je to v moci daňového subjektu) kontaktoval svedka za tým účelom, či sa vie zo zahraničia dostaviť ku správcovi dane na území SR,
- ak výsluch svedka na území SR nebude možný, využiť možnosti medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní podľa príslušných právnych predpisov²⁴ a zabezpečiť výsluch svedka v zahraničí pred tamojším správcom dane.

Vzniká pritom praktická a aj právna

18 § 154 ods. 1 písm. j) DP, § 155 ods. 1 písm. e) DP

19 Tlačové správy vydávané na dennej až týždennej báze (<https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/tlacove-spravy>)

20 Bod 22 rozsudku NS SR spis. zn. 15žf/42/2016 zo dňa 31. 10. 2017

21 Bod 16 nálezu ÚS SR spis. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12. 10. 2022

22 Bod 54 rozsudku NSS SR spis. zn. 15fk/50/2021 zo dňa 28. 06. 2022

23 4. odsek rozsudku NS SR spis. zn. 45žf/35/2015 zo dňa 02. 02. 2016, bod 1.6 rozsudku NS SR spis. zn. 45žf/5/2016 zo dňa 01. 12. 2016; pozn.: ide o názor Krajského súdu v Trenčíne, pričom Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

24 Zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty

otázka, či je možná účasť daňového subjektu na výsluchu takéhoto svedka pred zahraničným správcom dane. Treba najskôr uviesť, že slovenský správca dane túto možnosť – účasť na výsluchu pred zahraničným správcom dane má²⁵.

Súdny dvor EÚ v prípade českého daňového sporu vyslovil názor, že právo Únie²⁶ a základné právo (pozn. daňového subjektu) byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva

- ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov,
- ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu,
- ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý tento štát uskutočnil²⁷.

Ide o relatívne striktné vyjadrenie Súdneho dvora EÚ k položeným otázkam výkladu práva EÚ. Treba však uviesť, že Súdny dvor EÚ v bode 45 citovaného rozsudku tiež uvádza, že „nič však členskému štátu nebráni, aby rozšíril právo byť vypočutý na ďalšie etapy fázy vyšetrovania tým, že daňovníkovi umožní, aby sa zúčastnil na rôznych fázach zhromažďovania informácií a najmä na výsluchu svedkov.“ Ako sa český Nejvyšší správní soud ČR s týmto rozsudkom Súdneho dvora EÚ vysporiadal, je zrejme v jeho rozsudku z 21. 01. 2014²⁸.

K otázke výsluchu svedka cez MVI sa zaoberal aj Najvyšší súd SR, ktorý sa vyslovil, že v prípade, ak sa správca dane rozhodne požiadať o výsluch svedka podľa smernice Rady 77/799/EHS, mal by požiadať zahraničný orgán o umožnenie účasti kontrolovaného daňového subjektu na výsluchu svedka v súlade s právom dožiadaného štátu. Neúčasť

Slovenský správca dane má možnosť zúčastniť sa na výsluchu pred zahraničným správcom dane.

daňového subjektu na výsluchu svedka v zahraničí, hoc aj v súlade s procesným postupom, ovplyvňuje výpovednú hodnotu získaných informácií. V prípade, ak dožiadaný štát oznámi výsledok vykonaného šetrenia bez toho, aby uviedol informácie o postupe, ktorým k výsledku došiel a o zdroji zistených informácií, je dôkazná hodnota takýchto informácií obmedzená, nie však nulová. Svoj význam môže mať iba v celkovom dôkaznom kontexte a v spojení aj s inými dôkazmi.²⁹

3. VÝSLUCH SVEDKA A KONKURENČNÉ FORMY DŮKAZOV

Je potrebné povedať, že právo daňových subjektov byť prítomný počas výsluchu svedka a klást' mu otázky³⁰, je v zásade v rozhodovacej činnosti Finančnej správy SR dodržiavané, čo sa prejavuje tak, že

- správca dane neopomenie o výsluchu svedka upovedomiť daňový subjekt,
- správca dane má snahu prípadné pochybenie vo forme neupovedomenia daňového subjektu napraviť a výsluch svedka zopakuje, aby umožnil daňovému subjektu zúčastniť sa ho a klást' svedkovi otázky.

Zopakovanie výsluchu svedka môže byť technicky vykonané aj tak, že pri ďalšom výsluchu tohto svedka, ktorý sa už realizuje v súlade so zákonom (pozn. za prítomnosti daňového subjektu), sa svedok iba

odvolá na svoju skoršiu výpoveď.³¹ Rozumieme, že daňový subjekt bude následne na tomto výsluchu svedka môcť konfrontovať svedka svojimi otázkami.

V aplikačnej praxi však môže dôjsť k viacerým stretom iných úkonov správcu dane s inštitútom výsluchu svedka.

Už všeobecne známym je stret inštitútu **miestneho zisťovania**³² s inštitútom výsluchu svedka³³. Tu je potrebné predovšetkým poukázať na to, že daňový subjekt je povinný poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia. Uvedené teda predpokladá, že ak sa miestne zisťovanie uskutoční u dodávateľa daňového subjektu, tak tento dodávateľ bude musieť správcovi dane poskytnúť „potrebné vysvetlenia“. Tie sa však môžu týkať len vysvetlení k obhliadke veci alebo prevádzkarne, prípadne k predkladanej účtovnej evidencii. Naopak, vysvetlenia k rozhodným skutočnostiam týkajúcim sa obchodovania medzi dodávateľom a daňovým subjektom už patria do „sféry“ výsluchu svedka, ktorého má daňový subjekt právo sa zúčastniť a klást' mu otázky.³⁴

Pokiaľ ide o stret inštitútu **výzvy** s inštitútom výsluchu svedka, tu je potrebné poukázať na § 26 Daňového poriadku, v rámci ktorého hlavne ods. 7 upravuje tzv. edičnú povinnosť každého, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní; vtedy je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať. Výzva smerovaná na dodávateľa daňového subjektu môže teda obsahovať uloženie povinnosti predložiť doklady týkajúce sa obchodného vzťahu s daňovým subjektom. Ak by však výzva obsahovala uloženie povinnosti zodpovedať otázky týkajúce sa obchodného vzťahu s daňovým subjektom, tu už opäť môžeme hovoriť

25 § 11 ods. 1 Zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, čl. 7 ods. 4a druhý odsek nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty

26 Smernica Rady 77/799/EHS z 19. 12. 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie, Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. 02. 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS

27 Rozsudok SD EÚ vo veci C-276/12 Jiří Sabou zo dňa 22. 10. 2013

28 Časť V.C. rozsudku NSS ČR spis. zn. 1 Afs 73/2011 – 167 zo dňa 21. 01. 2014

29 Bod 8.5 rozsudku NS SR spis. zn. 4Sžfk/15/2017 zo dňa 01. 03. 2018, nálež ÚS SR spis. zn. I. ÚS 251/2018 zo dňa 19. 09. 2018

30 § 25 ods. 4 DP, § 45 ods. 1 písm. e) DP

31 Bod 6.8 rozsudku NS SR spis. zn. 4Sžfk/68/2017 zo dňa 11. 09. 2018

32 § 37 až 39 DP

33 § 25 DP

34 Rozsudok NS SR spis. zn. 8Sžf/6/2012 zo dňa 30. 01. 2013

o porušení práva daňového subjektu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky. Trefne sa v tejto veci vyjadril Krajský súd Žilina, podľa ktorého „nie je dôležitá „forma“ zvolená správcom dane (výzva, miestne zisťovanie, dožiadanie, resp. ústne pojednávanie, atď.) pre identifikáciu okruhu práv daňového subjektu, ale predovšetkým obsah tohto úkonu - cieľ, t. j. či sú v rámci realizovaného úkonu správca dane získavané „len“ listinné podklady k preverovanému obchodnému prípadu, alebo je v rámci daného úkonu tento tretí subjekt správcom dane dopytovaný na dôležité okolnosti v daňovom konaní, ktoré sa týkajú preverovaného daňového subjektu (napr. dodanie služby/tovaru daňovému subjektu).“³⁵

Osobitným prípadom stretu je konflikt výsluchu svedka pred správcom dane v štandardnej ústnej forme s písomným **čestným vyhlásením** svedka. V tejto veci vydal Najvyšší súd SR rozsudok, v ktorom vyslovil názor, že „čestné prehlásenia a im na roveň obsahom postavené listiny je nutné označiť za neprípustné dôkazné prostriedky.“³⁶ Ako vysvetľuje Najvyšší súd SR, „čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje.“³⁷ Dôvodom je, že pri písomnom čestnom vyhlásení fyzickej osoby absentuje poučenie tejto osoby o význame a dôsledkoch výpovede pre svedka.

Na uvedenom závere Najvyššieho súdu SR nemení nič ani skutočnosť, že ustanovenie § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov obsahuje „iba“ demonstratívny, nie taxatívny výpočet dôkazných prostriedkov, na čo poukazuje aj sám Najvyšší súd SR. Znamená to, že neprípustnosť čestného vyhlásenia je daná aj napriek citovanému ustanoveniu § 29 ods. 4. Treba poznamenať, že § 24 ods. 4 Daňového poriadku obsahuje temer identický demonstratívny výpočet dôkazných prostriedkov, čo by mohlo znamenať, že

citovaný rozsudok Najvyššieho súdu SR je aplikovateľný aj po nadobudnutí účinnosti Daňového poriadku (od 1. 1. 2012). Dôležitá pri aplikácii tohto kategorického názoru Najvyššieho súdu SR však môže byť aj tá skutková okolnosť, že v danom konkrétnom prípade daňový subjekt postup správca dane (spočívajúci v akceptácii čestného vyhlásenia svedka) namietať a poukazoval na porušenie svojho práva klásť predvolaným svedkom otázky.

Najvyšší súd SR riešil aj nasledovnú obdobnú situáciu, kedy svedok (konateľka dodávateľa) bol v priebehu daňového konania opakovane riadne predvolaný na výsluch, avšak sa ani raz na tento nedostavil (s poukazom na svoju práceneschopnosť, ktorú napriek prísľubu nijakým spôsobom nepreukázal). Následne bolo správcovi dane doručené **písomné vyjadrenie svedka** popierajúceho existenciu obchodného vzťahu medzi dodávateľom a daňovým subjektom. Napriek možným pochybnostiam ohľadne hodnovernosti písomného stanoviska svedka, ktoré bolo zaslané prostredníctvom e-mailu a nebolo opatrené ani úradne osvedčeným podpisom, Najvyšší súd SR neakceptoval postup správca dane, ktorý sa uspokojil iba s týmto písomným vyjadrením, bez toho, aby sa opätovne pokúsil svedka predvolať, resp. zabezpečiť jeho prítomnosť na výsluchu inými prostriedkami, ktorých využitie mu zákon umožňuje, ako napr. predvedenie prostredníctvom Policajného zboru Slovenskej republiky.³⁸ Najvyšší súd SR zároveň zdôraznil, že v súlade s právom na spravodlivý proces je nevyhnutné pri realizácii uvedeného dôkazného prostriedku dodržať procesné práva daňového subjektu, a to právo na účasť na výsluchu a právo klásť svedkom otázky.³⁹

Nakoniec, môže byť tiež dôležitý sledovať, aký právny názor má v otázke neprípustnosti čestného vyhlásenia, resp. písomného vyjadrenia svedka Najvyšší správny súd SR a či prípadne vyslovil alebo vysloví iný názor. Z mne známych roz-

sudkov vyplýva, že Najvyšší správny súd SR do polemiky s názorom Najvyššieho súdu SR nevstupuje a výslovne teda nepotvrďuje, príp. nevyvracia neprípustnosť čestného vyhlásenia svedka, pričom v citovaných rozhodnutiach Finančné riaditeľstvo SR ako žalovaný a prípadne aj Krajský súd výslovne uvádzali, že čestné vyhlásenie svedka je ako dôkazný prostriedok neprípustný.⁴⁰ Tu je však situácia opačná, a teda v citovaných rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu SR sa daňový subjekt naopak akceptácie čestného vyhlásenia svedka domáha.

Nemenej dôležitou otázkou je otázka, či je možné v daňovom konaní použiť **svedecké výpovede z trestného konania**. Tu Najvyšší správny súd SR opakovane judikuje, že správca dane si môže od orgánov činných v trestnom konaní v súlade s daňovým poriadkom vyžiadať svedecké výpovede a ich obsahy použiť ako dôkaz v daňovom konaní podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku.⁴¹ Tento záver správnych súdov je do istej miery prekvapivý, pretože daňový subjekt nemusel mať možnosť sa tohto výsluchu svedka v trestnom konaní zúčastniť a klásť mu otázky.⁴² V každom prípade môže byť dôležitý predpoklad Najvyššieho správneho súdu SR, že takto zistené skutočnosti (pozn. svedecké výpovede z trestného konania) neboli jediným dôvodom, na ktorom postavili svoj záver o neuznaní práva na odpočítanie dane.

Otázke prípustnosti svedeckej výpovede z trestného konania v daňovom konaní je veľmi podobná otázka prípustnosti **svedeckej výpovede z daňovej kontroly, resp. daňového konania vykonaných u iného daňového subjektu**. V prípade svedeckej výpovede z daňovej kontroly, resp. daňového konania vykonaných u iného daňového subjektu došlo k istému názorovému posunu, a to nasledovne:

Podľa Najvyššieho súdu SR takéto svedecké výpovede už použiteľné nie sú, keďže ako uvádza Najvyšší súd SR, na da-

35 Bod 15 rozsudku Krajského súdu Žilina spis. zn. 30S/21/2021 zo dňa 31. 08. 2022

36 Bod 27 rozsudku NS SR spis. zn. 1Sžf/106/2015 zo dňa 28. 03. 2017

37 Bod 26 rozsudku NS SR spis. zn. 1Sžf/106/2015 zo dňa 28. 03. 2017

38 Bod 6.6 rozsudku NS SR spis. zn. 4Sžfk/58/2017 zo dňa 03. 07. 2018

39 Bod 6.11 rozsudku NS SR spis. zn. 4Sžfk/58/2017 zo dňa 03. 07. 2018

40 Body 22 a 42 rozsudku NSS SR spis. zn. 4Sžfk/11/2020 zo dňa 30. 06. 2022, body 24 a 52 rozsudku NSS SR spis. zn. 4Sfk/44/2022 zo dňa 27. 07. 2023

41 Bod 23 rozsudku NSS SR spis. zn. 4Sžfk/17/2020 zo dňa 29. 11. 2021, bod 82 rozsudku NSS SR spis. zn. 10Sžfk/69/2019 zo dňa 28. 07. 2022

42 Bod 82 rozsudku NSS SR spis. zn. 5Sžfk/12/2020 zo dňa 26. 08. 2022 – tu sa však uvádza, že konateľ žalobcu bol o výsluchu svedka v trestnom konaní upovedomený a mohol sa výsluchu zúčastniť prostredníctvom svojho obhajcu, teda mal možnosť svedka konfrontovať a klásť mu otázky.

ňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom.⁴³ Najvyšší súd SR tiež uvádza, že pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné vykonať dôkazy bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.⁴⁴ Najvyšší súd SR navyše zdôrazňuje potrebu zachovania rovnosti zbraní v daňovom konaní, resp. potrebu reálne vytvoriť daňovému subjektu možnosť na využitie práva účasti na výsluchu svedka a klásť mu otázky.

Najvyšší správny súd SR akcentuje skutočnosť, že v prípade výsluchu svedka v daňovej kontrole u iného daňového subjektu (B) nemal daňový subjekt (A) postavenie kontrolovaného daňového subjektu, a teda nemusel byť upovedomený o výsluchu svedka v daňovej kontrole u iného daňového subjektu (B). Preto nemohli byť porušené práva daňového subjektu (A) byť prítomný na výsluchu svedka v daňovej kontrole u iného daňového subjektu (B) a klásť na tomto výsluchu svedkovi otázky.⁴⁵ Najvyšší správny súd SR ďalej uvádza, že uvedené neznamená, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole daňového subjektu (A) nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly tohto iného daňového subjektu (B), keď takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Tento názor Najvyšší správny súd SR potvrdil aj ďalšom rozsudku⁴⁶, kde v rámci rozsudku ešte odznieva, že „podľa Krajského súdu v Prešove získaním informácií nahliadnutím do spisov tretej osôb nedošlo k obchádzaniu inštitútu svedka. Žalobca bol s týmito informáciami

oboznámený, nahliadol do spisu, vyhotovil si z nich fotokópie, mohol sa k nim vyjadriť a jeho právo navrhovať dôkazy, a teda aj výsluch akýchkoľvek svedkov, aj tých, ktorí už boli vypočutí v inom daňovom konaní, mu zostalo zachované.“⁴⁷

Ak si môžeme dovoliť komentovať posun judikatúry v otázke prípustnosti svedeckej výpovede z daňovej kontroly, resp. daňového konania vykonaných u iného daňového subjektu, tak tento posun je z pohľadu daňového subjektu významný, avšak v tom negatívnom význame. Najvyšší súd SR sa skôr klonil k potrebe zopakovať výsluch svedka v daňovej kontrole prebiehajúcej u daňového subjektu (A), pretože daňový subjekt (A) nemal možnosť danému svedkovi v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B) klásť otázky. Naopak, Najvyšší správny súd SR zrejme vníma listiny z výsluchu svedka v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B) primárne ako akýkoľvek iný listinný dôkaz získaný v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku.



Aby sa aplikačná prax vyhla paušalizácii záveru, že výsluch svedka z daňovej kontroly u iného daňového subjektu netreba v daňovej kontrole u daňového subjektu zopakovať.

Zákonnosť výsluchu svedka v daňovej kontrole u daňového subjektu (B) možno takpovediac dosiahnuť doručením upovedomenia o výsluchu svedka daňovému subjektu (B). Podľa môjho názoru však kvalita svedeckej výpovede je do značnej miery závislá od toho, či sa na výsluchu svedka iný daňový subjekt (B) zúčastní a či kladie svedkovi vlastné otázky. Daňové subjekty (A) a (B) budú najčastejšie v rovnakej pozícii ku svedkovi – budú jeho

odberatelia. Nijako tým samozrejme nechcem povedať, že ak sa iný daňový subjekt (B) výsluchu svedka nezúčastní alebo ak sa zúčastní ale nekladie svedkovi žiadne otázky, že potom správca dane nevedie výsluchy svedkov zákonným spôsobom. Chcem len povedať, že v praxi sú jednoducho výsledky výsluchu v detailoch iné, keď daňový subjekt kladie svedkovi otázky, a preto prípadný nezaujem iného daňového subjektu (B) o výsluch svedka môže de facto poškodiť daňovému subjektu (A), ktorý nedostane možnosť konfrontovať svedka vlastnými otázkami.

Ako daňový poradca by som si v tejto súvislosti prial, aby sa aplikačná prax vyhla paušalizácii záveru, že výsluch svedka z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B) netreba v daňovej kontrole u daňového subjektu (A) zopakovať. Možným dôvodom pre takúto paušalizáciu by mohlo byť to, že citovaná judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR nie je dostatočne zrozumiteľná v podmienkach, za ktorých možno (pozn. veľmi prísne) uzavrieť, že výsluch svedka z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B) netreba v daňovej kontrole u daňového subjektu (A) zopakovať. Je podmienkou, že daňový subjekt (A) výsluch svedka vo svojej daňovej kontrole nenavrhuje?

Takisto odvolávka na protokol z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B) v tom zmysle, že práve tento protokol je listinou, ktorú možno použiť v daňovej kontrole u daňového subjektu (A) ako dôkaz, zakladá ešte vzdialenejší vzťah listiny ako dôkazného prostriedku ku samotnej svedeckej výpovedi, pretože k výsluchu svedka sa viaže Zápisnica o ústnom pojednávaní, nie protokol z daňovej kontroly. Nie je nikde zaručené, že obsahom protokolu sa stanú všetky vyhlásenia svedka. Navyše, iný daňový subjekt (B) nemá právo navrhnúť správcovi dane, aby všetky vyhlásenia svedka uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní boli uvedené v protokole.⁴⁸

Nakoniec, ak sa aj do spisu z daňovej kontroly u daňového subjektu (A) dostane zápisnica o ústnom pojednávaní z výslu-

43 Rozsudok NS SR spis. zn. 5Sžf/15/2015 zo dňa 28. 02. 2017, Bod 72 rozsudku NS SR spis. zn. 4Sžfk/60/2018 zo dňa 02. 07. 2020

44 Rozsudok NS SR spis. zn. 5Sžf/15/2015 zo dňa 28. 02. 2017

45 Bod 38 rozsudku NSS SR spis. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02. 02. 2022

46 Bod 43 rozsudku NSS SR spis. zn. 5Sfk/53/2022 zo dňa 30. 11. 2023

47 Bod 11 rozsudku NSS SR spis. zn. 5Sfk/53/2022 zo dňa 30. 11. 2023

48 Porovnaj s § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku

chu svedka z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (B), z praxe vidím, že tieto zápisnice o ústnom pojednávaní majú pre daňový subjekt (A) vybrané pasáže „zabíelené“ (nesprístupnené). Daňový subjekt (A) sa nikdy nedozvie, čo bolo „zabíelené“.

Zopakovanie výsluchu svedka, ak sa daňový subjekt prvého výsluchu nezúčastnil

V praxi dochádza aj k situácii, kedy správca dane na ústnom pojednávaní uskutoční výsluch svedka, ktorého sa daňový subjekt nezúčastnil, pričom o termíne konania výsluchu svedka bol daňový subjekt riadne upovedomený a daňový subjekt svoju neúčast neospravedlnil.

Skutočnosť, že sa daňový subjekt nedostaví k správcovi dane na výsluch svedka, je zo strany správcov dane vždy riadne zaznamenaná, a to bez ohľadu na to, či sa samotný svedok na výsluch dostaví.

Následne, ak daňový subjekt požiada správcu dane o zopakovanie výsluchu svedka, správca dane tento úkon zvykne neuskutočniť, pričom mu z jeho pohľadu stačí poukázať na to, že...veď výsluch svedka sa už uskutočnil, daňový subjekt bol riadne o termín a mieste výsluchu riadne upovedomený, no tohto výsluchu sa nezúčastnil, a teda nevyužil svoje právo na účasť na výsluchu svedka a právo kladenia otázok.

Je pravdepodobné, že obdobne odmieta vo zareaguje správca dane aj v prípade, ak

- sa svedok ako aj daňový subjekt na výsluch svedka dostavili, no daňový subjekt nepoložil svedkovi žiadnu otázku, hoci túto príležitosť mal,
- sa svedok na výsluch nedostavil, no nedostavil sa ani daňový subjekt, čím daňový subjekt svoje právo zúčastniť sa výsluchu svedka a klásť mu otázky „nevyužil“.

Na prvý pohľad ide teda o situácie, kedy správca dane by mohol zamietnuť úplne každú žiadosť daňového subjektu o zopakovanie výsluchu svedka.

Dovoľujem si však uviesť úvahy, kedy môže byť podľa môjho názoru zamietnutie žiadosti daňového subjektu o zopakovanie výsluchu svedka porušením práv daňového subjektu.

Úvodom treba uviesť, že daňový subjekt má právo, nie povinnosť sa výsluchu svedka zúčastniť. Ak daňový subjekt svoje právo nevyužije, nemalo by to byť kladené na ťarchu daňového subjektu, keďže ide „iba“ o nevyužitie práva a nie o nesplnenie povinnosti. Tu samozrejme priznávam, že asi by bolo nevhodné zopakovať výsluch svedka len z dôvodu, že na prvýkrát daňový subjekt svoje právo na účasť a kladenie otázok nevyužil.

V praxi však daňové subjekty môžu svoj návrh na zopakovanie výsluchu svedka relevantne zdôvodniť, pričom som toho názoru, že by sa správca dane mal týmto návrhom naozaj zaoberať a nie iba paušálne tento návrh zamietnuť.

Uvádžam teda nasledovný príklad, pričom nevylučujem, že prax dokáže priniesť aj iné situácie, kedy požiadavka na zopakovanie výsluchu svedka môže byť legitímna:

Správca dane otvorí daňovú kontrolu a vyzve daňový subjekt, aby predložil doklady k daňovej kontrole. Daňový subjekt predloží požadované doklady. Správca dane predvolá na výsluch svedka konateľu dodávateľskej spoločnosti, pričom o výsluchu riadne upovedomí daňový subjekt. Daňový subjekt sa výsluchu svedka nezúčastní. Následne správca dane oboznámi daňový subjekt o svojich pochybnostiach k predloženým dokladom, pričom ho vyzve, aby tieto pochybnosti odstránil. Daňový subjekt zistí, že na odstránenie pochybností bude potrebovať položiť konkrétne otázky konateľovi dodávateľa a teda požiada o zopakovanie výsluchu svedka.

Ako sa má postaviť správca dane k uvedenému návrhu?

Z môjho pohľadu je potrebné výsluch svedka zopakovať, nech sa to bude zdať na prvý pohľad akokoľvek nevhodné.

Tento názor opieram o to, že počas daňovej kontroly dochádza k prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane a naopak. V určitej fáze konania však dôkazné bremeno môže niesť iba jeden z nich.⁴⁹

Daňový subjekt v tomto prípade na začiatku daňovej kontroly predložil správcovi dane ním požadované doklady. Týmto spôsobom uniesol daňový subjekt svoje prvotné dôkazné bremeno a dôkazné bremeno prešlo na správcu dane. Ak správca dane následne vykonáva dokazovanie vrátane výsluchu svedka, neleží dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Až vyslovením pochybností naviazaných na doklady predložené daňovým subjektom dochádza k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt, pričom v tejto súvislosti vyzýva správca dane daňový subjekt, aby sa k pochybnostiam vyjadril, najmä aby

- neúplné údaje doplnil,
- nejasnosti vysvetlil a
- nepravdivé údaje opravil alebo
- pravdivosť údajov riadne preukázal.

Ak teda správca dane vyzve daňový subjekt, aby svoje prvotné tvrdenia riadne preukázal (lebo vyvstali odôvodnené pochybnosti), mal by mu umožniť viesť dokazovanie aj cestou dôkazov, ktoré sú mimo dispozície daňového subjektu, vrátane výsluchu svedka, ergo vrátane zopakovania už uskutočneného výsluchu svedka.

Nech sa správcovi dane návrh na zopakovanie výsluchu svedka môže na prvý pohľad zdať akokoľvek účelový, pri bližšom pohľade na to, kto kedy a za akých okolností nesie dôkazné bremeno, takýto návrh vôbec účelový nemusí byť. Napríklad ak dôvodom vyslovených pochybností bude samotný prvý výsluch svedka. Tu totiž možno na podporu daňového subjektu uviesť, že aj keby sa bol býval prvého výsluchu zúčastnil, a bol mal možnosť klásť otázky, určite by nevedel položiť také otázky, ktorými by mohol reagovať na pochybnosti správcu dane, keďže tieto ešte v čase prvého výsluchu neboli známe. ■

Výsluch svedka je dôkazný prostriedok, ktorého vykonanie nie je v moci daňového subjektu. Môže ho len navrhnuť. V situácii, kedy je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom, by mal správca dane návrh daňového subjektu na výsluch svedka starostlivo zvažovať, a to aj v prípade, ak by malo ísť o zopakovanie výsluchu toho istého svedka.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Sponzoring a reklama v právnom režime DPH



Právna úprava :

§ 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a), § 71 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z.

Rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné.



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 2Sfk/48/2022 z **26. 10. 2023**

- I. **mení** rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/119/2021-120, z 23. februára 2022 tak, že rozhodnutie **žalovaného č. 102572091/2019 z 11. novembra 2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie**,
- II. **žalobcovi** voči žalovanému **priznáva** úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred Krajským súdom v Trenčíne, ako aj trov kasačného konania.

NSS SR vec rozhodol v senáte - predseda senátu prof. JUDr. Juraj Vačok, PhD., členovia senátu JUDr. Elena Berthotyová, PhD., JUDr. Marián Trenčan.

SKUTKOVÝ A PRÁVNY STAV VECI

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 102395812/2018 z 28. novembra 2018 (ďalej len „protokol“).
2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 393303/2019 zo 4. júla 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 1“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 4000,- EUR za zdaňovacie obdobie august 2015.
3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 1 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím, č. 102572091/2019, z 11. novembra 2019, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 1“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 1 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu prvostupňovým orgánom. Žalovaný zdôraznil, že ak prvostupňový orgán nie je schopný preukázať, že žalobca aspoň mohol vedieť o podvodnom konaní, bol povinný vykonať ďalšie dokazovanie.
4. Prvostupňový orgán rozhodol opätovne rozhodnutím č. 100203001/2021 zo 4. februára 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“) tak, že zotrval na svojom rozhodnutí a žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH vo výške 4000,- EUR za zdaňovacie obdobie august 2015. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 odôvodnil tým, že žalobca porušil ustanovenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej iba „Zákon o DPH“), a preto žalobcovi nepriznal odpočet práva DPH z dodávateľskej faktúry obchodnej spoločnosti MAYNET, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“), č. 201508550 v celkovej hodnote 24 000,- EUR + 20% DPH vo výške 4000,- EUR, predmetom ktorej bolo reklamné plnenie za august 2015 (ďalej „faktúra“).
5. **Prvostupňový orgán mal na základe vykonaného dokazovania za preukázané, že poskytnuté služby neboli reklamnými službami, ale sponzorským príspevkom, ktorý**



Prvostupňový orgán rozhodol tak, že žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH vo výške 4000,- EUR za zdaňovacie obdobie august 2015.

nepredstavuje predmet DPH, a preto nemohlo byť právo na odpočet DPH priznané. Daňové subjekty tak podľa prvostupňového orgánu predstierali poskytnutie služieb, čoho cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody žalobcom, na ktorú by inak nemal nárok.

6. Na str. 14 prvostupňového rozhodnutia č. 2 bolo zdôraznené, že v posudzovanom prípade nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach služieb. Reklama musí podľa prvostupňového orgánu vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb, jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu a daňový subjekt toto dôkazné bremeno neunesol.
7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 2 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102572091/2019 z 11. novembra 2019, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 2“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 2 potvrdil.
8. **Žalovaný sa stotožnil s prvostupňovým orgánom. Poukázal na to, že jednou z hmotnoprávných podmienok je preukázanie, že nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie DPH, boli použité na účely ďalšieho podnikania žalobcu.** Dôkazné bremeno pritom zaťažuje žalobcu. Žalovaný ďalej konštatoval, že vykonané dokazovanie preukázalo, že k reálnemu dodaniu služieb nedošlo a žalobca tak získal neoprávnenú daňovú výhodu. Na stranách 8 až 11 rozhodnutia žalovaného č. 2 žalovaný podrobne vysvetľuje rozdiel medzi reklamou a sponzoringom, ktoré uzatvára konštatovaním, že v prejednávaných veciach sa jednalo o poskytnutie sponzorských príspevkov a nie reklamy. Vzhľadom na uvedené podľa žalovaného nebolo preukázané reálne dodanie služieb, a preto nemohlo byť ani priznané právo na odpočet DPH.

II. Konanie pred správnym súdom

9. **Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 2 všeobecnú správnu žalobu,** nakoľko rozhodnutie žalovaného č. 2 považoval za nezákonné, keďže vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Ďalej žalobca namietal, že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie vecí (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP),



Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu, o ktorej rozhodol správny súd tak, že ju rozsudkom zamietol ako nedôvodnú.

skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Prvostupňové rozhodnutie č. 2 a rozhodnutie žalovaného č. 2 navrhol zrušiť a správnej žalobe priznať odkladný účinok.

10. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) uznesením č. k.: 13S/119/2021-93 zo 6. decembra 2021 zamietol návrh na priznanie odkladného účinku. O všeobecnej správnej žalobe **rozhodol správny súd tak, že ju rozsudkom č. k.: 13S/119/2021-120 z 23. februára 2022 zamietol ako nedôvodnú.** Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne.
11. **Správny súd v bodoch 25., 26. a 27. poukázal na rozdiel medzi reklamou a sponzoringom a uzavrel, že v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH. Závery prvostupňového orgánu aj žalovaného, v zmysle ktorých bol predmetom plnenia v prejednávanom prípade sponzoring (nie reklama) je opodstatnený, keďže bolo preukázané, že podpora žalobcu sa mala realizovať len formou umiestnenia loga žalobcu a jeho názvu na viacerých miestach, čo nepredstavuje podnet ku kúpe tovarov od žalobcu, propagáciu jeho vlastností či vyzdvihovania jeho kvality. Z právneho hľadiska preto žalobca podľa správneho súdu nesplnil základnú podmienku uvedenú v § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.**
12. Námietku žalobcu, že prvostupňový orgán a žalovaný sa nedostatočne zaoberali otázkou reálneho dodania služieb a posúdením konania žalobcu ako podvodného konania, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, nakoľko odpočet bol odmietnutý z dôvodu, že predmetom plnenia bol sponzoring, ktorý podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH nie je predmetom DPH. Podvodným konaním sa prvostupňový orgán ani žalovaný nemuseli podľa správneho súdu zaoberať vzhľadom na zásadu subsidiarity skúmania účasti a vedomosti daňového subjektu na podvodnom konaní vo vzťahu k otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH, vyplývajúcej z rozsiahlej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.
13. Námietku žalobcu, že poskytnuté plnenie nebolo sponzoringom, ale reklamou, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, pričom zopakoval rozdiely medzi sponzoringom a reklamou. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca nezískal žiadnu výhodu uplatnením si nároku na odpočet DPH a k námietke odlišnosti rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobie november a december 2015 uviedol, že odlišnosť je v poriadku, nakoľko nešlo o skutkovo rovnaké prípady.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

14. Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), ktoré videl v tom, že správny súd nesprávne právne kvalifikoval dodané služby ako sponzorský príspevok. Svoju argumentáciu následne rozdelil do niekoľkých bodov, ktorých sa z dôvodu prehľadnosti bude držať aj kasačný súd: i) absencia protiplnenia za dodanú službu, ii) podpora športového klubu a nekontaktnosť dodávateľa, iii) dĺžka trvania poskytovaných služieb, iv) zistený skutkový stav a nesprávny právny záver súdu, v) reklamná činnosť a sponzoring – reklamný komunikát, vi) zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitá judikatúra.



Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 os. 1 písm. g) SSP), ktoré videl v tom, že správny súd nesprávne právne kvalifikoval dodané služby ako sponzorský príspevok.

15. K i) absencii protiplnenia za dodanú službu žalobca uviedol, že nesúhlasí so záverom správneho súdu, že za uhradenú cenu nedostal žiadnu protihodnotu. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľ okrem umiestnenia loga v športovej hale musel zabezpečiť prijímateľov tejto reklamy konaním podujatí v tomto priestore, umiestňoval plagáty, reklamu v novinách, banerry na internete, rozdával letáky na podujatiach, čo žalobca považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Umiestnenie loga v športovej hale žalobca pripodobnil k reklame prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu.
16. Sťažovaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie preukazujúcich náklady na reklamu podľa žalobcu nepreukazujú, že dodávateľ nijaké náklady nevyvaložil. Rozdiel medzi nákladmi dodávateľa na poskytnutie reklamných služieb (v konaní neskúmané a nepreukázané) a ceny, ktorú za ne zaplatil žalobca nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známka snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.
17. K ii) podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa žalobca uviedol, že motivácia dodávateľa podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani o tom, že by bol

v prejednávanej prípadе poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri. V ďalšom texte kasačnej sťažnosti žalobca citoval 3 odseky rozhodnutia žalovaného č. 1, ku ktorým uviedol len toľko, že predstavujú základ nezákonnosti prvostupňového rozhodnutia č. 2, rozhodnutia žalovaného č. 2 a rozsudku správneho súdu.

18. K iii) dĺžke trvania poskytovaných služieb žalobca uviedol, že správny súd opakovane odkazoval na skutočnosť, že umiestnenie reklamy dodávateľom trvalo dlhšie ako reklamná zmluva a že ani po jej ukončení nebola reklama odstránená. Uvedené podľa žalobcu správny súd použil ako podporný argument záveru, že dodávateľ neposkytoval reklamné služby, ale žalobca poskytol sponzorský príspevok. Právny záver správneho súdu je podľa žalobcu v príkrom rozpore s platným právom.
19. K iv) zistenému skutkovému stavu a nesprávnemu záveru správneho súdu žalobca uviedol, že skutkový stav nebol zistený dostatočne. Žalobca bez dôslednejšieho odôvodnenia či vysvetlenia svojich argumentov ďalej tvrdil, že právne odôvodnenie musí byť postavené na riadne získaných dôkazoch, ale v tejto veci sa tak nestalo, že z predložených dôkazov bolo preukázané, že k dodaniu plnenia došlo, že zistenia prvostupňového orgánu nie sú na vydanie preskúmateľného rozhodnutia dostatočne presvedčivé, že z dokazovania nevyplývalo, že by žalobca za zaplatenú odmenu nedostal protiplnenie, že účasť žalobcu na podvodnom konaní z dokazovania nevyplýva a že motivácia dodávateľa podporovať športový klub nie je dôkazom, že plnenie z faktúry bolo sponzorským príspevkom.
20. K v) reklamnej činnosti a sponzoringu – reklamný komunikát žalobca uviedol, že platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cieleňá a má pre žalobcu ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal o dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na banerri na internete. K právnemu záveru, že nejde o reklamu, nakoľko reklama sa zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom žalobca uviedol, že v jeho prípade to nie je možné, nakoľko on vyrába z hliníku akýkoľvek produkt, a preto veta v reklame „povrchová úprava hliníka“ je dostatočná. K právnemu záveru, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti je nesprávny, lebo správny súd neidentifikoval nijaké kritérium rozlišovania „veľkých“ spoločností. Navyše, žalobca poukázal na skutočnosť, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu.
21. K vi) zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre žalobca uviedol, že tieto sa týkajú činnosti Rady pre vysielanie a retransmisiu (dnes Rada pre mediálne služby), ktorá sa snažila vysielateľom preukazovať, že sponzorské odkazy vysielané v programovej službe, pokiaľ obsahovali akúkoľvek propagačnú činnosť nad rámec statického označenia loga a obsahujúce akékoľvek iné propagačné prvky sú v skutočnosti reklamou. Takéto pravidlo mal uplatniť aj správny súd, pokiaľ na predmetný zákon a judikatúru poukazoval.

22. Žalobca navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne ho zmeniť tak, že zruší aj prvostupňové rozhodnutie č. 2 a druhostupňové rozhodnutie č. 2 a vec vráti prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.
23. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním z 11. mája 2022 vyjadril žalovaný tak, že v plnom rozsahu zotrúva na skutočnostiach a názoroch prezentovaných v rozhodnutiach napadnutých správnu žalobou a k postupu správneho súdu sa nie je oprávnený vyjadrovať. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.
24. Žalobca sa opakovane vyjadril podaním z 30. mája 2022 tak, že žalovaný neuviedol nijaké nové skutočnosti, a preto zotrúva na svojej kasačnej sťažnosti.
25. **Žalobca sa vyjadril znova podaním zo dňa 16. júla 2022, v ktorom poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/42/2020 z 24. novembra 2021 a apelujúc na princíp právnej istoty zdôraznil, že v predmetnom rozsudku súd konštatoval, že odpočet dane z pridanej hodnoty možno odmietnuť, len ak sa objektívne preukáže vedomosť odberateľa, že predmetným nákupom sa zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom.** K svojmu vyjadreniu pripojil aj rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veci Stehcamp C-277/14 z 22. októbra 2015, v spojených veciach Optigen C-354/03, C-355/03, C-484/03 z 12. januára 2006, v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, vo veci Commissioners of Customs & Excise C-384/04 z 11. mája 2006 a vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG C-271/06 z 21. februára 2008, avšak bez bližšieho ozrejmeneia ich významu pre prejednávajúcu vec.
26. K vyjadreniu žalobcu sa vyjadril žalovaný podaním z 30. septembra 2022, v ktorom uviedol, že zotrúva na svojich tvrdeniach. **Ďalej žalovaný argumentoval, že je irelevantné, či išlo o sponzoring alebo reklamu, nakoľko dokazovaním prvostupňového orgánu bolo relevantne spochybnené samotné poskytnutie služby, ktoré je hmotnoprávnou podmienkou priznania odpočtu DPH.** Žalobca ani jeho dodávateľ nepreukázali, že plnenia boli reálne dodané tak, ako je deklarované na faktúre, deklarovaným spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Žalobca v tomto rozsahu dôkazné bremeno neunesol.



Žalovaný argumentoval, že je irelevantné, či išlo o sponzoring alebo reklamu, nakoľko dokazovaním prvostupňového orgánu bolo relevantne spochybnené samotné poskytnutie služby, ktorá je hmotnoprávnou podmienkou priznania odpočtu DPH.

27. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca podaním z 11. októbra 2022, v ktorom poukázal na nesprávny záver žalovaného prezentovaný v jeho vyjadrení z 30. septembra 2022, že ak bol predmetom plnenia sponzoring, tak ku žiadnemu dodaniu služby nedošlo. Žalobca taktiež zdôraznil, že takéto odôvodnenie sa nenachádza v prvostupňovom rozhodnutí č. 2 ani v rozhodnutí žalovaného č. 2, ale žalovaný ním argumentuje až prostredníctvom svojho vyjadrenia. Žalobca namietol, že existencia reálneho plnenia dodávateľom nikdy nebola preverovaná a odpočet bol odmietnutý len z dôvodu, že plnením žalobcu mal byť sponzorský príspevok. Prítomnosť loga a reklamného nápisu na mantineloch športovej haly pritom potvrdil aj žalovaný. Ďalej poukázal na zmätočnú argumentáciu o účasti na podvodnom konaní, použitú v prvostupňovom rozhodnutí č. 2 a rozhodnutí žalovaného č. 2 a zopakoval prevažujúcu časť svojej argumentácie uvedenej v kasačnej sťažnosti.

Z ODŮVODNENIA ROZHODNUTIA KASAČNÉHO SÚDU

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.
29. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.
30. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.
31. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.1 Posúdenie kasačných námietok

32. **Kasačný súd na úvod poukazuje na skutočnosť, že vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, že: pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.** Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfkk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. **Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sfkk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zdefiniuje ako sponzoring alebo reklamu.** Na

uvedených právnych názoroch zotráva kasačný súd aj v tu prejednávanej veci.

33. Pre odpočet DPH je podstatné splnenie a preukázanie materiálnych (§ 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH) a formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH) pre odpočet DPH.
34. Súdny dvor Európskej únie v 24. bode rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. decembra 2021 sa k materiálnym a formálnym podmienkam odpočtu DPH vyjadril nasledovne: *Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o **hmotnoprávne požiadavky**, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú **požiadavkám formálnej povahy**, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra).*



V prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní.

35. V prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj kasačný súd v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023: *V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.*
36. V prejednávanom prípade síce prvostupňový orgán na str. 14. prvostupňového rozhodnutia č. 2 uviedol, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 a § 49 ods. 1 Zákona o DPH, ale nešpecifikoval ktorá a gro prvostupňového rozhodnutia č. 2 ako aj rozhodnutia žalovaného č. 2 sa zaoberá vyriešením otázky, či v prejednávanom prí-

pade išlo o sponzorský príspevok alebo dodanie reklamných služieb. Obe rozhodnutia sú nakoniec založené na posúdení plnenia žalobcu ako sponzorského príspevku a z toho dôvodu došlo k odmietnutiu odpočtu DPH. **Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti síce snaží argumentovať, že odpočet bol odmietnutý z dôvodu neexistencie materiálneho plnenia, avšak takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise ani v rozhodnutiach prvostupňového orgánu či žalovaného, čo výstižne namietal aj žalobca vo vyjadrení z 11. októbra 2022 k vyjadreniu žalovaného.**

37. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 2 sa zameriavajú v prevažujúcom rozsahu na stanovenie rozdielov medzi sponzoringom a reklamou, ktoré postupne konfrontujú s jednotlivými vykonanými dôkazmi a opakovane vyjadrujú presvedčenie, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že plnenie žalobcu predstavovalo sponzorský príspevok, čo je dôvodom na odmietnutie odpočtu DPH.
38. Žalobca vhodne namietal aj žalovaným prezentovaný konštrukt, že keďže žalobcovu plnenie je sponzorským príspevkom, v prejednávanom prípade došlo len k predstieraniu dodania služieb, v čoho dôsledku plnenie nebolo dodané. **Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejme, daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli.** Sám prvostupňový orgán na str. 6 prvostupňového rozhodnutia č. 2 uvádza že z dôkazov predložených žalobcom zistil, že *na mantineloch, banneroch, paneloch, bulletinoch a webstránke bolo uverejnené logo daňového subjektu spolu s obchodnými názvami ďalších daňových subjektov s dodatkom, že sa jedná o partnerov HC SPORTA Hlohovec.* Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 2, kde na str. 9 dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo.
39. Daňové orgány svoje rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH založili primárne na skutočnosti, že obchod žalobcu a dodávateľa posúdili ako sponzoring, nie ako dodanie reklamných služieb. Na vyriešenie práve tejto otázky sa upriamili aj správny súd vo svojom rozsudku. Ako je však uvedené vyššie, takéto rozlišovanie v súvislosti s odpočtom DPH nie je významné. Podstatné je, či boli splnené materiálne podmienky odpočtu DPH.



Daňové orgány svoje rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH založili primárne na skutočnosti, že obchod žalobcu a dodávateľa posúdili ako sponzoring, nie ako dodanie reklamných služieb.

40. Zo skutkových okolností prejednávaneho prípadu ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. **Kasačný súd v obdobnom prípade v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 však zároveň konštatoval, že ani uvedené pri priznanie odpočtu DPH nepostačuje, ale rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa.**
41. Nadväzujúc na vyššie uvedené rozhodnutia kasačný súd uvádza, že predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch / službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.
42. **Naopak, v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie.** Závery daňových orgánov, ktorými vyčítili žalobcoví výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybníť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybníť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obratov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.
43. **Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybníť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, alebo daňový subjekt unesie svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH (k prelínaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom vid'. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I ÚS 377/2018 zo 14. novembra 2018, bod 21, III ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009), je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal.** Pre posúdenie skutoč-

nosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný **Axel Kittel test**, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C439/04).



Naopak, v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metl Kft. C-334/20 z 25. novembra 2021 nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu.

44. Na záver kasačný súd uvádza, že žalobca celým rozsahom svojej kasačnej sťažnosti namieta právne posúdenie správneho súdu a predtým žalovaného a prvostupňového orgánu, že plnenie poskytnuté dodávateľom bolo sponzoringom. S uvedenou kvalifikáciou poskytnutého plnenia sa žalobca nestotožňuje a má za to, že predmetom plnenia boli reklamné služby. Pomenovanie poskytnutej služby ako sponzoring resp. reklama je pre posúdenie práva na odpočet DPH nepodstatné (najmä rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023, sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023).
45. Takúto námietku vzniesol žalobca v správnej žalobe na str. 5, kde vhodne poukázal: *Ani opakované správne konanie po zrušení starého prvostupňového rozhodnutia starým druhostupňovým rozhodnutím sa nezameralo na primárny cieľ, a to posúdiť, či predmetný daňový výdavok v podobe reklamných služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu. Správca dane sa sám dezorientovane zaoberá sekundárnou skutočnosťou či sa jedná o sponzorský príspevok alebo o reklamu, ako keby toto kritérium samo o sebe okamžite kvalifikovalo respektíve diskvalifikovalo žalobcu v použití tohto daňového výdavku v rámci dane na vstupe pri dani z pridanej hodnoty. V kasačnej sťažnosti sa síce obdobná námietka explicitne vyjadrená nenachádza, napriek tomu, vzhľadom na špecifickosť prípadu, kde prvostupňové rozhodnutie č. 2, rozhodnutie žalovaného č. 2, ale najmä rozsudok správneho súdu sú skutočne založené primárne na posúdení otázky sponzoring vs. reklama, kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.*

46. Na podania žalobcu, ktorými žalobca rozširoval svoju kasačnú sťažnosť, doručené kasačnému súdu po lehote v zmysle § 445 ods. 2 SSP kasačný súd neprihliadol. Kasačný súd je viazaný koncentračnou zásadou. Okrem toho, žalobca argumentoval okolnosťami týkajúcimi sa podvodného konania, ktoré však žalobcovi nebolo v konaní vyčítané a k svojmu podaniu pripojil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora bez akéhokoľvek vysvetlenia, aké majú predmetné rozhodnutia súvis s prejednávanou vecou. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, podľa ktorého v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotráva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).

IV.II Záverečné zhodnotenie

- 47.** Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.
- 48.** V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Žalovaný zoberie do úvahy skutočnosť, že pre posúdenie ich splnenia nie je

relevantné výlučne to, či poskytnuté plnenie sa nazýva sponzoring alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávnych podmienok možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

49. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

50. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.



Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.



POZNÁMKA:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR č. 2/2022 uverejnil judikát č. 17/2022 ZNSS vyplývajúci z rozsudku sp. zn. 2 Sžfk 31/2019 z 31. januára 2022 v nasledovnom znení:

„Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie

s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby.

Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecnej ekonomickej nákladov podniku.“

Uverejnenie judikátu č. k. 2Sfk/48/2022 z 26. 10. 2023 v Bulletine SKDP má pouká-

zať na právnu kontinuitu v rozhodovacej činnosti NSS SR v právnych veciach týkajúcich sa reklamných a iných podobných služieb v súvislosti s uplatňovaním nárokov na odpočítanie DPH. Rozsudok NSS SR z 26. 10. 2023 v danej veci navyše obsahuje v bodoch 32-35, 40, 42-46 aj ďalšiu judikatúru SD EÚ, Ústavného súdu SR a NSS SR k preskúmvanej právnej problematike.

Na dôvažok treba poznamenať, že v predchádzajúcom čísle 3/2023 Bulletinu SKDP bol uverejnený judikát NSS ČR k danej právnej otázke (Reklama ako plnenie propagujúce daňový subjekt na športových podujatiach – rozsudok NSS ČR č. k. 1 Afs 212/2022 – 79 zo 16. augusta 2023), ktorého obsah a závery sú súladné s judikatúrou Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

Ústavný súd Slovenskej republiky

Prekročenie dĺžky daňovej kontroly a jeho možné právne dôsledky v konaní pred správnymi súdmi a Ústavným súdom Slovenskej republiky



Právna úprava :

- Čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd
- Čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky
- § 46 ods. 8, 10 zákona číslo 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.



Ústavný súd Slovenskej republiky uznesením III. ÚS 632/2023-22 zo dňa 7. decembra 2023 odmietol ústavnú sťažnosť.

ÚS SR vec rozhodol v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca).

SKUTKOVÝ A PRÁVNY STAV VECI

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **FIN.M.O.S., a. s.**, Pekná cesta 19, Bratislava, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Lebovič, s. r. o., Tomášikova 10/B, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžfk/40/2019 z 31. januára 2022 takto

rozhodol:

Ústavnú sťažnosť **odmieta.**

Odôvodnenie:

- I.
1. **Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 14. apríla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje zrušenie napadnutého rozsudku, vrátenie veci na ďalšie konanie a priznanie náhrady trov konania.**



Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 14. apríla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č.k.2Sžfk/40/2019 z 31. januára 2022

II. SKUTKOVÉ VÝCHODISKÁ

2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly určil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 71 263,53 eur, a tým uplatnený nadmerný odpočet znížil z 80 177,79 eur na 8 914,26 eur. Dôvodom bol záver, že prijaté plnenia fakturované troma faktúrami sťažovateľ nepoužil na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov. Na odvolanie sťažovateľa Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo 14. marca 2014 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.
3. Sťažovateľ podal proti rozhodnutiu odvolacieho správneho orgánu žalobu podľa vtedy účinnej druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku. Dôvodi, že s mestom Michalovce má uzavretú zmluvu o zabezpečení verejného osvetlenia z 27. júla 2011, ktorou sa zaviazal, že zrealizuje na vlastné náklady modernizáciu verejného osvetlenia v meste, novovybudovanú sieť verejného osvetlenia vo svojom vlastníctve bude následne prevádzkovať a mestu bude za odplatu poskytovať kompletnú službu verejného osvetlenia. Podľa uvedenej zmluvy majetok, ktorý vznikne ako výsledok investície sťažovateľa, bude jeho vlastníctvom. Jednou z častí investície do verejného osvetlenia bolo aj vybudovanie nového umelého osvetlenia hracej plochy futbalového štadióna, ktorého sa týkal uplatnený nárok na odpočítanie dane. Išlo o samostatný celok, ktorý je oddeliteľný od iných častí verejného osvetlenia. Sťažovateľ na základe zmluvy rekonštrukciu realizoval prostredníctvom svojich dodávateľov, ktorí mu vystavili faktúru za dodané tovary a služby. Nesúhlasil so záverom daňových orgánov, že zabezpečovanie verejného osvetlenia je zákonnou úlohou obce, a preto je verejné osvetlenie majetkom obce tak, ako aj každá investícia do verejného osvetlenia vykonaná formou rekonštrukcie a modernizácie, a teda vykonaná modernizácia verejného osvetlenia nie je majetkom sťažovateľa. Ten teda síce prijal tieto plnenia (tovary a služby) od svojho dodávateľa, avšak prijaté plnenia nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá bola dôvodom na uplatnenie nároku na odpočítanie dane.
4. Záver daňových orgánov, podľa ktorého dodávka služieb verejného osvetlenia je mimo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), pretože nejde o dodanie služby pre určitú konkrétnu osobu za protihodnotu, nepovažoval sťažovateľ za správny. Mestu Michalovce síce nefakturoval prijaté plnenie (samotné dodané modernizované osvetlenie), takúto povinnosť však ani nemal a mestu fakturoval iné služby, na poskytovanie ktorých ale použil modernizované verejné osvetlenie, z dodania ktorého si uplatnil nárok na odpočítanie.
5. **Sťažovateľ namietal aj prekročenie maximálnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 zák. 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“). Daňová kontrola začala 23. februára 2012, počas jej výkonu nedošlo k prerušeniu a sťažovateľ poskytoval správcovi dane po celý čas riadne súčinnosť, preto daňová kontrola mala byť v posudzovanej veci ukončená najneskôr 23. februára 2013 doručením protokolu. Keďže protokol doručený



Sťažovateľ namietal prekročenie maximálnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

sťažovateľovi 31. januára 2013 nemal všetky náležitosti podľa § 47 daňového poriadku, nemožno považovať daňovú kontrolu týmto dňom za ukončenú. Sťažovateľ vo svojich podaniach vždy označoval tento dokument ako návrh protokolu a ako k takému sa k nemu aj vyjadroval. Použitie nepodpísaného protokolu doručeného 31. januára 2013 alebo podpísaného protokolu doručeného 15. novembra 2013 ako dôkazov vo vyrubovacom konaní bolo preto nezákonné z dôvodu chýbajúcich zákonných náležitostí protokolu, ako aj z dôvodu prekročenia zákonnej lehoty pre ukončenie daňovej kontroly.

KONANIE NA KRAJSKOM SÚDE

6. **Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) v poradí druhým rozsudkom zo 7. marca 2019 sťažovateľovu žalobu zamietol. K námietke prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly poukázal na skutočnosť, že po doručení nepodpísaného protokolu (31. januára 2013) sa k nemu sťažovateľ listom doručeným správcovi dane 19. februára 2013 riadne vyjadril, teda ho akceptoval ako výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Vo vyjadrení nesúhlasil len s právnym posúdením veci správcom dane, ale nevzniesol žiadnu námietku voči chýbajúcim náležitostiam protokolu ani neargumentoval, že daňovú kontrolu nepovažuje za skončenú. Neurobil tak ani na ústnych pojednávaniach konaných v apríli a júni 2013. Podľa názoru krajského súdu bola daňová kontrola začatá 23. februára 2012 ukončená v zákonnej lehote, a to 31. januára 2013.**



Krajský súd v Bratislave v poradí druhým rozsudkom zo 7. marca 2019 sťažovateľovu žalobu zamietol.

Na tom nič nemení ani skutočnosť, že protokol neobsahoval vlastnoručné podpisy zamestnancov správcu dane, ktorí ho vyhotovili, keďže ide len o formálne pochybenie správcu dane.

7. K hmotnoprávnej stránke veci krajský súd dôvodil, že sťažovateľ na základe zmluvy o zabezpečení verejného osvetlenia realizoval druhú etapu modernizácie existujúcej siete verejného osvetlenia športového ihriska, a teda šlo o modernizáciu už existujúceho verejného osvetlenia vo vlastníctve mesta, čo ani nebolo medzi účastníkmi sporné. Zo strany sťažovateľa šlo o vložené investície do už existujúceho verejného osvetlenia a jednotlivé súčasti osvetlenia nemožno považovať za samostatný novovzniknutý predmet vlastníctva, pretože ide o súčasť veci hlavnej existujúceho verejného osvetlenia. Vlastníkom zrekonštruovaného verejného osvetlenia týkajúceho sa futbalového štadiónu zostalo mesto, nie sťažovateľ, ktorý pri obstaraní rekonštrukcie majetku mesta konal vo svojom mene, ale na účet mesta. Skutočnosť, že sťažovateľ bol objednávateľom diela, nie je dôkazom, že toto dielo je ním používané na dodanie zdaniteľných plnení. Preberajúcim zhotoveného diela bolo mesto, ktoré dielo aj prevzalo.
8. K námietke, že daňové orgány porušili princípy právnej istoty a legitímnych očakávaní nadobudnuté minulými rozhodnutiami, ktorými správca dane v identických prípadoch uznal nárok na odpočítanie dane, krajský súd uviedol, že sťažovateľ nekonkretizoval túto námietku, nepredložil predmetné zápisnice z miestneho zisťovania, o ústnom pojednávaní, o prerokovaní protokolu a ani oznámenie o výkone daňovej kontroly a ani protokol o daňovej kontrole. Preto krajský súd túto jeho námietku nemohol preskúmať a ani na ňu nemohol prihliadnuť.

KONANIE NA NAJvyššOM SPRÁVNOM SÚDE SR

9. **O kasačnej sťažnosti sťažovateľa podanej podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol. K hmotnoprávnej stránke sporu uviedol, že mu neprináleží hodnotiť, v koho vlastníctve je investícia realizovaná sťažovateľom. Na účely daňového konania však konštatoval existenciu vážnych pochybností o nadobudnutí vlastníckeho práva k časti verejného osvetlenia mesta sťažovateľom tak, ako to predpokladá zmluva o zabezpečení verejného osvetlenia. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku v tejto otázke spočíva dôkazné bremeno na sťažovateľovi, ktorý ho vzhľadom na kon-**



O kasačnej sťažnosti sťažovateľa podanej podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol.

štatované pochybnosti zjavne neuniesol, preto je táto námietka nedôvodná. Sťažovateľ uskutočnenú investíciu mestu nefakturoval. Reálne fakturuje mestu až ďalšie činnosti, avšak svojou prvotnou investíciou sa podieľal na modernizácii verejného osvetlenia mesta. Preto nebol preukázaný vzťah medzi dodaným plnením a ďalším zdaniteľným plnením pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

10. **Daňový poriadok viaže ukončenie daňovej kontroly na doručenie daňového protokolu, ktorý v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku musí obsahovať výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Tieto podmienky doručený protokol doručený 31. januára 2013 spĺňa. Je pravdou, že protokol nebol podpísaný. Na absenciu náležitostí podľa § 47 (kam patrí aj podpis na protokole) však skončenie daňovej kontroly nie je naviazané. Preto daňová kontrola neprekročila zákonnú kogentnú lehotu.**



Daňový poriadok viaže ukončenie daňovej kontroly na doručenie daňového protokolu, ktorý v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku musí obsahovať výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov.

11. K narušeniu právnej istoty a legitímnych očakávaní najvyšší správny súd uviedol, že tieto princípy neznameniajú, že správne súdy sú povinné skúmať a nasledovať rozhodovacia činnosť orgánov verejnej správy. Správne súdy kontrolujú verejnú správu. Nie je pritom vylúčené, že na základe tejto kontroly v konkrétnej veci sa môže zistiť, že doterajšia konštantná aj dlhoročná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy bola v rozpore so zákonom. Pre správny súd, ktorého povinnosťou je posúdiť zákonnosť napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy, nie je záväzná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy v iných veciach. Z tohto dôvodu správny súd nepochybil, pokiaľ sa nevenoval iným konaniam pred orgánom verejnej správy.

III. ARGUMENTÁCIA SŤAŽOVATEĽA

12. **Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti v prvom rade zdôrazňuje, že námietku porušenia princíпов právnej istoty a legitímnych očakávaní napadnutými rozhodnutiami daňových orgánov v žalobe podrobne zdôvodnil a doložil ju zápisnicami z miestnych zisťovaní, zápisnicou o ústnom pojednávaní, protokolom z inej daňovej kontroly, ako aj zápisnicou o jeho prerokovaní.** Napriek tomu krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že k žalobe tieto podklady neboli priložené, a najvyšší správny súd len uviedol, že pre správny súd nie je záväzná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy v iných veciach. Taký postoj je podľa sťažovateľa nedostatočný a spôsobuje nepresvedčivosť na-

padnutého rozsudku. Sťažovateľ dopĺňa svoju argumentáciu odkazmi na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie o dôležitosti právnej istoty, ak ide o právnu úpravu, ktorá ukladá finančné bremená, a o potrebe v prvom rade určiť, či akty správnych orgánov vyvolali u pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru. Sťažovateľ nikdy netvrdil, že správne súdy sú viazané rozhodovacou praxou orgánov verejnej správy v iných veciach, ale tvrdil, že orgány verejnej správy sú povinné pri svojom konaní a rozhodovaní dbať na dodržiavanie zásady ochrany legitímnych očakávaní (dôvery) a právnej istoty. Pokiaľ tak neurobia, je plne legitímne, ak účastník konania pred orgánom verejnej správy namieta porušenie týchto princípov na správnom súde a je súčasťou práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie, aby taká námietka bola správnymi súdmi vecne prejednaná, k čomu však v posudzovanej veci nedošlo.

13. Chýbajúci podpis na protokole z daňovej kontroly nemožno podľa sťažovateľa považovať za formálnu vadu, keďže ide o obligatórnu zákonom predpísanú náležitosť. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 3Sžf/52/2010 z 30. mája 2012 o momente ukončenia daňovej kontroly v prípade, ak prvýkrát bol protokol doručený daňovému subjektu včas, avšak následne bolo rozhodnutie správcu dane zrušené z dôvodu procesných pochybení a v novom konaní musel byť z tohto dôvodu vyhotovený nový protokol, už po zákonom stanovenej lehote na ukončenie kontroly. Najvyšší správny súd pri odpovedi na predmetný kasačný bod formalisticky uplatnil § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8, a keďže podpis ako náležitosť protokolu nie je upravený v odseku 8, ale v § 47 písm. k) daňového poriadku, potom k ukončeniu kontroly došlo aj napriek absencii podpisu. Podľa názoru sťažovateľa taký výklad nie je ani systematický ani nezohľadňuje účel a zmysel právnej normy, a preto sa domnieva, že vybočuje z prípustných medzí s dôsledkom arbitrárneho rozhodnutia porušujúceho právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie.

IV. PREDBEŽNÉ PREROKOVANIE ÚSTAVNEJ SŤAŽNOSTI

14. Ústavný súd je podľa § 45 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) viazaný rozsahom i dôvodmi návrhu na začatie konania. Preto napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu podrobil prieskumu len v medziach dôvodov, ktoré sťažovateľ uviedol v ústavnej sťažnosti a ktoré sú rekapitulované v časti III odôvodnenia tohto uznesenia ústavného súdu. **Mimo rozsahu prieskumu tak zostala otázka hmotnoprávneho posúdenia sťažovateľovho práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období.**
15. Za zjavne neopodstatnenú možno považovať ústavnú sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

IV.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:

16. Ochrana právnej istoty a legitímnych očakávaní je dôležitou súčasťou kvality právneho štátu a premieta sa aj do štandardnej obsahovej výbavy základných práv a slobôd. Aj správne súdy sú povinné popísať aspekt základných práv a slobôd účinne chrániť. Najvyšší správny súd sa s predmetným dôvodom kasačnej sťažnosti vysporiadal minimalisticky a hoci ústavný súd pri ochrane základného práva na súdnu ochranu od správnych súdov nepožaduje odôvodňovanie ich rozhodnutí v určitom nutnom apriórnom rozsahu, odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu k otázke rešpektovania právnej istoty a legitímnych očakávaní možno z hľadiska ústavnej udržateľnosti považovať za hraničné, nie však neakceptovateľné. **V tomto smere ústavný súd upozorňuje hlavne na zrozumiteľné posolstvo najvyššieho správneho súdu rysujúce limity uplatňovania legitímnych očakávaní daňových subjektov, keďže ani táto ľudsko-právna hodnota nie je neobmedziteľná.** Konkrétne ide o možnú nezákonnosť doterajšej rozhodovacej praxe orgánu daňovej správy, na ktorú sa daňový subjekt spolieha. **Aj ústavný súd už judikoval, že v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy sa nemožno dovolávať právnej istoty založenej na neústavnej alebo nezákonnej rozhodovacej praxi orgánov verejnej moci (III. ÚS 142/2011).** Najvyšší správny súd však týmto príkladom priamo nespochyboval zákonnosť riešenia skorších sťažovateľových daňových prípadov. Skôr naznačil, že v minulosti zákonnosť uplatňovania nebola preverovaná správnymi súdmi, čomu zodpovedá aj intenzita legitímnych očakávaní na strane sťažovateľa.



Ústavný súd upozorňuje hlavne na zrozumiteľné posolstvo najvyššieho správneho súdu rysujúce limity uplatňovania legitímnych očakávaní daňových subjektov, keďže ani táto ľudsko-právna hodnota nie je neobmedziteľná.

17. Ústavný súd si vyžiadal zodpovedajúci súdny spis z daňovej veci sťažovateľa a z jeho obsahu zistil, že podklady, na ktoré sťažovateľ v ústavnej sťažnosti odkazoval, skutočne priložil k svojej žalobe. Preto záver krajského súdu, podľa ktorého sťažovateľ nepredložil predmetné zápisnice z miestneho zisťovania, o ústnom pojednávaní, o prerokovaní protokolu a ani oznámenie o výkone daňovej kontroly a ani protokol o daňovej kontrole nezodpovedá obsahu súdneho spisu. Popísané pochybenie však nutne nemusí vyvolať napätie so základným právom sťažovateľa na súdnu ochranu. Podstatným je totiž, či uvedený nedostatok vyústil do rozhodnutia o žalobe sťažovateľa, ktoré je v rozpore s jeho základným

právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Inak povedané, ide o to, či pochybenie krajského súdu malo za následok nesprávny záver napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého k narušeniu právnej istoty a legitímnych očakávaní sťažovateľa nedošlo.

18. Z príloh žaloby sťažovateľa vyplýva, že predložené zápisnice (z 29. novembra 2006, 9. januára 2007 a 15. augusta 2007) takmer výlučne popisovali faktografický priebeh miestneho zisťovania (aké doklady sťažovateľ predložil, aký nadmerný odpočet vykázal, v akých zmluvných vzťahoch vystupuje). Hodnotiaci obsah spočíval výlučne v konštatovaní formálneho súladu predložených dokladov s údajmi uvedenými v systematike daňových priznaní alebo v konštatovaní súladu vedenia evidencií s formálnymi požiadavkami na ich obsah zakotvenými v zákone o dani z pridanej hodnoty. Správca dane vykonávajúci miestne zisťovanie teda v predmetných zápisniciach nehodnotil, či uplatnenie nároku na odpočítanie dane sťažovateľom nadväzujúce na ním uskutočnené zdaniteľné obchody v preverovaných zdaniteľných obdobiach má potrebný materiálny zákonný základ (súlad s § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty). Jediným dokladom spôsobilým prispieť k tvorbe legitímnych očakávaní sťažovateľa je protokol z daňovej kontroly vykonanej za obdobie I. štvrtroka 2006, z ktorého vyplýva, že kontrolou neboli zistené porušenia ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty. Ústavný súd konštatuje, že jedným prípadom (ohľadne ktorého sťažovateľ dôkazné bremeno uniesol), o ktorom navyše nie je známe, že by podliehal prieskumu zákonnosti v správnom súdnom konaní, sa legitímne očakávania sťažovateľa vytvoriť nemohli v miere, ktorá by odôvodňovala prihladať na ne pri rozhodovaní krajského súdu a najvyššieho správneho súdu. Preto ani záver najvyššieho správneho súdu, akokoľvek úsporne odôvodnený, nesignalizuje nesprávnosť, ktorá by si vyžadovala prijať ústavnú sťažnosť na ďalšie konanie. Meritórne prejednanie ústavnej sťažnosti by totiž nemohlo viesť k jej vyhoveniu, keďže zásah do legitímnych očakávaní v okolnostiach sťažovateľovej veci je tak minimálny, že ho nemožno považovať za porušujúci základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy. V časti tejto námietky je preto ústavná sťažnosť nedôvodná.

19. **Ku vplyvu prekročenia zákonom ustanovenej dĺžky daňovej kontroly sa ústavný súd už v minulosti vyjadril. Sťažovateľ správne odkazuje na nález č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010, podľa ktorého „ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt**



Pre rozhodnutie ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy totiž nie je rozhodným samotné formálne porušenie zákona, ale reálnosť zásahu do základných práv a slobôd sťažovateľa ako dôsledok nezákonnosti.

neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“. Ústavný súd zároveň odkazuje aj na ďalšie s tým súvisiace rozhodnutie č. k. III. ÚS 726/2016-20 z 25. októbra 2016, podľa ktorého „daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“. V druhom z citovaných rozhodnutí ústavný súd naznačil, že počas výkonu daňovej kontroly sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučujú (odpieranie súčinnosti kontrolovaného subjektu, prerušenie daňovej kontroly), a v takom prípade možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Pre rozhodnutie ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy totiž nie je rozhodným samotné formálne porušenie zákona, ale reálnosť zásahu do základných práv a slobôd sťažovateľa ako dôsledok nezákonnosti.

20. **Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti a rovnako ani v žalobe a v kasačnej sťažnosti netvrdí, že by po 31. januári 2013 (doručení protokolu s chýbajúcim podpisom) správca dane pokračoval vo výkone kontroly. Z dostupných podkladov ústavný súd zistil, že sťažovateľ sa k protokolu vyjadril 19. februára 2013, od 1. februára 2013 už prebiehalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého sa uskutočnili dve ústne pojednávania (apríl, jún 2013) a 17. júna 2013 bolo vo veci správcom dane rozhodnuté. Nič teda nenasvedčuje, že by po 31. januári 2013 kontrolná aktivita správcu dane zasahovala do autonómnej sféry sťažovateľa tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Preto ústavný súd ani nepotrebuje zaujať kategorický a jednoznačný postoj k otázke, kedy došlo k naplneniu formálnych zákonných podmienok ukončenia daňovej kontroly. Takú povinnosť nemal ani najvyšší správny súd, pretože ani správne súdy nechránia formálne chápanú zákonnosť, ale verejné subjektívne práva adresátov výkonu verejnej správy dotknuté prípadnou nezákonnosťou. Preto ak najvyšší správny súd uzavrel, že na absenciu náležitostí podľa § 47 (kam patrí aj podpis na protokole) skončenie daňovej kontroly nie je naviazané, ústavný súd nemá dôvod tento záver spochybniť z hľadiska rešpektu k základným právam sťažovateľa. Najvyšší správny súd ním totiž „neodopieral“ nezákonnosť zasahujúcu do autonómnej sféry sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu. Predmetná námietka je preto nedôvodná.**

IV.2. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

21. **Právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom**

sa znížil sťažovateľovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty. Judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001). Nejde teda o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku



Nejde o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESĽP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter a ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976).



Keďže ústavný súd vyhodnotil sťažovateľom v ústavnej sťažnosti prednesené námietky ako nedôvodné, odmietol jeho ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

ESĽP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter a ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976). O takúto vec však v sťažovateľovom prípade nejde. Preto, keďže napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu ako zásah nespadá do rozsahu (scope) čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavná sťažnosť v tejto časti nie je dôvodná.

22. Keďže ústavný súd vyhodnotil sťažovateľom v ústavnej sťažnosti prednesené námietky ako nedôvodné, odmietol jeho ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.
23. Odmietnutie ústavnej sťažnosti má za následok, že bolo bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa formulovaných v sťažnostnom petite (zrušenie napadnutého rozsudku, vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania).

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.



POZNÁMKA:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky od počiatku svojej rozhodovacej činnosti (1. 8. 2021) vybavil nespočetné množstvo daňových vecí obsahujúcich širokú škálu kasačných námietok proti rozhodnutiam správnych (predtým krajských) súdov. Nie malé zastúpenie reprezentovali v daných veciach kasačné body poukazujúce na prekročenie zákonom stanovenú dĺžku daňovej kontroly. Sťažovatelia vyvodzujú z daného zistenia závery opierajúce sa o ustálenú judikatúru NS SR, NSS SR a ÚS SR o neopužiteľnosti protokolu z takejto daňovej kontroly ako nezákonne získaného dôkazu práve z tohto titulu.

V tejto súvislosti je dôležitou osobitná podkategória daňových káuz obsahujúca procesný prvok prerušenia daňovej

kontroly. Aj v rámci daných vecí bolo a je kasačné konanie obsahovo často poznamenané snahou daňových subjektov (sťažovateľov) vyvodzovať závery o nezákonných prvkoch v konaní správcu dane z takého stavu, keď prerušenie daňovej kontroly (z akýchkoľvek skutkových a právnych dôvodov) alebo aj iné skutočnosti spôsobili prekročenie ročnej maximálnej lehoty na jej ukončenie.

Právni zástupcovia sťažovateľov pri tom opakovane poukazujú na nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 obsahujúci konštatovania naznačeného obsahu. Už oveľa menej sa v kasačných sťažnostiach vyskytuje odkaz na nález ÚS SR č. k. III. ÚS 726/2016-20 z 25. októbra 2016. Tak, ako to jasne vyplýva z bodu 19 zverejneného uznesenia ÚS SR č. k. III.

ÚS 632/2023-22 zo 7. decembra 2023, rozhodujúcim právnym kritériom pre vyvodenie relevantných právnych záverov o porušení zákona daňovými orgánmi predstavujúcim reálny zásah do základných práv a slobôd sťažovateľa nemôže byť formálne porušenie zákona správcom dane. Ústavný súd v náleze č. k. III. ÚS 726/2016-20 z 25. októbra 2016 evidentne cítil potrebu „oddelenia zrna od pliev“ jasným zovšeobecňujúcim identifikovaním takých situácií a stavov v priebehu daňovej kontroly, ktoré žiadaným spôsobom nemohli resp. nemali právny potenciál negatívne vstúpiť do sféry subjektívnych práv daňového subjektu vyžadujúcich si súdnu ochranu správnymi súdmi a ústavným súdom.

JUDr. Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie sa na decembrovom zasadnutí venovali vyhodnoteniu odborných tém, ktoré za oblasť DPH prezentovali na novembrových Metodických dňoch SKDP vo Zvolene. Prezentované témy sa týkali rôznych aspektov zdaňovania fondov, možnosti opravy faktúr počas daňovej kontroly, preukazovania podvodného konania pri porušení osobitných predpisov z pohľadu slovenskej a európskej judikatúry a pripravovaného balíka ViDA. Na zasadnutí bola na diskusiu otvorená metodická otázka, či obec alebo mesto pri predaji stavebného pozemku koná v postavení zdaniteľnej osoby, a či v tejto súvislosti vzniká registračná povinnosť pre účely DPH. Po organizačnej stránke sa členovia venovali hodnoteniu činnosti za rok 2023, odsúhlaseniu plánu zasadnutí na rok 2024 a informáciám k plánovaným odborným diskusným podujatiam. V súvislosti so zámerom na zavedenie novej dane zo sladených nealkoholických nápojov komisia navrhla zriadiť užšiu pracovnú skupinu, ktorá by sa venovala pripomienkovaniu konkrétneho legislatívneho návrhu. Na januárovom zasadnutí sa po odbornej stránke

komisia venovala problematike odpočítania DPH na vstupe pri dodaní služieb, pri ktorých je cena plnenia dohodnutá formou celkovej paušálnej odmeny v situácii, ak sa nepodarí preukázať dodanie služby v plnom dohodnutom rozsahu, a preukáže sa reálne dodanie iba v čiastočnom rozsahu, a otázke odpočítania DPH v prípade dovozu tovaru osobou, ktorá nie je vlastníkom v čase prepustenia do voľného obehu v tuzemsku a rôznym súvisiacim otázkam. V nadväznosti na konzultáciu s MF SR k zverejnenému zámeru zaviesť daň zo sladených nealkoholických nápojov, ktorej sa zástupcovia komisie zúčastnili v decembri, bola na programe zasadnutia informácia o pripravovanom legislatívnom návrhu, ktorú v rámci konzultácie prezentovalo MF SR.

Metodické podnety, otázky z aplikačnej praxe a témy na odbornú diskusiu v rámci zasadnutí, ktoré prebiehajú prezenčne v kombinácii s online formou, sú vítané zo strany všetkých členov komory.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Metodicko-legislatívna komisia pre DPPO zasadala naposledy v januári 2024. Členovia komisie sa v krátkosti vrátili k témam, ktoré diskutovali v novembri 2023, aby aktualizovali informácie v súvislosti s odpočítavaním daňovej straty vykazanej daňovníkom zanikajúcim bez likvidácie a právnym nástupcom po zlučení. Rovnako sa aktualizovali aj informácie týkajúce sa diskusie k téme posudzovania daňovej uznateľnosti výdavkov v súvislosti s ESG pred nadobudnutím účinnosti smernice EÚ. Zároveň sa

členovia komisie zapojili aj do MPK a zaslali pripomienky k návrhu smernice EÚ k transferovému oceňovaniu. Viacero členov komisie sa aktuálne zaoberá aj problematikou dorovnávej dane a plánujú sa zúčastniť konzultácie k predbežnej informácii MF SR, ktorá avizuje, že cieľom novely je doplniť do zákona nevyhnutné úpravy vyplývajúce z dokumentov schválených Inkluzívnym rámcom OECD/G20.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO sa v januári a februári 2024 zaoberali predovšetkým podnetmi z praxe. Diskutovali o tom, ako posudzovať výdavky na nákup reklamných predmetov, ktoré zamestnávateľ poskytol zamestnancom ako aj o tom, či je potrebné považovať ich za nepeňažný príjem zamestnanca. Ďalej diskutovali o tom, ako posúdiť príjem akcionára v jednoduchej spoločnosti na akcie, ktorý nie je zároveň konateľom v rôznych situáciách – v prípade, ak nemá pracovný pomer; v prípade ak je živnostník a tieto činnosti

fakturuje a pod. Krátka diskusia členov komisie prebehla aj na tému preplácania okuliarov zamestnancom zo strany zamestnávateľa a posudzovania týchto výdavkov z pohľadu daňovej uznateľnosti, ako aj posudzovania zdaniteľnosti takéhoto príjmu zamestnanca. Okrem toho sa diskutoval aj podnet týkajúci sa predaja pozemkov v spoluvlastníctve v situácii, ak k predaju dochádza v inom pomere, v akom boli pozemky nadobudnuté.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na poslednom zasadnutí, ktoré sa uskutočnilo v decembri 2023 sa členovia MLK pre účtovníctvo venovali problematike elektromobility. V rámci tejto komisie sa viacero jej členov venuje vypracovaniu návrhu interpretácie Národnej účtovnej rady. Koncom novembra 2023 sa zúčastnili aj zasadnutia za okrúhlym stolom, ktoré organizovala SEVA za účasti zástupcov viacerých ministerstiev, Finančného riaditeľstva SR, Economickej univerzity v Bratislave a ďalších

asociácií. Okrem toho sa členovia komisie zapojili aj do MPK k návrhu „Revízie Akčného plánu rozvoja elektromobility v SR (2024)“ a k návrhu opatrenia, ktorým sa menia a dopĺňajú postupy účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v súvislosti so zapracovaním zmien vyplývajúcich zo zákona č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**

Vítame nových daňových poradcov

Dňa 16. 1. 2024 sa uskutočnil v Bratislave slávnostný sľub nových daňových poradcov. Po úspešnom absolvovaní skúšok na výkon daňového poradenstva si z rúk Prezidentky SKDP JUDr. Ing. Miriam Galandovej prevzalo 37 nových daňových poradcov osvedčenia oprávňujúce k výkonu daňového poradenstva:

PRIEZVISKO	MENO	TITUL
Bečica	Šimon	Mgr.,MSc.,CFA
Beličák	Matej	Ing.
Bojová	Monika	Ing.
Čačková	Katarína	Ing.
Čatlošová	Magda	Ing.
Figurová	Soňa	Ing.
Furmaník	Peter	Ing.
Girdasovová	Lenka	Ing.
Golecová	Simona	Ing.
Hnatová	Beáta	Ing.
Horáčiková	Viktória	Ing.
Ivančíková	Kristína	Ing.
Juračková	Martina	Ing.
Káčová	Romana	Mgr.
Kalmár	Róbert	Ing.
Kmeťo	Frederik	Ing.
Köböl	Marek	Ing. Bc.
Kokordáková	Andrea	Ing.
Kovács	František	Ing.
Kuchtová	Monika	Ing.
Liptáková	Barbora	Ing.
Liptáková	Mária	Mgr.
Ľuptáková Petruszová	Flóra	Ing.
Medvecká	Silvia	Ing.
Meliš	Marek	Ing.
Mihalíková	Petra	Ing.
Morongová	Dominika	Ing.
Novotný	Dominik	Ing.
Nuttová	Denisa	Ing.
Ondrovičová	Martina	PhDr.
Petriková	Martina	Ing.
Rakačová	Natália	Ing.
Rovenská	Zuzana	JUDr.
Suja	Matej	Ing.
Šúrek	Michal	Mgr.
Tupý	Ondrej	Ing.
Wasserbauerová	Miriam	JUDr.



Gatujeme všetkým a prajeme úspešný výkon činnosti daňového poradcu. Tešíme sa na spoluprácu

Okrúhly stôl s CFO clubom



Zástupcovia CFO Club Slovakia 23. januára za svoj okrúhly stôl pozvali aj zástupcov SKDP, Miriam Galandovú a Branislava Kováča.

Okrem predstavenia SKDP boli té-

mou aj daňové otázky. Najdiskutovanejšou boli skúsenosti so správcami dane, v rámci ktorej bol konštatovaný pozitívny posun správcu dane vo veci možnosti predkladať kontrolované do-

kumenty aj v elektronickej podobe. Do diskusie sa dostala aj téma účtovníctva a jeho kontroly či transferové oceňovanie, ktoré je aktuálnym „terčom“ pri kontrolách.



Stretnutie so štátnou tajomníčkou MF SR

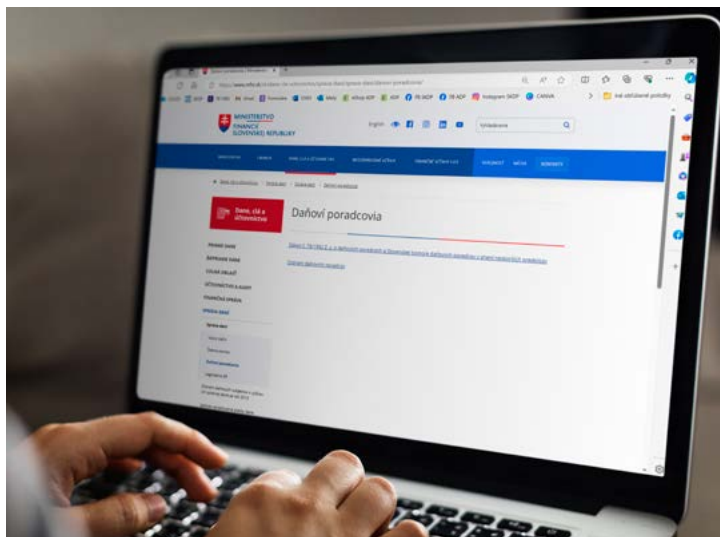
Zástupcovia SKDP (p. Galandová, p. Hallová a p. Horváthová) sa 14. februára 2024 stretli so zástupcami MF SR (p. Klučkovou, p. Beranom a p. Bilíkovou) pri príležitosti menovania pani Ing. Daniely Klučkovej na pozíciu štátnej tajomníčky MF SR.

- Prediskutovali sme pripravované zmeny daňových predpisov a spoluprácu pri ich pripomienkovaní;
- Priblížili sme našu víziu novej regulácie povolania účtovníka a informovali sme o realizovaných stretnutiach so zástupcami účtovníkov, auditorov aj podnikateľov, s ktorými sme túto otázku prediskutovali. Prisľúbili sme pripraviť podrobnejšie tézy novej regulácie a následne zorganizovať spoločné diskusné stretnutie;
- Otvorili sme otázku úpravy Skúšobného poriadku, kde sme sa na základe skúseností zhodli, že ústne skúšky vykazujú značný stupeň neefektívnosti. Pripravíme teda návrh nového Skúšobného poriadku, ktorý bude skúšobný proces modernizovať;
- Na základe podnetov od členov SKDP sme upozornili na potrebu zmeny legislatívnej úpravy mlčanlivosti daňového poradcu tak, aby tento nebol znevýhodnený voči postaveniu napr. advokáta alebo kolegov z iných krajín. Na MF SR sme zaslali návrh úprav;
- Nakoľko sa na SKDP začali hromadiť prípady, kedy sme žiadani o ustanovenie ex offo zástupcu subjektom, zástupcov MF SR sme informovali o tom, že už dlhšiu dobu komunikujeme s MF SR k tejto otázke. Upozornili sme na potrebu riešiť aj odmeňovanie týchto zástupcov.

Daňoví poradcovia na webe MF SR

Na základe našej žiadosti bol 21. februára 2024 na webovú stránku Ministerstva financií SR pridaný link na zoznam daňových poradcov:

[Daňoví poradcovia](#) | [Ministerstvo financií Slovenskej republiky](#)



Stretnutie regionálnych rád SKDP v Košiciach

Dňa 9. decembra 2023 sa uskutočnilo spoločné zasadanie regionálnych rád Bratislava, Banská Bystrica a Košice. Zúčastnení členovia sa venovali otázkam:

- regulácie účtovníckeho povolenia a prínosu pre zúčastnené strany
- organizácie Dňa daňovej slobody spoločne s vysokými školami na celoslovenskej úrovni

- spoločného organizovania súťaže o najlepšiu diplomovú prácu s daňovou tematikou na celoslovenskej úrovni

Zasadaniu predchádzal vianočný večierok usporiadaný Regionálnou radou Košice. Prijemné stretnutie s príjemnou hudbou bolo doplnené o aukciu a sprievodný program. Teší nás, že pozvanie prijali aj zástupcovia ostatných regionálnych rád aj zástupcovia akademickej obce.



